

CIRCOLARE N. 18/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 29 maggio 2013

OGGETTO: La tassazione degli atti notarili - Guida operativa - Testo unico dell'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131

PREMESSA	12
PARTE I: PRINCIPI GENERALI	14
1.1. Lineamenti dell'imposta di registro	14
1.2. Il principio di alternatività IVA/Registro	19
1.3. Le modalità di applicazione dell'imposta di registro.....	21
1.4. Enunciazione di atti non registrati	22
1.5. Disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, eredità e comunioni indivise.....	23
1.6. Liquidazione dell'imposta e applicazione dell'imposta in misura fissa	25
<i>1.6.1 Applicazione dell'imposta fissa di registro agli atti che contengono più disposizioni.....</i>	<i>27</i>
<i>1.6.2 Atti che contengono più disposizioni : modifiche statutarie</i>	<i>29</i>
1.7. La denuncia di eventi successivi alla registrazione e la tassazione degli atti sottoposti a condizione sospensiva	30
1.8. Presunzione di trasferimento delle accessioni e delle pertinenze	33
1.9. Risoluzione del contratto	33
1.10. Cessione del contratto	34
1.11. Contratto per persona da nominare: regime di tassazione della dichiarazione di nomina	35
1.12. Contratti a prezzo indeterminato	36
1.13. Contratti a tempo indeterminato, contratti la cui durata dipende dalla vita di una persona e contratti con patto di proroga tacita o di recesso anticipato (art. 36 TUR)	37
1.14. La registrazione degli allegati	38
1.15. Tassazione degli atti relativi a procedimento di scioglimento del matrimonio e separazione	38
PARTE II:	41
I PRINCIPI DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE.....	41
2.1. Principi generali per la determinazione della base imponibile.....	41

2.2. La divisione	42
2.2.1 Divisione senza conguaglio	43
2.2.2 Divisione con conguaglio	43
2.2.3 Le masse plurime	45
2.3. La permuta	46
2.3.1 Permuta in cui entrambi i trasferimenti sono soggetti ad IVA	46
2.3.2 Permuta in cui un trasferimento è soggetto ad IVA e l'altro è soggetto ad imposta di registro	47
2.3.3 Permuta in cui entrambi i trasferimenti sono soggetti all'imposta di registro	47
2.4. Regime di tassazione dei contratti che importano l'assunzione di un'obbligazione di fare in corrispettivo della cessione di un bene o dell'assunzione di altra obbligazione di fare	48
2.5. Altre ipotesi negoziali previsti dall'articolo 43 del TUR	48
2.6. Espropriazione forzata e trasferimenti coattivi	49
2.7. Rendite e pensioni	50
2.8. L'enfiteusi	53
2.9. Valore della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione	54
2.9.1 Prospetto dei coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie calcolati al saggio di interesse del 2,5%	56
2.10. La valutazione automatica degli immobili	56
2.11. Il sistema del prezzo-valore	61
2.11.1 Il sistema del prezzo-valore applicato alle pertinenze	65
PARTE III:	66
REGIME DI IMPOSIZIONE DEI TRASFERIMENTI AVENTI AD OGGETTO FABBRICATI	66
3.1 Il contratto preliminare	66
3.1.1 Caparra confirmatoria – Mancata qualificazione delle somme versate in sede di preliminare	69

3.1.2. <i>Contratto preliminare che prevede la corresponsione di somme successivamente alla stipulazione dello stesso</i>	71
3.1.3. <i>L'obbligo di registrazione posto a carico dei mediatori immobiliari</i>	71
3.2. Regime di tassazione dei trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati: nozioni generali	73
3.3. Trasferimenti di fabbricati da parte di imprese: immobili ad uso abitativo	76
3.3.1. <i>Cessione di fabbricati strumentali pertinenziali alle abitazioni</i>	78
3.3.2. <i>Atti di compravendita, imponibili ad IVA, di un immobile ad uso abitativo e di più pertinenze</i>	79
3.3.3. <i>Cessione di fabbricato non ultimato</i>	79
3.3.4. <i>Cessione di fabbricato in corso di ristrutturazione</i>	80
3.3.5. <i>Acconti fatturati in regime di applicazione dell'IVA</i>	81
3.4. Trasferimenti di fabbricati da parte di imprese: immobili strumentali	81
3.4.1. <i>Cessioni di immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi</i>	82
3.5. Regime di imposizione del leasing immobiliare	83
3.6. Trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati ad uso abitativo: da imprese a imprese immobiliari	88
3.7. Trasferimenti di fabbricati a favore di enti pubblici territoriali	88
3.8. Trasferimenti di fabbricati situati all'estero: da soggetto IVA	90
3.9. Trasferimenti posti in essere tra privati aventi ad oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato	90
3.10. <i>Trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati per i quali l'acquirente può beneficiare dell'agevolazione 'prima casa'</i>	91
3.11. Decadenza dall'agevolazione 'prima casa'	94
3.11.1. <i>Il credito d'imposta per il riacquisto della 'prima casa'</i>	98
3.11.2. <i>L'applicazione dell'agevolazione 'prima casa' alle pertinenze</i>	100
3.11.3. <i>Alcune ipotesi particolari</i>	103
3.11.4. <i>Credito d'imposta derivante da una permuta immobiliare</i>	109

3.12. Trasferimenti di fabbricati di interesse artistico, storico o archeologico effettuati da privati.....	110
3.13. Trasferimento di fabbricati situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi posti in essere da privati	113
3.14. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati a favore dello Stato	113
3.15. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati a favore di Enti Pubblici Territoriali.....	115
3.16. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati in favore di ONLUS	115
3.17. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati a favore di ex IPAB	117
3.18. Trasferimento 'ex lege' dallo Stato ad un ente appositamente costituito per esercitare attività pubbliche	118
3.19. Trasferimenti di immobili dello Stato, di enti previdenziali pubblici, di Regioni, di enti locali e loro consorzi a favore di fondi di investimento immobiliari.....	119
3.20. Trasferimenti di immobili da Comuni a fondazioni o a società di cartolarizzazione o ad associazioni riconosciute (norma in vigore dal 1° gennaio 2006)	120
3.21. Trasferimento e/o permuta di immobili oggetto di piani di recupero di iniziativa pubblica o privata convenzionata in favore di soggetti che attuano il recupero	122
3.22. Trasferimenti a titolo oneroso di immobili costruiti in attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale	125
<i>3.22.1. Trasferimento di alloggi di proprietà da parte di Poste Italiane S.p.a. al locatario dell'immobile.....</i>	<i>127</i>
<i>3.22.2. Atti di cessione di alloggi da parte dell'ATER effettuati in attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge n. 865 del 1971.....</i>	<i>128</i>
<i>3.22.3. Espropriazione di aree da parte di enti pubblici territoriali per finalità produttive</i>	<i>129</i>
3.23. Cessioni in favore dei Comuni di aree ed opere di urbanizzazione a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione	129

3.23.1. <i>Assegnazione di aree edificabili da parte dei Comuni in esecuzione dei piani regolatori generali</i>	131
3.23.2. <i>Trattamento tributario delle concessioni edilizie previste dalla legge n. 10 del 1977</i>	132
3.24. <i>Costituzione di servitù su fabbricati</i>	132
PARTE IV	134
REGIME DI IMPOSIZIONE DEI TRASFERIMENTI AVENTI AD OGGETTO TERRENI	134
4.1. <i>Trasferimenti aventi ad oggetto terreni: nozioni introduttive e definizione di “terreno edificabile”</i>	134
4.2. <i>Trasferimenti aventi ad oggetto terreni edificabili posti in essere da soggetti passivi IVA</i>	135
4.3. <i>Trasferimento di terreno non edificabile e non agricolo posto in essere da un soggetto passivo IVA</i>	136
4.4. <i>Trasferimento di terreno agricolo</i>	136
4.5. <i>Trasferimento di terreno edificabile posto in essere da un imprenditore agricolo</i>	137
4.6. <i>Trasferimenti di terreni non agricoli posti in essere da privati</i>	139
4.7. <i>Trasferimenti di terreni da privati a favore dello Stato</i>	139
4.8. <i>Trasferimenti di terreni da privati a favore di Enti pubblici territoriali</i> ..	140
4.9. <i>Trasferimenti di terreni effettuati da privati a favore di ONLUS</i>	141
4.10. <i>Trasferimenti di terreni effettuati da privati a favore di ex IPAB</i>	142
4.11. <i>Trasferimenti di terreni situati all'estero e dei diritti reali di godimento sugli stessi</i>	143
4.12. <i>Trasferimenti di terreni di interesse artistico, storico o archeologico effettuati da privati</i>	144
4.13. <i>Trasferimenti di terreni dello Stato, di enti previdenziali pubblici, di Regioni, di enti locali e loro consorzi a favore di fondi di investimento immobiliari</i>	147
4.14. <i>Trasferimenti di immobili da Comuni a fondazioni o a società di cartolarizzazione o ad associazioni riconosciute (norma in vigore dal 01.01.2006)</i>	148

<i>4.15. Cessioni in favore dei Comuni di aree ed opere di urbanizzazione a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione</i>	149
<i>4.15.1. Assegnazione di aree edificabili da parte dei Comuni in esecuzione dei Piani Regolatori Generali a favore dei proprietari.....</i>	151
<i>4.15.2. Trattamento tributario delle concessioni edilizie previste dalla legge 28 gennaio 1977, n. 10.....</i>	152
<i>4.16. Costituzione di servitù su terreni.....</i>	152
<i>4.17. Compravendita di terreni effettuata da Imprenditori Agricoli Professionali (I. A. P.), da Cooperative od Associazione agricola</i>	153
<i>4.17.1. Imprenditoria agricola giovanile.....</i>	157
<i>4.18. Le agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina... </i>	157
<i>4.19. Agevolazione prevista dell'articolo 9 del D.P.R. n. 601/1973 per i trasferimenti di fondi rustici ubicati in territori montani</i>	160
<i>4.20. Agevolazione prevista dall'articolo 5-bis della legge 31 dicembre 1994, n. 97, per il compendio unico nei territori delle comunità montane</i>	162
<i>4.21. Agevolazione prevista dal combinato disposto dell'art. 5-bis della legge n. 97/1994 e dall'art. 5-bis del D. Lgs. n. 228/2001 per il compendio unico in territori diversi dalle zone montane</i>	163
<i>4.22. Acquisto di fondi rustici da parte di cooperative e società forestali</i>	165
<i>4.23. Trasferimenti aventi ad oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati</i>	166
PARTE V: LE DONAZIONI E ALTRI ATTI A TITOLO GRATUITO... 	169
<i>5.1. Lineamenti dell'imposta sulle successioni e donazioni</i>	169
<i>5.2. Trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni</i>	172
<i>5.3. Esenzione per i trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali prevista dall'art. 3, comma 4-ter, del TUS.....</i>	173
<i>5.3.1. Decadenza dall'agevolazione</i>	177
<i>5.3.2. Trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali attuata mediante i patti di famiglia</i>	178
<i>5.3.3. Applicabilità dell'imposta ipotecaria e catastale al ricorrere dei presupposti per l'agevolazione di cui al comma 4-ter dell'art. 3 del TUS</i>	180

5.4. <i>L'agevolazione 'prima casa' negli atti di donazione</i>	180
5.5. <i>Donazione di beni culturali vincolati</i>	183
5.6. <i>Donazione di fondo rustico ad imprenditore agricolo di età inferiore a 40 anni</i>	184
5.7. <i>La rinunzia abdicativa a titolo gratuito di diritti reali di godimento</i> ...	185
PARTE VI	187
REGIME DI IMPOSIZIONE DEGLI ATTI SOCIETARI	187
SEZIONE I: PRINCIPI GENERALI	187
6.1. <i>Atti ed operazioni concernenti società, enti, consorzi, associazioni ed altre organizzazioni commerciali od agricole: nozioni generali</i>	187
6.2. <i>Gli atti societari non soggetti a registrazione</i>	188
6.3. <i>Determinazione della base imponibile</i>	188
6.5. <i>Atti che contengono più disposizioni</i>	190
SEZIONE II: COSTITUZIONE e VARIAZIONE DEL CAPITALE SOCIALE	190
6.6. <i>Atti di costituzione e variazione del capitale sociale: nozioni introduttive</i>	190
6.7. <i>Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato ad uso abitativo da parte di soggetto IVA</i>	191
6.8. <i>Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato strumentale da parte di soggetto IVA</i>	193
6.9. <i>Conferimento ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato abitativo da parte di impresa nei confronti di imprese immobiliari e per la rivendita</i>	194
6.10. <i>Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato in generale da parte di soggetto privato ex articolo 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR</i>	195
6.11. <i>Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobile (fabbricato o terreno) di interesse storico, artistico e archeologico</i>	195
6.12. <i>Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobile (fabbricato o terreno) sito in zona soggetta a piano urbanistico particolareggiato da parte di soggetto privato</i>	196

<i>6.13. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobile (fabbricato o terreno) sito all'estero da parte di soggetto privato.....</i>	<i>197</i>
<i>6.14. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su bene immobile (fabbricato o terreno) sito all'estero da parte di soggetto IVA ex articolo 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR</i>	<i>198</i>
<i>6.15. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno edificabile da parte di soggetto IVA ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR</i>	<i>199</i>
<i>6.16. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno non agricolo e non edificabile da parte di soggetto IVA</i>	<i>199</i>
<i>6.17. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo da parte di soggetto IVA</i>	<i>200</i>
<i>6.18. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo da parte di soggetto privato</i>	<i>201</i>
<i>6.19. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno edificabile da parte di soggetto privato</i>	<i>201</i>
<i>6.20. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno non agricolo e non edificabile da parte di soggetto privato</i>	<i>202</i>
<i>6.21. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo a favore di società agricola Imprenditore Agricolo Professionale</i>	<i>203</i>
<i>6.22. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo da parte di soggetto privato a favore di società agricola Imprenditore Agricolo Professionale iscritta alla gestione previdenziale e assistenziale</i>	<i>203</i>
<i>6.23. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobili di proprietà dei Comuni in favore di fondazioni o società di cartolarizzazione ..</i>	<i>204</i>
<i>6.24. Conferimento di fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciali e aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati ..</i>	<i>205</i>
<i>6.25. Conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa</i>	<i>206</i>
<i>6.26. Conferimento di proprietà o di diritto reale di godimento su unità da diporto</i>	<i>207</i>
<i>6.27. Conferimento di denaro, di beni mobili, esclusi i veicoli iscritti al P.R.A. e di diritti diversi da quelli indicati nei numeri precedenti</i>	<i>208</i>

<i>6.28. Conferimento mediante conversione di obbligazioni in azioni o passaggio a capitale di riserve diverse da quelle costituite con sopraprezzi o con versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto e da quelle iscritte in bilancio a norma di leggi di rivalutazione monetaria</i>	<i>208</i>
<i>6.29. Conferimento a favore di una società con sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'Unione Europea ai sensi della Nota IV all'art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR</i>	<i>209</i>
<i>6.30. Riduzione del capitale sociale</i>	<i>209</i>
SEZIONE III: OPERAZIONI STRAORDINARIE	210
<i>6.31. Fusioni tra società o analoga operazione posta in essere da enti diversi dalle società</i>	<i>210</i>
<i>6.32. Scissioni delle società o analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società ex art. 4, lett. b), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR</i>	<i>212</i>
<i>6.33. Conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa fatto da una società ad altra società esistente o da costituire o analoga operazione posta in essere da enti diversi dalle società</i>	<i>213</i>
SEZIONE IV: DELIBERE	214
<i>6.34. Assegnazione ai soci, associati e partecipanti</i>	<i>214</i>
<i>6.35. Assegnazione di denaro o di beni mobili soggetti ad IVA</i>	<i>215</i>
<i>6.36. Assegnazione di azienda o rami d'azienda</i>	<i>215</i>
<i>6.37. Assegnazione di beni immobili</i>	<i>216</i>
<i>6.38. Verbali di approvazione del bilancio</i>	<i>216</i>
<i>6.39. Modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe</i>	<i>217</i>
<i>6.40. Scioglimento della società</i>	<i>218</i>
<i>6.41. Regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda, tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa ex articolo 4, lett. e), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR</i>	<i>219</i>
SEZIONE V: CESSIONE DI PARTECIPAZIONI SOCIALI	220
<i>6.42. Abolizione della tassa sui contratti di borsa</i>	<i>220</i>
<i>6.43. Trasferimento di partecipazioni sociali inter vivos</i>	<i>220</i>
<i>6.44. Cessione di quote di S.r.l.</i>	<i>220</i>

<i>6.45. Donazione e trasferimento mortis causa di quote sociali o di azioni</i>	<i>221</i>
SEZIONE VI: ATTI COSTITUTIVI DI ENTI DIVERSI DALLE SOCIETÀ'	223
<i>6.46. Atto costitutivo e modifiche statutarie di ONLUS, cooperative sociali, consorzi di cooperative sociali, Organizzazioni Non Governative (ONG)</i>	<i>223</i>
<i>6.47. Atto costitutivo e modifiche statutarie concernenti le Istituzioni (ex IPAB) riordinate in azienda di servizi o in persone giuridiche private</i>	<i>225</i>
<i>6.48. Atto costitutivo di organizzazione di volontariato</i>	<i>225</i>
<i>6.49. Atto costitutivo di associazione sportiva dilettantistica</i>	<i>227</i>
<i>6.50. Atto costitutivo del Gruppo Europeo di Interesse Economico GEIE</i>	<i>227</i>
<i>6.51. Atto costitutivo di Associazione Temporanea di Imprese - ATI</i>	<i>228</i>
<i>6.52. Atto costitutivo di associazione professionale</i>	<i>229</i>
SEZIONE VII: AFFITTO D'AZIENDA	229
<i>6.53. L'affitto d'azienda</i>	<i>229</i>
<i>6.54. Da privato o imprenditore individuale che affitta la sua unica azienda</i>	<i>232</i>
<i>6.55. Da società o imprenditore individuale che affitta un ramo d'azienda oppure una delle aziende che possiede e l'azienda non comprende immobili</i>	<i>232</i>
<i>6.56. Da società o imprenditore individuale che affitta un ramo d'azienda oppure una delle aziende che possiede e l'azienda comprende beni immobili</i>	<i>233</i>
SEZIONE VIII: CESSIONE D'AZIENDA	236
<i>6.57. Trasferimento d'azienda inter vivos</i>	<i>236</i>
RIFERIMENTI	238

PREMESSA

L'imposta di registro è una imposta indiretta che ha quale presupposto il compimento di determinati atti giuridici, che sono assunti quale indice della capacità contributiva dei soggetti che li pongono in essere.

La concreta applicazione di tale imposta ha determinato nel corso degli anni diverse difficoltà interpretative.

La presente Guida Operativa per la registrazione degli atti notarili, redatta dalla Direzione Centrale Normativa con la collaborazione delle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate, è stata realizzata al fine di fornire a tutti gli operatori del settore e ai contribuenti, a vario titolo coinvolti nella tassazione degli atti, uno strumento di lavoro utile e di semplice consultazione. A tal fine, le questioni di seguito trattate sono illustrate in modo sintetico ed arricchite con tabelle ed esempi esplicativi.

L'obiettivo che si intende perseguire è quello di rendere omogenea ed uniforme la tassazione degli atti notarili su tutto il territorio nazionale, con l'auspicio che la pubblicazione di tale *vademecum* comporti come indiretta conseguenza, anche una diminuzione delle casistiche conflittuali che possono insorgere tra i contribuenti ed i notai da un lato e l'Amministrazione finanziaria dall'altro, nella prospettiva di una azione amministrativa più efficiente ed efficace, oltre che più trasparente.

Il presente documento, che costituisce una trattazione sistematica delle disposizioni applicabili ai fini dell'imposta di registro e di altri tributi indiretti, per la tassazione degli atti notarili, è pubblicata sotto forma di circolare.

La presente Guida, aggiornata con i documenti di prassi e con le novità normative introdotte fino al 31 dicembre 2012, verrà implementata periodicamente, al fine di tener conto delle novità normative che saranno introdotte sulle materia trattate o delle soluzioni interpretative di volta in volta adottate dall'Agenzia delle Entrate in risposta, ad esempio, ad istanze di interpello e consulenze giuridiche.

Alcuni argomenti trattati nell'ambito del presente documento, sono stati, inoltre, oggetto di approfondimento e di esame congiunto con il Consiglio Nazionale del Notariato che ha prestato una concreta e utile collaborazione per la soluzione di diverse problematiche interpretative.

PARTE I: PRINCIPI GENERALI

1.1. Lineamenti dell'imposta di registro

L'imposta di registro è disciplinata dal "*Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro*" approvato con il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR) e come detto, ha quale presupposto applicativo, il compimento di determinati atti giuridici.

L'istituto della registrazione assolve, inoltre ad una funzione di natura probatoria; difatti, come stabilito dall'articolo 18 del TUR, la registrazione attesta l'esistenza degli atti ed attribuisce ad essi data certa di fronte ai terzi ai sensi dell'articolo 2704 del codice civile.

La registrazione dell'atto consente, inoltre, all'Amministrazione finanziaria di acquisire mediante l'Anagrafe Tributaria, notizie riguardanti la situazione economico-patrimoniale dei contribuenti. Le informazioni acquisite attraverso la registrazione degli atti possono assumere rilievo anche ai fini dell'accertamento di imposte diverse da quella di registro.

L'ambito di applicazione dell'imposta è definito dalle disposizioni del TUR e dalla Tariffa, parte prima e parte seconda, allegata al medesimo TUR.

Gli atti indicati nella Tariffa, parte prima, da registrare in *termine fisso*, sono quelli per i quali la formalità della registrazione, deve essere esperita obbligatoriamente entro un termine perentorio. In linea generale, ai sensi dell'articolo 13, comma 1 "*La registrazione degli atti che vi sono soggetti in termine fisso deve essere richiesta (...) entro venti giorni dalla data dell'atto se formato in Italia, entro sessanta giorni se formato all'estero*".

La registrazione degli atti notarili con il Modello Unico Informatico deve essere, invece, effettuata nel termine di 30 giorni dalla data di formazione dell'atto.

Gli atti indicati nella Tariffa parte seconda, da registrare in *caso d'uso* (articolo 6 del TUR), sono quelli per i quali l'obbligo di richiedere la registrazione sorge solo nel momento in cui tali atti sono depositati, per essere acquisiti agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione dell'attività amministrativa o

presso le pubbliche amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga in adempimento di un'obbligazione di tali amministrazioni, ovvero che sia obbligatorio per legge o regolamento.

Al TUR è, inoltre, allegata una Tabella che elenca gli atti per i quali non vige l'obbligo della registrazione ed un Prospetto dei coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie.

Gli atti per i quali non vige l'obbligo della registrazione possono comunque essere prodotti dai contribuenti, ai sensi dell'articolo 8 del TUR, per essere registrati *volontariamente* (ad es. testamenti, contratti di assicurazione, e qualsiasi altro atto presentato spontaneamente per la registrazione).

Ai sensi dell'articolo 57 del TUR sono soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, tra l'altro:

- i pubblici ufficiali che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto (notai, segretari o delegati della pubblica amministrazione etc.);
- i soggetti nel cui interesse è richiesta la registrazione;
- le parti contraenti;
- coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce per la richiesta di registrazione di contratti verbali o di eventi successivi alla registrazione.

Si ricorda, inoltre, che ai sensi dell'articolo 57, comma 1-bis, del TUR, gli agenti immobiliari sono solidalmente tenuti al pagamento dell'imposta per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari.

Nell'ambito dell'imposta di registro sono pertanto tenuti al pagamento dell'imposta oltre ai soggetti che pongono in essere o si avvantaggiano dell'atto sottoposto a registrazione anche altri soggetti, *responsabili solidalmente* con l'obbligato principale, in quanto *responsabili di imposta*.

Si rammenta che il '*responsabile d'imposta*', secondo la definizione fornita dall'art. 64, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 73, n. 600, è colui che "è

obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi”.

Il *‘responsabile d'imposta’* è, pertanto, tenuto al pagamento del tributo di registro unitamente ad altri per fatti riferibili a questi verso i quali ha il diritto di rivalersi. Come anticipato, tra i soggetti obbligati in solido al pagamento dell'imposta, figurano anche *“i pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto”*; la loro responsabilità non si estende, tuttavia, così come stabilito dall'articolo 57, comma 2, del TUR al pagamento dell'imposta complementare e suppletiva di registro.

Tali soggetti, ai sensi dell'articolo 10 del TUR, figurano, inoltre, tra i soggetti che sono obbligati a richiedere la registrazione per gli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati (lett. *b*).

La registrazione degli atti notarili deve essere effettuata presso l'ufficio del registro (ora Ufficio Territoriale dell'Agenzia delle Entrate) nella cui circoscrizione risiede il pubblico ufficiale obbligato a richiederla (articolo 9, comma 1, del TUR).

Al momento della registrazione, il richiedente deve pagare l'imposta di registro e le altre imposte connesse all'atto da registrare (ed in particolare: l'imposta ipotecaria quando deve essere richiesta la formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione dell'atto presso i pubblici registri; l'imposta catastale quando è necessario procedere alla voltura catastale ovvero l'imposta di bollo).

Per quanto concerne la modalità di registrazione degli atti pubblici ricevuti e delle scritture private autenticate dai notai, si fa presente che questi ultimi possono presentare la relativa richiesta esclusivamente in via telematica, fatta eccezione per il caso in cui, a causa di un malfunzionamento del software per la registrazione, il notaio non possa utilizzare la procedura telematica: in tal caso, dovrà ricorrere alla c.d. *“procedura d'urgenza”* che prevede la registrazione secondo il sistema tradizionale, ovvero presentando il modello cartaceo con i relativi allegati allo sportello dell'Ufficio di competenza.

La procedura telematica di registrazione è disciplinata dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463 e dal regolamento “*concernente l'utilizzazione di procedure telematiche per gli adempimenti tributari in materia di atti immobiliari*”, adottato con D.P.R. 18 agosto 2000, n. 308; per quanto non espressamente previsto dalle predette disposizioni si applicano le previsioni del TUR.

La registrazione telematica per i notai è diventata obbligatoria per tutti gli atti da essi formati autenticati a decorrere dal 1° giugno 2007 (in tal senso, si veda il Provvedimento dell' Agenzia delle entrate del 14 marzo 2007).

Il sistema telematico si caratterizza per l'autoliquidazione dell'imposta principale di registro e delle imposte ipotecaria e catastale operata dal notaio nel rispetto delle norme dettate dalla legge di registro.

Per quanto concerne le imposte ipotecaria e catastale, si rammenta che la relativa disciplina è dettata dal D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, recante approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale (di seguito TUIC).

In particolare, il presupposto del tributo ipotecario è connesso con l'esecuzione di una formalità nei pubblici registri immobiliari. Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1 del TUIC, sono assoggettate ad imposta ipotecaria “*le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari*”, poste in essere, ad esempio, in dipendenza di atti di trasferimenti immobiliari o di costituzione e trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi e per la costituzione di diritti reali di garanzia.

L'imposta catastale, invece, è connessa con l'esecuzione delle volture catastali, che devono essere effettuate, ad esempio, nel caso di trasferimenti di beni immobili e di costituzione e trasferimento, a titolo oneroso e gratuito di diritti reali immobiliari.

Per gli atti registrati in via telematica, l'attività dell'Ufficio dell' Agenzia delle entrate, relativamente alla liquidazione dell'imposta principale di registro, è svolta, dunque, successivamente alla registrazione dell'atto, allorquando viene

controllata la regolarità dell'autoliquidazione effettuata dal notaio e del versamento delle imposte.

Detta procedura si differenzia sostanzialmente dal sistema tradizionale di registrazione, che, in linea generale, prevede che la liquidazione dell'imposta principale di registro da parte dell'Ufficio delle Entrate è svolta prima dell'esecuzione della registrazione. Come chiarito con la circolare 5 febbraio 2003, n. 6, la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte degli atti con procedura telematica è controllata dagli uffici territorialmente competenti e, "*qualora sulla base degli elementi desumibili dall'atto risulti dovuta una maggiore imposta*", la stessa è richiesta, con apposito avviso di liquidazione, ai soggetti obbligati di cui all'articolo 10, lettera b), (attualmente i notai), entro 60 giorni dalla data di presentazione del modello unico informatico. La maggiore imposta deve essere corrisposta entro 15 giorni dalla notifica e, trascorso tale termine, sono dovuti gli interessi moratori e la sanzione per omesso o tardivo versamento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

In merito alla natura dell'imposta, l'art. 42, comma 1, del TUR distingue tra:

- imposta "*principale*", ossia quella applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica;
- imposta "*suppletiva*", che è quella applicata successivamente, se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio;
- imposta "*complementare*", cioè quella applicata in ogni altro caso (ad esempio è "*complementare*" la maggiore imposta derivante dall'attività di accertamento sostanziale sugli atti di trasferimento di beni immobili o sulle cessioni d'azienda volta a rettificare il valore dichiarato nell'atto).

1.2. Il principio di alternatività IVA/Registro

Il principio di alternatività IVA/Registro è contemplato dall'articolo 40 del TUR che, al primo periodo del primo comma, dispone che per gli atti aventi ad oggetto cessioni di beni e/o prestazioni di servizi rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, l'imposta di registro si applica in misura fissa.

Nel secondo periodo viene precisato che si considerano soggette all'IVA anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (ma tale riferimento normativo, dopo le modifiche apportate dal D. Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, al regime di territorialità IVA, è da intendersi riferito agli artt. da 7 a 7-*septies*) e quelle di cui al sesto comma del successivo articolo 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8) e 8-*bis*) e 27-*quinquies*), dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133, e dell'articolo 10, comma 2, del medesimo D.P.R. n. 633/1972.

Analoghe previsioni sono contenute anche nell'ambito dell'articolo 5 del TUR.

Come si può desumere dalla normativa appena esposta, il principio dell'alternatività trova applicazione, in linea generale, non soltanto con riguardo alle operazioni imponibili ai fini IVA, ma anche con riferimento alle operazioni IVA non imponibili, a quelle escluse per effetto delle norme sulla territorialità e alle operazioni esenti.

La scelta del legislatore di escludere l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale anche per le operazioni non imponibili o esenti deriva dalla necessità di non vanificare le ragioni sottese al particolare regime previsto per tali operazioni dalla normativa IVA.

In definitiva, le operazioni imponibili ai fini IVA, le operazioni non imponibili, quelle escluse per effetto delle norme sulla territorialità e le operazioni esenti scontano, in linea generale, l'imposta di registro in misura fissa e sono soggette a registrazione:

- in termine fisso, se risultanti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata;

- in caso d'uso, se derivanti da scritture private non autenticate, qualora tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

L'articolo 43, comma 1°, lettera *i*), stabilisce che per i contratti relativi ad operazioni soggette e ad operazioni non soggette ad IVA, la base imponibile è costituita dal valore delle cessioni e delle prestazioni non soggette a detta imposta.

In deroga al principio di alternatività, il comma 1-*bis* dell'articolo 40 dispone che alle locazioni di immobili strumentali di cui all'articolo 10, comma 1, numero 8), del D.P.R. n. 633/1972, ancorché soggette all'IVA, si applica l'imposta proporzionale di registro.

Per le operazioni permutative e per le dazioni di pagamento di cui all'articolo 11 del D.P.R. n. 633/1972, l'imposta di registro si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all'IVA.

Il principio di alternatività IVA/Registro ha subito un'attenuazione a seguito dell'emanazione del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (c.d. decreto Bersani), convertito con legge 4 agosto 2006, n. 248. Con l'entrata in vigore di questo decreto, infatti, non tutte le operazioni attratte nel campo applicativo dell'IVA scontano l'imposta di registro in misura fissa.

Ad esempio :

- gli atti aventi ad oggetto locazioni di immobili strumentali imponibili ed esenti ai fini dell'IVA e locazioni di fabbricati abitativi esenti da IVA sono soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale;
- gli atti di cessione aventi ad oggetto beni immobili ad uso abitativo, qualora esenti da IVA, saranno soggetti alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura proporzionale (salvo che non trovino applicazione, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale specifiche disposizioni agevolative);
- gli atti di cessione aventi ad oggetto fabbricati strumentali per natura imponibili ed esenti da IVA sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

1.3. Le modalità di applicazione dell'imposta di registro

L'articolo 20 del TUR statuisce che l'imposta deve essere applicata secondo "*l'intrinseca natura*" e gli "*effetti giuridici*" degli atti presentati per la registrazione, indipendentemente dalla qualificazione giuridica data dalle parti o della forma apparente dell'atto stesso.

L'articolo 21 del TUR, rubricato "*Atti che contengono più disposizioni*", distingue due categorie di atti:

- atti che contengono *più disposizioni che non derivano necessariamente*, per la loro intrinseca natura, *le une dalle altre*: in tal caso, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto (comma 1);
- atti che contengono *più disposizioni che, per la loro intrinseca natura, derivano necessariamente le une dalle altre*: in questo caso, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa (comma 2).

Per "*disposizione*" si intende una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in se compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali.

Il 3° comma dell'articolo 21 contempla un'ulteriore eccezione prevedendo che non sono soggetti ad imposizione:

- gli accolti di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni;
- le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono.

Quest'ultima disposizione deve essere necessariamente coordinata con quella sancita dal comma 2 dell'articolo 43 del TUR, secondo cui "*i debiti o gli altri oneri accollati e le obbligazioni estinte per effetto dell'atto concorrono a formare la base imponibile*".

Dal combinato disposto di queste due norme si evince che i debiti e gli oneri oggetto di accollo sono assoggettati a tassazione non autonomamente, ma in quanto facenti parte della base imponibile della prestazione principale.

Se, infatti, gli accolli fossero sottoposti ad autonoma tassazione si verificherebbe una doppia imposizione: la prima volta in via autonoma e la seconda volta al momento della tassazione della disposizione cui sono collegati.

Si evidenzia, infine, che in forza dell'articolo 6 della Tariffa, parte prima, se la quietanza è contenuta in un atto diverso da quello che documenta le obbligazioni cui la stessa quietanza afferisce, deve essere, in linea generale, soggetta all'imposta nella misura dello 0,50%.

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 5 della Tariffa, parte seconda, del TUR le quietanze rilasciate mediante scritture private non autenticate sono soggette a registrazione solo in caso d'uso, con applicazione dell'aliquota dello 0.50 %.

1.4. Enunciazione di atti non registrati

L'articolo 22 del TUR detta i principi applicativi per la tassazione delle *disposizioni enunciate* negli atti che vengono portati alla registrazione.

In particolare, il 1° comma prevede che se l'atto sottoposto a registrazione enuncia disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate.

Se l'atto enunciato non registrato era soggetto a registrazione in termine fisso, è dovuta anche la sanzione di cui all'articolo 69.

Il comma 2, poi, precisa che l'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando ricorre uno dei seguenti casi:

- gli effetti delle *disposizioni enunciate* sono già cessati;
- gli effetti delle *disposizioni enunciate* cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione.

Il 3° comma, infine, stabilisce che se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'autorità giudiziaria indicati nell'articolo 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita.

1.5. Disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, eredità e comunioni indivise

L'articolo 23 del TUR disciplina la tassazione ai fini dell'imposta di registro delle disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, eredità e comunioni indivise.

Per quanto concerne la tassazione di una disposizione negoziale che abbia ad oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, il primo comma dell'articolo 23 dispone che trova applicazione l'aliquota più elevata.

Nel caso in cui per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti, non trova applicazione l'aliquota più onerosa bensì l'aliquota propria afferente a ciascun bene o diritto.

Con riferimento all'applicazione di tale disposizione, questa Agenzia ha avuto modo di fornire chiarimenti con la risoluzione n. 57/E del 9 aprile 2004.

Con il citato documento di prassi, è stata esaminata l'ipotesi di atto di compravendita avente ad oggetto un fabbricato e un terreno, per i quali erano stati pattuiti corrispettivi diversi; nel caso di specie, gli strumenti urbanistici prevedevano, per il terreno, distinte destinazioni d'uso (una parte era residenziale, una vincolata a spazi pubblici ed un'altra parte agricola).

L'Agenzia, in via preliminare, ha precisato che qualora un atto contenente un unico negozio comporti il trasferimento contestuale tra le medesime parti di una pluralità di beni trova applicazione il principio di cui all'articolo 23.

Sulla base di questa considerazione, è stato chiarito che:

- *imposta di registro*: per ogni bene o porzione di bene che forma oggetto dell'atto, si deve liquidare l'imposta dovuta applicando su ciascuna base imponibile la relativa aliquota, cosicché dovrà essere versato un importo

complessivo pari alla somma delle singole imposte determinate con riferimento a ciascun bene. L'ammontare complessivo, in ogni caso, non potrà essere inferiore alla misura dell'imposta fissa di registro (€ 168,00);

- *imposte ipotecaria e catastale*: si applicano le stesse modalità di calcolo previste per l'imposta di registro.

Il secondo comma dell'articolo 23 prevede che la regola sopra enunciata non si applica per i *crediti*, per i *beni mobili* e per le *rendite* facenti parte di un'eredità indivisa o di una comunione, i quali sono soggetti, in occasione delle cessioni dell'eredità o di quote di comunione, alle aliquote stabilite per ciascuno di essi.

In sostanza, qualora si proceda alla vendita di un'eredità o della quota di partecipazione ad una comunione *pro indiviso*, nelle quali sono compresi crediti, beni mobili e rendite, ciascuno di questi beni e diritti sarà sottoposto all'aliquota per essi specificamente stabilita, anche nell'ipotesi in cui sia stato pattuito un corrispettivo unitario per la cessione.

L'eccezione riguarda esclusivamente i crediti, i beni mobili e le rendite, con la conseguenza che per i beni immobili compresi in eredità indivise o in quote di comunione, oggetto di cessione, continua a trovare applicazione la regola generale di cui al primo comma.

Il terzo comma dell'articolo 23 del TUR precisa che le *pertinenze* sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 817 del codice civile, “*sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima*”.

Il rapporto pertinenziale tra i due beni ricorre, quindi, in presenza dei seguenti presupposti:

- presupposto oggettivo, vale a dire la destinazione durevole e funzionale a servizio o ad ornamento intercorrente tra un bene e un

altro di maggiore importanza (cd. bene principale) per il miglior uso di quest'ultimo;

- presupposto soggettivo, riferito alla volontà del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale.

In base al successivo articolo 818 del codice civile *“gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto”*.

Nota: Art. 23 del TUR; Risoluzione n. 57/E del 9 aprile 2004

1.6. Liquidazione dell'imposta e applicazione dell'imposta in misura fissa

L'articolo 41, comma 1, del TUR stabilisce che quando l'imposta non è dovuta in misura fissa, è liquidata dall'Ufficio mediante applicazione alla base imponibile dell'aliquota indicata nella Tariffa, determinata secondo le disposizioni del titolo quarto, con arrotondamento all'unità per difetto se la frazione è inferiore a 50 centesimi e per eccesso se pari o superiore.

Il comma 2 dell'articolo 41 precisa che l'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nell'articolo 11 della Tariffa, parte prima (€ 168,00), salvo quanto disposto dagli articoli 5 e 7 della Tariffa stessa.

Come sottolineato nei paragrafi che precedono, 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.

Si è anche visto che per *“disposizione”* si intende una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in sè compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali.

Anche ai fini di una corretta applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, pertanto, occorre distinguere tra:

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

Esempi:

- nel caso di unico venditore che vende vari immobili, ciascuno a un diverso acquirente, si configura un atto plurimo. Pertanto ogni disposizione rimane assoggettata ad autonoma tassazione.
- nel caso di vendita di più beni da un soggetto ad altro soggetto, con unico corrispettivo e ripartizione dello stesso tra detta pluralità di beni, si configura un atto contenente un'unica disposizione.

In relazione all'atto contenente un'unica disposizione, di cui al secondo esempio, 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.

Qualora si determinino tante imposte proporzionali tali da non raggiungere tutte insieme la misura fissa, si applica un'unica imposta fissa.

L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione 3 luglio 2008, n. 272, ha precisato che, in relazione a più disposizioni negoziali interne al medesimo documento per le quali l'imposta di registro sia dovuta in misura proporzionale è possibile enucleare 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 € 100,00): in questo caso l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio (nell'esempio: € 200,00);

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 € 50,00): in questo caso l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura fissa pari ad € 168,00 una sola volta.

1.6.1 Applicazione dell'imposta fissa di registro agli atti che contengono più disposizioni

Con la circolare 7 ottobre 2011, n 44, sono state fornite indicazioni volte alla corretta applicazione delle imposte fisse di registro in caso di atti che contengono più disposizioni.

Con la predetta circolare, è stato chiarito che le singole disposizioni contenute nell'atto rilevano autonomamente, ai sensi dell'art. 21, comma 1, del TUR, solo qualora ciascuna di esse sia espressione di una autonoma capacità contributiva.

L'imposta di registro deve essere, quindi, applicata distintamente per ciascuna disposizione solo con riferimento alle disposizioni negoziali dotate di contenuto economico che concretizzano, quindi, un indice di capacità contributiva. Nel caso in cui in un atto siano presenti più disposizioni di contenuto economicamente apprezzabile, occorre assoggettare a tassazione autonomamente le singole disposizioni ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del TUR, salvo che tra le singole disposizioni ricorra un rapporto di necessaria derivazione. In tal caso, trova applicazione l'articolo 21, comma 2, del TUR, con la conseguenza che l'imposta

deve essere corrisposta solo con riferimento alla disposizione che determina l'imposizione più onerosa.

Nel caso in cui le disposizioni contenute nell'atto non siano suscettibili di un'autonoma valutazione economica, non si realizza un'espressione di capacità contributiva e, pertanto, non trova applicazione il disposto di cui all'articolo 21 del TUR.

L'articolo 21 del TUR non trova, quindi, applicazione nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più disposizioni che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Tale documento deve essere assoggettato a tassazione con applicazione di un'unica imposta fissa di registro nella misura di euro 168,00.

Nella citata circolare, è stato, quindi, chiarito che l'articolo 21 del TUR non trova, ad esempio, applicazione nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenuti più atti di procura.

Le procure si caratterizzano come atti non aventi contenuto patrimoniale, ed in virtù di tale precipua caratterizzazione, sono comprese, ai fini dell'imposta di registro, tra gli atti da registrare in termine fisso (ad esclusione delle procure speciali ex articolo 6 della Tariffa, parte seconda, del TUR), con imposta di registro in misura fissa, se redatte per atto pubblico o scrittura privata autenticata. Nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più procure, l'atto deve essere assoggettato a tassazione, ai fini dell'imposta di registro, con applicazione di un'unica imposta fissa.

Analoghe considerazioni possono essere proposte con riferimento ad un atto contenente più rinunce all'eredità di cui all'articolo 519 del codice civile.

Possono qualificarsi quali atti che non hanno contenuto patrimoniale gli atti di rinuncia all'eredità con i quali si rifiuta la delazione ereditaria, cioè l'offerta dell'eredità.

Diversamente, nel caso in cui la rinuncia sia preceduta da accettazione espressa o tacita ovvero venga effettuata sotto forma di donazione, vendita o cessione dei diritti di successione o venga fatta verso corrispettivo o a favore di alcuni

soltanto dei chiamati, determinando un simile atto l'accettazione dell'eredità e il successivo trasferimento degli elementi attivi e passivi che la compongono, troverà applicazione la tassazione proporzionale riservata agli atti che hanno contenuto patrimoniale.

1.6.2 Atti che contengono più disposizioni : modifiche statutarie

Il principio secondo cui le singole disposizioni rilevano autonomamente, ai fini dell'imposta di registro, solo se espressione di un'autonoma capacità contributiva, trova applicazione anche con riferimento alle singole modifiche statutarie contenute nei verbali assembleari.

L'articolo 4 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, stabilisce al comma 1, lettera c), l'assoggettamento ad imposta di registro nella misura fissa di 168,00 euro delle "*altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe*". Con tale norma residuale, il legislatore ha inteso stabilire la tassazione, con l'imposta in misura fissa, degli atti societari che comportano una modifica statutaria e che non risultano esplicitamente disciplinati nelle diverse previsioni normative dettate dal medesimo articolo 4 della Tariffa, parte prima.

Quando un verbale contiene diverse modifiche statutarie, occorre, pertanto, verificare se ciascuna modifica statutaria sia dotata di un autonomo contenuto patrimoniale o se tale requisito non ricorra. La disciplina di cui all'articolo 21, comma 1, del TUR trova, pertanto, applicazione, solo in relazione agli atti aventi contenuto patrimoniale, comportando l'applicazione di tante imposte fisse quante sono le modifiche statutarie contenute nel verbale.

Se, invece, le disposizioni del verbale non rivestono contenuto economico, l'imposta deve essere corrisposta una sola volta. Devono, quindi, essere assoggettati a tassazione con un'unica imposta fissa di registro, ad esempio, i verbali assembleari che contengono modifiche statutarie relative alla sede, alla denominazione della società, poiché in tali casi non si riscontra la sussistenza di un contenuto patrimoniale espressione di capacità contributiva.

In caso di verbale che contenga una disposizione avente contenuto patrimoniale e una disposizione priva di tale requisito, l'imposta deve essere corrisposta solo con riferimento alla disposizione che esprime una manifestazione di capacità contributiva. L'imposta non può comunque essere inferiore alla misura fissa, pari ad euro 168,00.

Nota: Articolo 41 del TUR; Risoluzione ministeriale del 4 febbraio 1982, n. 250529; Risoluzione ministeriale del 18 giugno 1990, n. 310388; Risoluzione del 31 luglio 2002, n. 254; Risoluzione del 9 aprile 2004, n. 57; Risoluzione del 3 luglio 2008, n. 272; Circolare del 7 ottobre 2011, n. 44.

1.7. La denuncia di eventi successivi alla registrazione e la tassazione degli atti sottoposti a condizione sospensiva

Può accadere che con riferimento ad un atto registrato, si verificano, successivamente alla sua registrazione, eventi che comportano la necessità di procedere ad un'ulteriore liquidazione dell'imposta.

Tale fattispecie è regolata dall'articolo 19 del TUR, secondo il quale l'avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto, l'esecuzione di tale atto prima dell'avveramento della condizione e il verificarsi di eventi che, a norma del TUR, diano luogo ad ulteriore liquidazione dell'imposta, devono essere denunciati all'Ufficio presso il quale l'atto è stato registrato.

La denuncia degli eventi successivi alla registrazione deve essere redatta su un apposito modello (in linea generale tramite il Modello 2), entro 20 giorni dal verificarsi dell'evento; il termine è elevato a 60 giorni se l'evento dedotto in condizione è connesso alla nascita o alla sopravvivenza di una persona.

I soggetti obbligati a presentare la denuncia sono i seguenti:

- le parti contraenti;
- gli aventi causa delle parti contraenti;
- coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione.

A seguito della presentazione della denuncia, sull'atto a cui si riferisce l'evento denunciato, l'Ufficio liquiderà l'ulteriore imposta dovuta.

L'eventuale "*atto di verificata condizione*", redatto in forma pubblica o per scrittura privata autenticata, sconterà l'imposta fissa di registro e l'imposta di bollo, mentre successivamente, sull'atto a cui si riferisce l'evento denunciato, l'Ufficio liquiderà l'ulteriore imposta dovuta.

L'ipotesi tipica di applicazione dell'articolo 19 è rappresentata dall'atto sottoposto a condizione sospensiva, vale a dire quell'atto la cui efficacia è subordinata all'avveramento di un evento futuro ed incerto.

Il regime di tassazione degli atti sottoposti a condizione sospensiva è dettato 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 dell'articolo 27 dispone che, al momento della registrazione, gli atti sottoposti a condizione sospensiva scontano l'imposta di registro in misura fissa.

Al riguardo, si precisa che qualora il contratto sia sottoposto solo parzialmente a condizione sospensiva, l'imposta di registro deve essere applicata in misura proporzionale per la parte del contratto immediatamente efficace.

Quando la condizione si verifica, o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa, tali eventi dovranno essere denunciati *ex* articolo 19 del TUR e, conseguentemente, l'Ufficio 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.

Si faccia l'esempio di un contratto di compravendita di un fabbricato ad uso abitativo sottoposto a condizione sospensiva. La tassazione, ai fini dell'imposta di registro, avverrà nel seguente modo:

- in sede di registrazione, il contratto sconterà l'imposta in misura fissa;
- quando si verificherà la condizione, dovrà essere presentata, entro 20 giorni dal verificarsi dell'evento dedotto in condizione, la denuncia ai sensi dell'articolo 19 del TUR;

- a seguito della presentazione della denuncia di eventi successivi, l'Ufficio liquiderà l'ulteriore imposta dovuta sul contratto di compravendita, che sarà pari alla differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto (ad esempio, 7%) e quella corrisposta all'atto della registrazione (ad esempio, € 168,00);
- se dovesse essere rogato l'“atto di accertamento dell'avveramento della condizione”, tale atto sconterà, al momento della registrazione, l'imposta fissa di registro e l'imposta di bollo.

Il terzo comma dell'articolo 27 del TUR stabilisce che le vendite con riserva di proprietà e gli atti sottoposti a condizione che ne fa dipendere gli effetti dalla mera volontà dell'acquirente o del creditore, non sono considerati atti sottoposti a condizione sospensiva.

Il quarto comma dell'articolo 27, invece, prevede che gli atti sottoposti a condizione sospensiva che ne fa dipendere gli effetti dalla mera volontà del venditore o dell'obbligato sono soggetti all'imposta in misura fissa.

Occorre rilevare che nei commi 3 e 4 del predetto articolo 27 risiede la disciplina impositiva, ai fini dell'imposta di registro, degli atti sottoposti a condizione sospensiva meramente potestativa, ovvero sottoposti ad un evento condizionale la cui realizzazione è rimessa alla volontà di una delle parti dell'atto.

Secondo quanto disposto dai commi 3 e 4 dell'articolo 27 del TUR, di fronte ad un atto la cui efficacia è subordinata all'avveramento di una condizione sospensiva meramente potestativa, ai fini fiscali, la tassazione varierà a seconda del contraente da cui dipende il verificarsi della condizione stessa, e precisamente:

- se il verificarsi dell'evento dedotto in condizione dipende dalla volontà del creditore o dell'acquirente, il contratto sconterà l'imposta di registro in misura proporzionale;
- se il verificarsi dell'avvenimento dedotto in condizione dipende dalla volontà del venditore o dell'obbligato, il contratto sconterà l'imposta di registro in misura fissa.

1.8. Presunzione di trasferimento delle accessioni e delle pertinenze

L'articolo 24 del TUR stabilisce il principio secondo il quale le accessioni, i frutti pendenti e le pertinenze si presumono trasferiti all'acquirente in occasione dei trasferimenti immobiliari.

Tale principio viene derogato nel caso in cui le accessioni, i frutti pendenti, le pertinenze:

- siano esclusi espressamente dalla vendita;
- si provi, con atto che abbia acquistato data certa mediante la registrazione, che appartengano ad un terzo;
- si provi, con atto che abbia acquistato data certa mediante la registrazione, che siano stati ceduti all'acquirente da un terzo.

Il secondo comma dell'articolo 24 del TUR prevede che, anche nell'ipotesi in cui dalla vendita dell'immobile principale siano state escluse le pertinenze, qualora risulti, entro tre anni, che dette pertinenze risultino comunque di proprietà dell'acquirente dell'immobile principale, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvederà ad una nuova liquidazione dell'imposta.

In tale sede, le pertinenze saranno dunque tassate con l'aliquota relativa al trasferimento del bene principale, ma dall'imposta così determinata dovrà essere scomputata l'imposta eventualmente pagata per il trasferimento delle pertinenze stesse, con atto separato, intervenuto tra le stesse parti.

1.9. Risoluzione del contratto

L'articolo 28 del TUR detta una disciplina peculiare con riferimento alla risoluzione del contratto.

Il primo comma dell'articolo 28 prevede che la risoluzione del contratto è soggetta all'imposta di registro in misura fissa quando:

- dipende da clausola o da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso;

- dipende da clausola o da condizione risolutiva espressa stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto.

Il secondo periodo del primo comma del predetto articolo 28 precisa, inoltre, che se per la risoluzione è previsto un corrispettivo, sul relativo ammontare si applica l'imposta proporzionale stabilita dall'articolo 6 o quella contemplata dall'articolo 9 della Tariffa, parte prima.

Il secondo comma dello stesso articolo 28 stabilisce che, in ogni altro caso, l'imposta è dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione, considerando comunque, ai fini della determinazione dell'imposta proporzionale, l'eventuale corrispettivo della risoluzione come maggiorazione delle prestazioni stesse.

Nota: articolo 28 del TUR; articoli 6 e 9 della Tariffa, parte prima allegata al TUR

1.10. Cessione del contratto

Si ha cessione del contratto quando una parte sostituisce a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto a prestazioni corrispettive. La sostituzione può avvenire a condizione che vi sia il consenso della controparte e che le prestazioni non siano state ancora eseguite (articolo 1406 c.c.).

Per l'approfondimento dei profili civilistici si rinvia alle disposizioni dettate dagli articoli 1406 - 1410 del codice civile.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, l'articolo 31 del TUR, al primo comma, prevede che *“La cessione del contratto è soggetta all'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto...”*.

A tale regola generale, fa eccezione la cessione dei contratti di locazione, per i quali trova applicazione la speciale disciplina di cui all'articolo 5 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Nel caso in cui per la cessione di un contratto a titolo gratuito sia stato pattuito un corrispettivo, l'imposta si applica con l'aliquota prevista per il corrispondente contratto a titolo oneroso (articolo 31, comma 2, del TUR).

In base all'articolo 43, comma 1, lettera d), del TUR la base imponibile, per le cessioni di contratto, è costituita dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire.

1.11. Contratto per persona da nominare: regime di tassazione della dichiarazione di nomina

Nel momento della conclusione del contratto, una parte (c.d. stipulante) può riservarsi la facoltà di nominare successivamente la persona che deve acquistare i diritti e assumere gli obblighi nascenti dal contratto stesso (art. 1401 c.c.).

Si realizza, in tal caso, l'ipotesi del '*contratto per persona da nominare*'.

La dichiarazione di nomina deve essere comunicata alla controparte nel termine di tre giorni dalla stipulazione del contratto o nel diverso termine espressamente convenuto tra le parti. La dichiarazione, inoltre, deve essere accompagnata dall'accettazione della persona nominata o deve essere preceduta dal conferimento di procura in favore dello stipulante (art. 1402 c.c.).

La dichiarazione di nomina e la procura o l'accettazione della persona nominata devono rivestire la stessa forma che le parti hanno usato per il contratto, anche se non prescritta dalla legge.

Per l'approfondimento dei profili civilistici, si rimanda agli artt. 1401- 1405 del codice civile.

Ai fini dell'imposta di registro, il trattamento tributario si rinviene nell'articolo 32 del TUR.

Il primo periodo della citata norma dispone che la dichiarazione di nomina della persona per la quale un atto è stato in tutto o in parte stipulato, è soggetta all'imposta in misura fissa (di € 168,00) a condizione che la relativa facoltà:

- derivi dalla legge ovvero derivi da espressa riserva contenuta nell'atto cui la dichiarazione si riferisce,

- e sia esercitata entro tre giorni dalla data dell'atto mediante atto pubblico ovvero mediante scrittura privata autenticata o presentata per la registrazione entro il termine stesso.

Se la dichiarazione di nomina viene perfezionata nello stesso atto o contratto che contiene la riserva non è dovuta alcuna imposta (articolo 32, comma 1, secondo periodo).

L'ultimo periodo dell'articolo 32 del TUR contiene una disposizione di chiusura riguardante le ipotesi residuali. Viene sancito, infatti, che è dovuta l'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione:

- quando la dichiarazione di nomina non è conforme alla riserva;
- quando la dichiarazione di nomina è fatta a favore di altro partecipante alla gara (ipotesi che si può verificare, ad esempio, nei procedimenti di espropriazione immobiliare);
- in ogni altro caso in cui non ricorrono le condizioni previste dal primo e dal secondo periodo del 1° comma dell'articolo 32.

Si deve evidenziare che, per chiare finalità antielusive, il termine di tre giorni dalla stipula dell'atto è da ritenersi inderogabile, a differenza della natura dispositiva del termine civilistico di cui all'articolo 1402 c.c..

Il termine così ridotto previsto dalla normativa tributaria è volto ad evitare che il contratto per persona da nominare venga utilizzato come uno strumento volto ad eludere l'applicazione dell'imposta.

1.12. Contratti a prezzo indeterminato

L'articolo 35, comma 1, del TUR dispone che per un contratto il cui corrispettivo deve essere determinato posteriormente alla sua stipulazione, l'imposta è applicata in base al valore dichiarato dalla parte che richiede la registrazione, salvo conguaglio o rimborso dopo la determinazione definitiva del corrispettivo, da denunciare ai sensi dell'articolo 19 del TUR.

Il 3° comma dell'articolo 35 prevede che se nel contratto è prevista la possibilità che il corrispettivo vari tra un minimo ed un massimo, il valore da dichiarare a norma del comma 1 non può essere inferiore al minimo.

Entro 20 giorni a decorrere dalla data in cui viene fissato il corrispettivo del contratto, le parti contraenti sono tenute a presentare all'Ufficio presso il quale è stato registrato l'atto un'apposita denuncia con l'indicazione del corrispettivo determinato. In tale occasione, se il corrispettivo finale è superiore al valore provvisorio dichiarato in sede di registrazione, dovrà essere versato il conguaglio (ossia la maggiore imposta liquidata a seguito della denuncia di variazione); nel caso opposto, si avrà diritto al rimborso.

Nota: Articoli 19 e 35 del TUR

1.13. Contratti a tempo indeterminato, contratti la cui durata dipende dalla vita di una persona e contratti con patto di proroga tacita o di recesso anticipato (art. 36 TUR)

Per i *contratti a tempo indeterminato*, l'imposta è applicata in base alla durata dichiarata dalla parte che ne richiede la registrazione. Se alla data indicata, il rapporto non sia cessato, deve essere presentata entro 20 giorni all'Ufficio presso il quale l'atto è stato registrato, la denuncia *ex* articolo 19 TUR. Sulla base di tale denuncia, l'imposta viene applicata in relazione alla maggiore durata del contratto (articolo 36, comma 1, del TUR).

Ai sensi del 2° comma dell'articolo 36 del TUR, se la durata dell'atto dipende dalla vita di una persona si applicano le disposizioni di cui all'articolo 46 del TUR (in particolare, si applicherà il disposto della lettera *c*) concernente la determinazione della base imponibile per i contratti costitutivi di rendite e pensioni).

Per i *contratti contenenti il patto di proroga tacita*, l'imposta è applicata in relazione alla durata pattuita. Tuttavia le parti sono obbligate a denunciare, ai sensi dell'articolo 19 del TUR, entro 20 giorni dalla data della proroga, l'ulteriore periodo di durata del rapporto e a pagare la relativa imposta in base

alle norme vigenti al momento in cui il contratto è divenuto vincolante per il nuovo periodo (articolo 36, comma 3, del TUR).

Per i *contratti che attribuiscono ad una parte il diritto di recedere* prima della scadenza ma dopo un determinato periodo di tempo, l'imposta è applicata in relazione a tale periodo. Se però, dopo questo periodo, il recesso non si verifica, vi è l'obbligo di presentare, entro 20 giorni, la denuncia *ex* articolo 19 del TUR e di versare l'imposta dovuta in relazione alla maggiore durata del contratto (articolo 36, comma 4, del TUR).

1.14. La registrazione degli allegati

L'articolo 11, comma 7, del TUR prevede che la richiesta di registrazione di un atto vale anche per gli atti ad esso allegati, come ad esempio le procure generali.

La registrazione degli allegati non importa applicazione dell'imposta se si tratta:

- di documenti che costituiscono parte integrante dell'atto;
- di frazionamenti, planimetrie, disegni, fotografie e simili;
- di atti non soggetti a registrazione.

Con circolare ministeriale n. 21/E del 20 gennaio 1999, è stato precisato che le *procure speciali*, conferite per il compimento di un solo atto, allegato allo stesso, costituendo parte integrante dell'atto medesimo, non devono assolvere l'imposta di registro.

Al fine di evitare la doppia imposizione, inoltre, l'imposta non è dovuta se trattasi di allegazione di atti già registrati.

Nota: Articolo 11, comma 7, del TUR e Tabella allegata; Circolare ministeriale 10 giugno 1986, n. 37, parte 6; Circolare ministeriale n. 21/E del 20 gennaio 1999.

1.15. Tassazione degli atti relativi a procedimento di scioglimento del matrimonio e separazione

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 precisato dalla Corte Costituzionale con sentenza 11 giugno 2003, n. 202, l'esigenza di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale, che giustifica il beneficio fiscale con riferimento agli atti del giudizio divorzile, è altresì presente nel giudizio di separazione, in quanto finalizzato ad agevolare e promuovere, in breve tempo, una soluzione idonea a garantire l'adempimento delle obbligazioni che gravano sul coniuge non affidatario della prole.

Dal punto di vista oggettivo, le agevolazioni di cui al citato art. 19 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.

L'esenzione recata dal citato articolo 19 della legge n. 74 del 1987 è, quindi, applicabile agli accordi di natura patrimoniale non soltanto direttamente riferibili ai coniugi (quali gli accordi che contengono il riconoscimento o il trasferimento della proprietà esclusiva di beni mobili ed immobili all'uno o all'altro coniuge – cfr. Cass. 17 febbraio 2001, n. 2347) ma anche ad accordi aventi ad oggetto disposizioni negoziali in favore dei figli.

Al riguardo, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 11458 del 2005, ha precisato che *"la norma speciale contenuta nell'art. 19 L. 6 marzo 1987, n. 74 (...) dev'essere interpretata nel senso che l'esenzione dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa di tutti gli atti, documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti del matrimonio" si estende "a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi", in modo da garantire l'adempimento delle obbligazioni che i coniugi separati hanno assunto per conferire un nuovo assetto ai loro interessi economici* (Corte costituzionale 25 febbraio 1999, n. 41), *anche con atti i cui effetti siano favorevoli ai figli* (in questo senso già si era pronunciata la Corte costituzionale con sentenza 15 aprile

1992, n. 176, ma ancor più chiaramente e decisamente il principio è enunciato dalla sentenza della Corte costituzionale 11 giugno 2003, n. 202)". La richiamata interpretazione giurisprudenziale si fonda sulla considerazione che gli accordi a favore dei figli, stipulati dai coniugi nella gestione della crisi matrimoniale, oltre a garantire la tutela obbligatoria nei confronti della prole, costituiscono, talvolta, l'unica soluzione per dirimere controversie di carattere patrimoniale.

Pertanto, l'esenzione fiscale prevista dall'articolo 19 della legge n. 74 del 1987 deve ritenersi applicabile anche alle disposizioni patrimoniali in favore dei figli disposte in accordi di separazione e di divorzio a condizione che il testo dell'accordo omologato dal tribunale, al fine di garantire la certezza del diritto, preveda esplicitamente che l'accordo patrimoniale a beneficio dei figli, contenuto nello stesso, sia elemento funzionale e indispensabile ai fini della risoluzione della crisi coniugale.

Nota: Circolare del 21 giugno 2012, n. 27.

PARTE II: I PRINCIPI DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

2.1. Principi generali per la determinazione della base imponibile

I criteri da utilizzare per determinare la base imponibile su cui calcolare l'imposta di registro sono enunciati negli articoli 43 e ss. del TUR.

In particolare, ai sensi dell'art. 43, comma 1, lettera *a*), per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, la base imponibile è costituita dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto. Se l'atto è sottoposto a *condizione sospensiva*, ad *approvazione* o ad *omologazione*, per la determinazione della base imponibile, si deve far riferimento al valore che il bene o il diritto ha al momento in cui si producono gli effetti traslativi o costitutivi che l'atto è destinato a produrre.

L'articolo 51, comma 1, del TUR afferma, inoltre, il principio generale secondo il quale, ai fini della determinazione della base imponibile, si assume come valore dei beni o dei diritti il valore dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

Il comma 2 dello stesso articolo 51 precisa che per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per quelli che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, per "valore" si intende il "*valore venale in comune commercio*".

Inoltre, l'articolo 43, comma 3, del TUR stabilisce che i prezzi o i corrispettivi in valuta estera o in valuta oro sono ragguagliati al cambio del giorno della stipulazione dell'atto, sempre che le parti non abbiano stabilito nei loro rapporti altra data di ragguaglio.

Fatta questa breve premessa, nei paragrafi che seguiranno, saranno analizzate alcune fattispecie negoziali.

Nota: Articoli. 43 e 51 del TUR; Circolare ministeriale del 10 giugno 1986, n. 37, parte 20 e 24; Circolare n. 18 del 14 aprile 2010; Cass., sez. Tributaria, 09 settembre 2004, n. 18150.

2.2. La divisione

La divisione è il contratto con cui i contitolari di un diritto esistente su un determinato bene sciogliono lo stato di comunione esistente tra di essi.

Secondo quanto affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, sez. Civile, con la sentenza 25 ottobre 2005, n. 20645, *“il negozio con cui le parti dividono tra esse i beni in comproprietà, sciogliendosi dalla comunione, ha natura dichiarativa, dal momento che con esso i condividenti si limitano a trasformare l’oggetto del diritto di ciascuno, da diritto sulla quota ideale a diritto su un bene determinato, senza che intervenga, tra loro, alcun atto di cessione o di alienazione”*.

Anche il legislatore tributario, ai fini dell’imposta di registro, considera la divisione come atto avente natura dichiarativa, sottoponendo questo negozio giuridico all’aliquota del 1% (articolo 3 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR). Una specifica disciplina è prevista, come si vedrà nel prosieguo, nel caso in cui l’atto di divisione dia luogo a conguagli.

L’articolo 34, comma 1, del TUR, secondo periodo, detta i criteri per determinare la c.d. massa comune, distinguendo tra comunione derivante da successione *mortis causa* e comunione derivante da titolo diverso dalla successione per causa di morte.

Nello specifico, nel caso di:

- *Comunione ereditaria*, la massa comune è costituita dal valore, riferito alla data della divisione, dell’asse ereditario netto determinato a norma dell’imposta di successione. Ai sensi dell’articolo 8, comma 1, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 *“Il valore globale netto dell’asse ereditario e’ costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell’apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l’attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni degli artt. da 14 a 19, e l’ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell’art. 46, comma 3”*;
- *Comunione ordinaria*, la massa comune è rappresentata dai beni risultanti da precedente atto che abbia scontato l’imposta propria dei trasferimenti.

Fissati i parametri in virtù dei quali si determina la massa comune, si può ora passare all'analisi della tassazione prevista per le divisioni, distinguendo tra *divisioni che non danno luogo a conguagli e divisioni con conguagli*.

2.2.1 Divisione senza conguaglio

Si ha divisione senza conguaglio quando nell'atto vengono assegnati ai condividenti beni per un valore complessivo corrispondente al valore della quota agli stessi spettante sulla massa comune. L'atto rientra tra gli “*Atti di natura dichiarativa ...*” previsti dall'articolo 3 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR. La tassazione è la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	1%

2.2.2 Divisione con conguaglio

Si ha divisione con conguaglio quando ad un condividente vengono assegnati beni per un valore complessivo superiore a quello a lui spettante sulla massa comune. In questo caso il condividente è tenuto a versare agli altri condividenti, che hanno subito una diminuzione rispetto alla propria quota di diritto, un conguaglio che è assoggettato all'imposta proporzionale prevista per i trasferimenti. L'articolo 34, comma 1, primo periodo del TUR Stabilisce, infatti, 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 per la parte eccedente”.

Vi è da rilevare che il conguaglio, qualora superi il 5 per cento della quota di diritto spettante al condividente, è soggetto all'imposta proporzionale dovuta per gli atti traslativi indipendentemente dal suo concreto versamento. La presunzione, infatti, posta dal legislatore tributario è da considerarsi “assoluta”: la divergenza quantitativa tra quota di fatto e quota di diritto induce a ritenere che

il conguaglio deve essere tassato con l'imposta proporzionale prevista per i trasferimenti.

Ai sensi dell'articolo 34, comma 2, del TUR i conguagli superiori al cinque per cento del valore o della quota di diritto, ancorché attuati mediante accollo di debiti della comunione, sono tassati con l'aliquota propria dei trasferimenti mobiliari fino a concorrenza del valore complessivo dei beni mobili e dei crediti compresi nella quota e con l'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari per l'eccedenza.

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 136 del 14 giugno 2007, ha precisato che se, nell'atto di divisione con conguaglio, ad uno dei dividendi sono assegnati beni immobili ad uso abitativo, per la determinazione della base imponibile si può applicare il criterio del prezzo-valore (introdotto dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266).

La peculiarità della fattispecie sta nella necessità di riferire il predetto criterio di determinazione della base imponibile esclusivamente alla quota parte del complessivo valore dell'immobile la cui assegnazione dà causa al pagamento del conguaglio. A tal fine si rende preliminarmente necessario:

- determinare la parte del conguaglio monetario pagato in corrispettivo del valore dell'immobile abitativo (occorre, quindi, riferire il conguaglio al valore complessivo netto della massa comune, comprensivo del valore attribuito ai beni diversi da immobili abitativi);
- calcolare il rapporto tra la quota parte del conguaglio come sopra determinato e il valore complessivo dell'immobile abitativo;
- applicare il rapporto di cui al precedente punto al valore catastale dell'immobile ai fini della determinazione del prezzo-valore da trattare ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005.

Occorre rilevare, da ultimo, che l'articolo 34, comma 3, del TUR sancisce che quando risulta che il valore dei beni assegnati ad uno dei dividendi, determinato a norma dell'articolo 52 del TUR è superiore a quello dichiarato, la differenza si considera conguaglio.

2.2.3 Le masse plurime

L'articolo 34, comma 4, del TUR disciplina, infine, il fenomeno delle c.d. masse plurime, che ricorre quando gli stessi soggetti risultano comproprietari di più beni derivanti da titoli originari diversi (ad esempio, Tizio, Caio e Sempronio sono comproprietari di tre fabbricati acquistati, in comunione *pro indiviso* e per quote uguali, con tre negozi giuridici diversi). In questo caso, ogni titolo di acquisto genera una comunione e, perciò, ogni bene è oggetto di autonoma comunione. Qualora si proceda alla divisione di questi beni, non si avrà un unico negozio giuridico ma tanti quanti sono i titoli originari.

Nella divisione simultanea della comunione plurima, le assegnazioni ai condividenti non possono essere considerate dichiarative qualora non corrispondano esattamente alle quote spettanti a ciascun condividente sulla singola massa comune.

Non costituiscono autonomo titolo gli acquisti di quote ideali degli stessi beni della massa divisionale.

Inoltre, se l'ultimo acquisto è avvenuto per successione *mortis causa* (nell'esempio fatto, Tizio, Caio e Sempronio ereditano, in comunione *pro indiviso* e per quote uguali, l'ultimo fabbricato), le comunioni tra i medesimi comproprietari, derivanti da titoli diversi, saranno considerate come una sola comunione. Stabilisce, infatti, il citato comma 4 dell'articolo 34 che “*Agli effetti del presente articolo, le comunioni tra i medesimi soggetti, che trovano origine in più titoli, sono considerate come una sola comunione se l'ultimo acquisto di quote deriva da successione a causa di morte*”.

Nota: Articolo. 34 del TUR; Artt. 1 e 3 della Tariffa parte Prima allegata al TUR; artt. 1, 10 e 12 del D.Lgs. n. 347 del 1990; Artt. 1 e 4 della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347 del 1990; riunione dei Capi compartimento dell'11 e 12 gennaio 1983; Risoluzione ministeriale 14 febbraio 1977, prot. 272890; Circolare 10 giugno 1986, n. 37, pag. 32; Risoluzione ministeriale 05 giugno 1990, n. 310823; Circolare dell'11 luglio 1991, n. 37, parte 3; Circolare n. 6 del 2007; Risoluzione del 14 giugno 2007, n. 136; Risoluzione del 16 novembre 2007, n. 334.

2.3. La permuta

La permuta è il contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose, o di altri diritti, da un contraente all'altro (articolo 1552 c.c.).

Ai fini della individuazione del corretto trattamento fiscale da riservare a questa tipologia negoziale, bisogna operare una distinzione tra:

- permuta in cui entrambi i trasferimenti sono soggetti ad IVA;
- permuta in cui un trasferimento è soggetto ad IVA e l'altro è soggetto ad imposta di registro;
- permuta in cui entrambi i trasferimenti sono sottoposti all'imposta di registro.

2.3.1 Permuta in cui entrambi i trasferimenti sono soggetti ad IVA

Tale ipotesi è disciplinata dall'articolo 11, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Ai sensi di detta disposizione, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi sono da reputarsi due distinte operazioni, indipendenti l'una dall'altra, da assoggettare entrambe ad IVA, che sarà determinata sul valore normale dei beni oggetto dei trasferimenti.

In tale ipotesi, l'atto di permuta scontrerà una imposta di registro in misura fissa.

Nel caso di permuta immobiliari, l'imposta ipotecaria e le due imposte catastali (in quanto il negozio giuridico dà luogo a due volture catastali, così come precisato con circolare del 13 febbraio 2007, n. 8) sono generalmente dovute in misura fissa; vi sono, tuttavia, dei casi (come, ad esempio, per gli immobili strumentali imponibili ai fini IVA) in cui le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura proporzionale.

2.3.2 Permuta in cui un trasferimento è soggetto ad IVA e l'altro è soggetto ad imposta di registro

Per questa tipologia di permuta, l'articolo 43, primo comma, lett. *b*) del TUR rimanda al disposto di cui all'articolo 40, comma 2, il quale prevede che per le operazioni permutative l'imposta si applica sulla cessione o prestazione non soggetta ad IVA.

L'atto di permuta, pertanto, scontrerà, sulla cessione o prestazione non soggetta ad IVA, le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale e, sulla cessione o prestazione soggetta ad IVA, l'imposta catastale normalmente in misura fissa, tranne i casi (come ad esempio per gli immobili strumentali imponibili ai fini IVA) in cui è dovuta in misura proporzionale.

2.3.3 Permuta in cui entrambi i trasferimenti sono soggetti all'imposta di registro

L'articolo 43, comma 1, lettera *b*), prevede che la base imponibile è costituita dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta di registro.

Con riferimento ad un contratto di permuta tra persone fisiche, avente ad oggetto immobili abitativi, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione del 9 settembre 2007, n. 320, ha precisato che, in presenza dei requisiti di legge, si può applicare, per la determinazione della base imponibile, il criterio del prezzo-valore di cui all'articolo 1, comma 497, della Legge n. 266 del 2005 e successive modifiche e integrazioni. Come precisato nel documento di prassi citato, a tal fine, le parti devono necessariamente indicare nell'atto il conguaglio pattuito nonché il valore attribuito a ciascuno dei beni permutati.

Per questa tipologia di permuta, pertanto, la tassazione si può così schematizzare:

REGISTRO	IMPOSTA IPOTECARIA
3% se <i>'prima casa'</i>	Imposta Ipotecaria 2% (168€ se prima casa)

7% se non 'prima casa'	Sul bene che dà luogo alla maggiore imposta
8% se terreno edificabile o non agricolo	IMPOSTA CATASTALE
15% se terreno agricolo	due Imposte Catastali 1% (168 € se prima casa)
Sul bene che dà luogo alla maggiore imposta	Su tutti i beni permutati

Se l'atto è telematico è, poi, dovuta l'imposta di bollo di € 230,00.

Nota: Artt. 43, 40 e e 51 del TUR; artt. 1, 2 e 10 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; Art. 11, comma 1, del DPR n. 633 del 1972; Circolare ministeriale del 10 giugno 1986, n. 37, parte 20; Circolare ministeriale del 28 ottobre 1988, n. 220, parte 3, Circolare del 13 febbraio 2007, n. 8; Risoluzione del 9 settembre 2007, n. 320.

2.4. Regime di tassazione dei contratti che importano l'assunzione di un'obbligazione di fare in corrispettivo della cessione di un bene o dell'assunzione di altra obbligazione di fare

L'articolo 43, comma 1, della lettera c), stabilisce che per i contratti che importano l'assunzione di una obbligazione di fare in corrispettivo della cessione di un bene o dell'assunzione di altra obbligazione di fare la base imponibile è costituita dal valore del bene ceduto o della prestazione che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta, fatto salvo il disposto dell'articolo 40, comma 2.

Se, infatti, la cessione e/o la prestazione sono soggette ad IVA, l'imposta di registro si applica sulla cessione o prestazione non rientrante nel campo di applicazione dell'IVA.

2.5. Altre ipotesi negoziali previsti dall'articolo 43 del TUR

Oltre quelle già esaminate, l'articolo 43 del TUR enuclea i criteri di determinazione della base imponibile anche per le seguenti fattispecie:

FATTISPECIE NEGOZIALE	BASE IMPONIBILE
Cessione di contratto non soggetta ad IVA	Corrispettivo pattuito per la cessione e valore delle prestazioni ancora da eseguire
Atti portanti assunzione di un'obbligazione che non costituisce corrispettivo di altra prestazione o portanti estinzione di una precedente obbligazione	Ammontare dell'obbligazione assunta o estinta e, se questa ha per oggetto un bene diverso dal denaro, dal valore del bene alla data dell'atto
Atti con i quali viene prestata garanzia reale o personale	Somma garantita. Se la garanzia è prestata in denaro o titoli, dalla somma di denaro o dal valore dei titoli se inferiore alla somma garantita.
Contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali	Valore del bene o del diritto alla data dell'atto. Se però l'atto è sottoposto a condizione sospensiva, ad approvazione o ad omologazione il valore del bene o del diritto alla data in cui si producono i relativi effetti traslativi o costitutivi
Contratti diversi da quelli già esaminati in precedenza aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale	Ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto
Contratti relativi ad operazioni soggette e ad operazioni non soggette ad IVA	Valore delle cessioni e delle prestazioni non soggette

2.6. Espropriazione forzata e trasferimenti coattivi

Ai sensi dell'articolo 44, comma 1, del TUR, per la vendita di beni mobili e immobili

- in sede di espropriazione forzata;
- all'asta pubblica;
- oppure in virtù di contratti stipulati o aggiudicati in sede di pubblico incanto;

la base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione. Nell'ipotesi prevista dall'articolo 587 c. p. c., il prezzo di aggiudicazione deve essere diminuito della parte già assoggettata all'imposta.

L'articolo 44, comma 2, dispone che per l'espropriazione per pubblica utilità e per ogni altro atto della pubblica autorità traslativo o costitutivo della proprietà di beni mobili o immobili o di aziende e di diritti reali sugli stessi la base imponibile è costituita dall'ammontare definitivo dell'indennizzo.

Se nel corso di una procedura di espropriazione per pubblica utilità, le parti raggiungono un accordo per addivenire alla cessione convenzionale (e non autoritativa) del bene (la norma parla di trasferimento volontario all'espropriante), la base imponibile è costituita dal prezzo.

Con la Risoluzione del 17 maggio 2007, n. 102, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che per le fattispecie regolate dall'articolo 44 del TUR non può trovare applicazione, per la determinazione della base imponibile, il regime del c.d. prezzo-valore (per l'approfondimento si rimanda al paragrafo che tratta detto sistema di determinazione della base imponibile).

Nota: Art. 44 del TUR; Circolare ministeriale del 10 giugno 1986, n. 37, parte 22; Risoluzione del 17 maggio 2007, n. 102.

2.7. Rendite e pensioni

La rendita è il contratto con il quale una parte (c.d. *vitaliziante*) conferisce all'altra (c.d. *vitaliziato*) il diritto di esigere la prestazione periodica di una somma di denaro o di una certa quantità di altre cose fungibili.

Sotto il profilo civilistico, la rendita è disciplinata dagli artt. 1861 e ss. del codice civile, a cui si rimanda per l'approfondimento.

In questa sede, è sufficiente evidenziare che, in base alla durata della rendita o all'oggetto della controprestazione, si possono distinguere diverse categorie di rendite.

Sotto l'aspetto della durata si distingue tra:

- *rendita perpetua*, che è quella destinata a durare per un periodo di tempo indeterminato. Sebbene la durata sia indeterminata, il vitalizante può comunque porre fine al rapporto di rendita perpetua con il riscatto (che costituisce un'ipotesi di recesso unilaterale).

Questa tipologia di rendita può essere costituita, oltre che tramite un atto a titolo oneroso, anche quale onere dell'alienazione gratuita di un immobile o della cessione gratuita di un capitale;

- *rendita vitalizia*, che è quella la cui durata è commisurata alla vita del beneficiario o di altra determinata persona fisica o di più persone.

Questa tipologia di rendita può essere costituita, oltre che tramite un atto a titolo oneroso, anche attraverso il contratto di donazione, il contratto a favore di terzo, il contratto di assicurazione, la divisione e la promessa al pubblico.

L'alienazione dell'immobile, a titolo di corrispettivo per la costituzione della rendita, se fatta a titolo oneroso, è soggetta alle norme stabilite per la vendita; se fatta a titolo gratuito, è soggetta alle norme previste per la donazione (art. 1862 c.c.).

La rendita vitalizia può essere costituita anche a favore di più soggetti (c.d. *rendita congiuntiva*). In tal caso, la parte spettante al creditore premorto si accresce a favore degli altri, salvo patto contrario (art. 1874 c.c.).

I principi fiscali per la determinazione della base imponibile delle rendite e delle pensioni sono contenuti nell'articolo 46 del TUR .

In virtù del primo comma del citato articolo 46, per le rendite la base imponibile è costituita :

- dalla somma pagata o dal valore dei beni ceduti dal beneficiario;
- ovvero dal valore della rendita se maggiore rispetto al valore della somma pagata o al valore dei beni ceduti dal beneficiario.

Per la costituzione di pensioni, la base imponibile è costituita dal valore della pensione.

Il valore della rendita o pensione è determinato, distintamente in considerazione della tipologia di rendita o pensione, secondo i seguenti principi:

TIPOLOGIA DI RENDITA O PENSIONE	VALORE DELLA PENSIONE O DELLA RENDITA
Rendita o pensione perpetua o a tempo indeterminato	Annualità X 40 (vale a dire 40 volte l'ammontare della prestazione dovuta annualmente al beneficiario) valore delle prestazioni ancora da eseguire
Rendita o pensione a tempo determinato	Valore attuale dell'annualità, calcolato al saggio legale di interesse, che in nessun caso deve essere superiore a 40 volte l'annualità
Rendita o pensione vitalizia	Ammontare che si ottiene moltiplicando l'annualità per il coefficiente indicato nel prospetto allegato al TUR, determinato in relazione all'età della persona alla cui morte deve cessare
Rendita o pensione costituita congiuntamente a favore di più persone, che deve cessare con la morte di una qualsiasi di esse	Ammontare che si ottiene moltiplicando l'annualità per il coefficiente indicato nel prospetto allegato al TUR, applicabile in relazione all'età del meno giovane dei beneficiari
Rendita o pensione costituita congiuntamente a favore di più persone con diritto di accrescimento tra loro	Ammontare che si ottiene moltiplicando l'annualità per il coefficiente indicato nel prospetto allegato al TUR, applicabile in relazione all'età del più giovane dei beneficiari
Rendita o pensione a tempo determinato, con clausola di cessazione per effetto della morte del beneficiario prima della scadenza	Valore attuale dell'annualità, calcolato al saggio legale di interesse, ma in nessun caso superiore all'ammontare che si ottiene moltiplicando l'annualità per il coefficiente indicato nel prospetto allegato al TUR, determinato in relazione all'età della persona alla cui morte deve cessare

Le disposizioni relative alla determinazione del valore della rendita o della pensione in caso di rendita o pensione congiuntiva e in caso di rendita o pensione a tempo determinato con clausola di cessazione per effetto della morte del beneficiario prima della scadenza, si applicano con riferimento alla persona alla cui morte deve cessare la corresponsione della rendita o della pensione se tale persona è diversa dal beneficiario (art. 46, comma 5).

Con decorrenza dal 1° gennaio 2012, la misura del saggio degli interessi legali è stata fissata, dal D.M. 12 dicembre 2011, al 2,5% in ragione d'anno.

Nota: Articolo 46 del TUR; articolo 1, D.M. 22 dicembre 2011 che ha fissato in 40 volte l'annualità, a decorrere dal 1° gennaio 2012.

2.8. L'enfiteusi

L'enfiteusi è il diritto reale di godimento su cose altrui che attribuisce al titolare lo stesso potere di godimento del fondo che spetta al proprietario, salvo l'obbligo di migliorare il fondo e di pagare al proprietario concedente un canone periodico. L'enfiteusi è disciplinata dagli articoli 957 e ss. dal codice civile.

Giova ricordare che l'enfiteuta ha il diritto di *affrancare* il fondo, ossia di acquistarne la piena proprietà, mediante il pagamento di una somma risultante dalla capitalizzazione del canone annuo sulla base del saggio legale d'interesse (art. 971 c.c.); il concedente può chiedere la *devoluzione* del fondo enfiteutico (cioè la cessazione del diritto di enfiteusi) nelle ipotesi previste dall'articolo 972 c.c.

I criteri di determinazione della base imponibile sono dettati dall'articolo 47 del TUR.

Il primo comma prevede che per la costituzione di enfiteusi e per la devoluzione o la cessione del diritto dell'enfiteuta, la base imponibile è costituita:

- dal ventuplo del canone annuo;
- ovvero, se maggiore, dal valore del diritto dell'enfiteuta.

Il comma 2 dispone che per l'affrancazione, la base imponibile è costituita dalla somma dovuta dall'enfiteuta. A detta base imponibile occorre applicare, per

determinare l'imposta dovuta, l'aliquota fissata per i trasferimenti immobiliari dall'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, del TUR.

Il terzo comma dell'art. 47 precisa che:

- il valore del diritto del concedente è pari alla somma dovuta dall'enfiteuta per l'affrancazione;
- il valore del diritto dell'enfiteuta è pari alla differenza tra il valore della piena proprietà e la somma dovuta per l'affrancazione.

2.9. Valore della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione

L'usufrutto è il diritto reale di godimento che permette all'usufruttuario di godere ed usare della cosa altrui, traendo da essa tutte le utilità che può dare (compresi i frutti che essa produce), con l'obbligo di non mutarne la destinazione economica. Tale istituto è disciplinato dagli articoli 981 e ss. del codice civile.

Il diritto di uso, invece, è quello che attribuisce al suo titolare il potere di servirsi di un bene e, se esso è fruttifero, di raccoglierne i frutti, ma solo limitatamente a quanto occorre ai bisogni suoi e della sua famiglia (articolo 1021 del c.c.).

Il diritto di abitazione, infine, è quello che conferisce al titolare soltanto il diritto di abitare una casa limitatamente ai bisogni suoi e della sua famiglia (articoli 1022 c.c.).

Sotto il profilo tributario, l'articolo 48 del TUR prevede che per il trasferimento della proprietà gravata da diritto di usufrutto, uso o abitazione, la base imponibile è costituita dalla differenza tra il valore della piena proprietà e quello dell'usufrutto, uso o abitazione.

Il valore dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione è determinato a norma dell'articolo 46 (che detta i criteri per la determinazione della base imponibile per le rendite e le pensioni), assumendo come annualità l'ammontare ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale di interesse.

Di conseguenza, il valore dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione deve essere così calcolato:

- in via preliminare, bisogna determinare il valore dell'annualità, che si ottiene moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale di interesse;
- successivamente applicare i criteri di cui all'articolo 46 del TUR che variano a seconda della durata del diritto o dei destinatari del diritto, secondo la tabella che segue:

DIRITTO DI USUFRUTTO, USO E ABITAZIONE	VALORE DEL DIRITTO
Diritto di usufrutto, uso o abitazione a tempo determinato	Valore attuale dell'annualità, calcolato al saggio legale di interesse, che in nessun caso deve essere superiore a 40 volte l'annualità
Diritto di usufrutto, uso o abitazione a vita	Ammontare che si ottiene moltiplicando l'annualità per il coefficiente indicato nel prospetto allegato al TUR, applicabile in relazione all'età della persona alla cui morte deve cessare
Diritto di usufrutto, uso o abitazione costituito congiuntamente a favore di più persone, che deve cessare con la morte di una qualsiasi di esse	Ammontare che si ottiene moltiplicando l'annualità per il coefficiente indicato nel prospetto allegato al TUR, applicabile in relazione all'età del <u>meno giovane</u> dei beneficiari
Diritto di usufrutto, uso o abitazione costituito congiuntamente a favore di più persone con diritto di accrescimento tra loro	Ammontare che si ottiene moltiplicando l'annualità per il coefficiente indicato nel prospetto allegato al TUR, applicabile in relazione all'età del <u>più giovane</u> dei beneficiari
Diritto di usufrutto, uso o abitazione a tempo determinato, con clausola di cessazione per effetto della morte del beneficiario prima della scadenza	Valore attuale dell'annualità, calcolato al saggio legale di interesse, ma in nessun caso superiore all'ammontare che si ottiene moltiplicando l'annualità per il coefficiente indicato nel prospetto allegato al TUR, applicabile in relazione all'età della persona alla cui morte deve cessare

Il valore della nuda proprietà è rappresentato dalla differenza tra il valore della piena proprietà dell'immobile e quello dell'usufrutto, uso o abitazione.

2.9.1 Prospetto dei coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie calcolati al saggio di interesse del 2,5%

Il seguente prospetto è stato introdotto dal DM 22 dicembre 2011.

ETA' DEL BENEFICIARIO (anni compiuti)	COEFFICIENTE
Da 0 a 20	38
Da 21 a 30	36
Da 31 a 40	34
Da 41 a 45	32
Da 46 a 50	30
Da 51 a 53	28
Da 54 a 56	26
Da 57 a 60	24
Da 61 a 63	22
Da 64 a 66	20
Da 67 a 69	18
Da 70 a 72	16
Da 73 a 75	14
Da 76 a 78	12
Da 79 a 82	10
Da 83 a 86	8
Da 87 a 92	6
Da 93 a 99	4

2.10. La valutazione automatica degli immobili

Appare opportuno esaminare le modalità di determinazione del valore degli immobili sulla base delle rendite catastali. Tale meccanismo cd. della valutazione automatica inibisce il potere di accertamento di valore da parte dell'amministrazione finanziaria nei casi in cui il corrispettivo indicato in atto sia

pari o superiore al valore catastale degli immobili trasferiti, determinato moltiplicando la rendita rivaluta per appositi coefficienti.

Tale meccanismo ha subito profonde modifiche nel corso degli anni, ed è stato di recente rivisitato con il decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con la legge 4 agosto 2006, n. 248 (decreto Bersani).

In via preliminare è opportuno ricordare che, ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del *TUR* *“Non sono sottoposti a rettifica il valore o corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore per i terreni a 75 volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a 100 volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi, né i valori o corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma degli artt. 47 e 48. Ai fini della disposizione del presente comma le modifiche dei coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione dei decreti previsti dagli artt. 87 e 88 del D.P.R. 29/09/1973, n. 597, nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria”*.

Il comma 5 del citato articolo 52 prevede che i moltiplicatori di settantacinque e cento volte possono essere modificati, in caso di sensibili divergenze dai valori di mercato, con Decreto del Ministro delle Finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale.

L'articolo 52, comma 5-*bis*, dispone, inoltre, che la valutazione automatica non si applica per le cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle che rientrano nell'ambito di applicazione del prezzo-valore.

Il meccanismo della valutazione automatica fondata sulle rendite catastali ha subito modifiche nel corso degli anni, sia a causa delle variazioni delle tariffe d'estimo sia per effetto dell'aggiornamento dei moltiplicatori applicabili.

Dal 1° gennaio 1992 al 31 dicembre 1996 il valore automatico di un immobile viene determinato moltiplicando la rendita catastale per il moltiplicatore (*rendita catastale X moltiplicatore*), laddove:

- per rendita catastale si intende la rendita risultante in Catasto
- i moltiplicatori sono indicati nel D.M. 14 dicembre 1991, n. 5646 e riportati nella tabella che segue:

TIPOLOGIA	MOLTIPLICATORE
Terreni	75
Categoria C/1 ed E	34
Categoria A/10 e D	50
Tutti gli altri fabbricati	100

Dal 1° gennaio 1997 al 31 dicembre 2003 la rendita catastale degli immobili viene rivalutata del 5% per i fabbricati e del 25% per i terreni e, di conseguenza, il valore automatico di un immobile viene determinato come segue:

- Fabbricati: *rendita catastale aumentata del 5% X moltiplicatore*;
- Terreni: *rendita catastale aumentata del 25% X moltiplicatore*.

Dal 1° gennaio 2004 al 31 luglio 2004 il valore automatico di un immobile viene determinato come segue:

- Fabbricati: *rendita catastale aumentata del 5% X moltiplicatore aumentato del 10%*;
- Terreni: *rendita catastale aumentata del 25% X moltiplicatore aumentato del 10%*.

Con l'articolo 2, comma 63, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, infatti, era stata prevista la rivalutazione dei moltiplicatori nella misura del 10% ai soli fini

delle imposte di registro, ipotecarie e catastali. Gli stessi, pertanto, venivano determinati nella seguente misura:

TIPOLOGIA	MOLTIPLICATORE AUMENTATO DEL 10%
Terreni	82,5
Categoria C/1 ed E	37,4
Categoria A/10 e D	55
Tutti gli altri fabbricati	110

Dal 1° agosto 2004, il valore automatico di un immobile viene determinato come segue:

- Fabbricati: *rendita catastale aumentata del 5% X moltiplicatore aumentato del 20%*;
- Terreni: *rendita catastale aumentata del 25% X moltiplicatore aumentato del 20%*.

Con l'art. 1-*bis* del D.L. 12/07/2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 30/07/2004, n. 191, è stata prevista la rivalutazione dei moltiplicatori nella misura del 20% ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale. Gli stessi, pertanto, venivano determinati nella seguente misura:

TIPOLOGIA	MOLTIPLICATORE AUMENTATO DEL 20%
Terreni	90
Categoria C/1 ed E	40,8
Categoria A/10 e D	60
Tutti gli altri fabbricati	120

Vi è, però, un'eccezione per gli immobili per i quali ricorrono i presupposti per chiedere l'agevolazione 'prima casa', per i quali si continua ad applicare il moltiplicatore rivalutato nella misura del 10%.

Dal 29 novembre 2006, il moltiplicatore da applicare alle rendite catastali dei fabbricati classificati nel gruppo catastale B è rivalutato nella misura del 40%.

TIPOLOGIA	MOLTIPLICATORE AUMENTATO DEL 20%
Terreni	90
Categoria C/1 ed E	40,8
Categoria A/10 e D	60
Tutti gli altri fabbricati	120
Categoria B	140
Fabbricati "Prima Casa"	110

In definitiva i coefficienti, da applicare alle rendite, sono i seguenti:

TIPOLOGIA	COEFFICIENTE
Terreni	112,5
Categoria C/1 ed E	42,84
Categoria A/10 e D	63
Tutti gli altri fabbricati	126
Categoria B	176,40
Fabbricati "Prima Casa"	115,5

Nota: D.M. 27 settembre 1991 (Modifica delle tariffe d'estimo); D.M. 14 dicembre 1991, n. 565; art. 3, commi 48 e 52, della legge 23 dicembre 1996, n. 662; art. 2, comma 63, della legge 24 dicembre 2003, n. 350; art. 1-bis del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2004, n. 191; articolo 2, comma 45, del D.L. 03 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286; articolo 13, commi 4 e 5 D.L. del 6 dicembre 2011, n. 201.

2.11. Il sistema del prezzo-valore

Con l'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge Finanziaria per il 2006) è stata introdotta, a decorrere dal 1° gennaio 2006, una deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile, così come determinata dalla lettura delle previsioni di cui agli articoli 43, 51 e 52 del TUR.

L'articolo 1, comma 497, predetto stabilisce, infatti, 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.

Nello specifico, l'articolo 1, comma 497, della citata legge n. 266 del 2005 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%"*.

La determinazione della base imponibile mediante l'applicazione dei coefficienti catastali (c.d. criterio del prezzo-valore) è, quindi, possibile a condizione che:

- la cessione sia posta in essere nei confronti di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di "attività commerciali, artistiche o professionali" (*requisito soggettivo*);

- la cessione abbia ad oggetto un “*immobile ad uso abitativo e relative pertinenze*” (*requisito oggettivo*);
- la parte acquirente renda al notaio, all’atto della cessione, apposita richiesta circa la possibilità di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali con criterio tabellare dettato dall’articolo 52, commi 4 e 5 del TUR;
- le parti indichino nell’atto di cessione il corrispettivo pattuito.

Con risoluzione 9 giugno 2009, n. 145, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che, in ragione della formulazione letterale della norma e della finalità da essa perseguita, che consiste, tra l’altro, nel far emergere i reali corrispettivi delle contrattazioni immobiliari, si deve escludere che la dichiarazione di cui all’articolo 1, comma 497, possa essere contenuta in un atto integrativo successivo al negozio traslativo. Questa soluzione risponde anche alla necessità di garantire la certezza nei rapporti giuridici e di tutelare il reciproco affidamento tra il contribuente e l’Amministrazione finanziaria.

Non si ritiene, dunque, possibile estendere alla normativa di cui all’articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005 l’indirizzo espresso dall’Amministrazione finanziaria in materia di benefici prima casa (circolare 12 agosto 2005, n. 38) nonché di agevolazioni per il trasferimento di immobili compresi in aree soggette a piani di recupero (Risoluzione del 2 ottobre 2006, n. 110), secondo cui non è possibile integrare, con un atto successivo, il negozio traslativo non contenente la dichiarazione di voler beneficiare del regime fiscale di favore.

Occorre inoltre, precisare che la scelta, compiuta nell’atto di trasferimento, di volersi avvalere della disciplina del prezzo-valore produce, infatti, conseguenze immediate in ordine all’attività di controllo degli Uffici, inibendone i poteri di rettifica (articolo 52, comma 5-bis, TUR). Non è ipotizzabile, ad esempio, che l’attività di accertamento sul valore avviata dall’Ufficio, possa essere inibita dall’acquirente attraverso la presentazione di un atto integrativo diretto a chiedere l’applicazione del meccanismo del prezzo-valore.

Con la risoluzione 1° giugno 2007, n. 121, l’Agenzia delle Entrate ha sottolineato che il requisito della richiesta “*resa al notaio*” deve essere circoscritto alle ipotesi nelle quali il trasferimento immobiliare si perfeziona con il ministero dello stesso, con la conseguenza che il sistema del prezzo-valore non risulta applicabile ai trasferimenti che avvengono con scrittura privata non autenticata.

Con la stessa risoluzione, l’Agenzia delle Entrate ha, altresì, chiarito che rientrano nell’ambito applicativo dell’articolo 1, comma 497, in esame non solo le “*fattispecie traslative*” in senso stretto, ma anche gli acquisiti a titolo derivativo - costitutivo, gli atti traslativi della nuda proprietà, gli atti di rinuncia e ogni altro negozio assimilato al trasferimento per il quale la base imponibile è determinata con riferimento al valore del bene oggetto dell’atto, ai sensi dell’articolo 43 del TUR.

L’Agenzia precisa che il termine “*cessioni*” ricomprende anche le fattispecie costitutive. Tale tesi è avvalorata dalla disposizione del citato articolo 43 del TUR, laddove è espressamente previsto per i “*contratti ... costitutivi di diritti reali*” la medesima modalità di determinazione della base imponibile prevista per le cessioni a titolo oneroso.

L’Agenzia, rileva, inoltre, che anche l’articolo 2 del DPR n. 633/1972, in relazione al presupposto dell’IVA, stabilisce che “*Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento dei diritti reali di godimento su beni di ogni genere*”. Sempre con la risoluzione n. 121 del 2007, l’Agenzia delle Entrate ha affermato che il regime di cui all’articolo 1, comma 497, della legge n. 266/2005 non trova applicazione per i trasferimenti aventi ad oggetto i “*terreni agricoli*”.

L’articolo 52, comma 5-*bis*, del TUR, infatti, prevede che le “*disposizioni di cui ai commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall’art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266*”. Di conseguenza, l’inserimento nell’articolo 52, del comma 5- *bis*, implica che per le cessioni immobiliari che esulano dall’ambito applicativo del comma 497, tra cui le cessioni di terreni, la base imponibile è

costituita dal valore venale in comune commercio dell'immobile trasferito, o se superiore, dal corrispettivo pattuito.

Con la risoluzione del 9 luglio 2009, n. 176, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'indicazione nell'atto di un valore catastale inferiore rispetto a quello derivante dall'applicazione dei criteri dettati dai commi 4 e 5 dell'articolo 52 del TUR, non comporta, di per sé, l'inapplicabilità del sistema del prezzo - valore.

Ne consegue che l'insufficiente indicazione in atto del valore catastale non fa riespandere il potere accertativo dell'Ufficio sulla base del "*valore venale in comune commercio*", ai sensi del combinato disposto degli articoli 51 e 52 del TUR, ma consente allo stesso Ufficio di quantificare la maggiore imposta scaturente dalla base imponibile catastale, rideterminata secondo i criteri enunciati nei commi 4 e 5 dell'articolo 52 del TUR.

Il sistema del prezzo-valore non trova 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.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione del 17 maggio 2007, n. 102 ha chiarito che tutte le fattispecie regolate dall'articolo 44 del TUR non possono essere attratte nel campo di applicazione del regime introdotto dall'articolo 1, comma 497 della legge n. 266 del 2005, in quanto la base imponibile è determinata con riferimento al *prezzo di aggiudicazione*, all'*indennizzo* e non al valore, con la conseguente inapplicabilità ai predetti trasferimenti, delle disposizioni contenute nei commi 4 e 5 dell'articolo 52 del TUR. Ne discende che per il trasferimento di immobile abitativo in seguito ad aggiudicazione all'asta pubblica, la base imponibile è determinata ai sensi dell'articolo 44 del TUR, con la conseguenza che la deroga prevista dal citato articolo 1, comma 497, non può essere applicata ai trasferimenti in parola, perché riferita espressamente al solo articolo 43 del TUR.

Per quanto riguarda l'applicabilità del sistema del prezzo-valore alle divisioni e alle permutate, si rinvia ai paragrafi che trattano le dette fattispecie negoziali.

2.11.1 Il sistema del prezzo-valore applicato alle pertinenze

Il regime del prezzo-valore si applica anche alle pertinenze, definite dall'articolo 817 c.c. come *“le cose destinate in modo durevole a servizio od ornamento di altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima”*.

Ai sensi dell'articolo 23 del TUR, infatti, *“Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate”*.

La circolare 13 febbraio 2006, n. 6, punto 11.1, afferma che *“Non emergono limitazioni quantitative all'acquisto di immobili con destinazione pertinenziale. Pertanto, il nuovo regime opzionale di determinazione della base imponibile, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, potrà essere applicato a tutti gli atti di cessione di immobili pertinenziali, salvo naturalmente che tale destinazione risulti dall'atto di acquisto”*.

L'articolo 1, comma 497, della legge n. 266/2005 non pone, infatti, alcuna restrizione né in ordine alla tipologia né in ordine al numero delle pertinenze che rilevano per potersi avvalere del regime del c.d. 'prezzo-valore' (a differenza, invece, della previsione recata in materia di agevolazione 'prima casa').

Con riferimento alle pertinenze trova, quindi, applicazione, la disciplina di cui all'articolo 1, comma 497, della legge Finanziaria per il 2006 quando ricorrono le seguenti condizioni:

- il bene principale cui accedono sia un immobile ad uso abitativo;
- nell'atto di cessione venga data evidenza del c.d. “vincolo pertinenziale”, che rende il bene servente una proiezione del bene principale.

Circa il numero delle pertinenze che accedono al bene principale, per cui è possibile godere del regime di cui al comma 497 in esame, occorre considerare che, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione dell'11 aprile 2008, n. 149, ha chiarito che il meccanismo del 'prezzo-valore' trova applicazione relativamente ad una molteplicità di pertinenze, purché, ovviamente, sia individuabile in modo certo il rapporto di accessorietà del bene pertinenziale rispetto al bene principale,

il quale, ai fini del godimento della disposizione in esame, deve necessariamente essere un “immobile ad uso abitativo”. Inoltre, é necessario che gli immobili pertinenti siano suscettibili di valutazione economica e, quindi, che siano dotati di una propria rendita catastale.

L’Agenzia delle Entrate, nella menzionata risoluzione n. 149 del 2008 ha anche affermato che *“il meccanismo del prezzo-valore si può applicare alla cessione dei terreni agricoli, laddove – in base alle vigenti disposizioni civilistiche – detti terreni costituiscano effettivamente una “pertinenza” del fabbricato abitativo, con la conseguente individuazione della base imponibile nel valore catastale, calcolata ai sensi dei commi 4 e 5 del richiamato articolo 52 del TUR e con l’applicazione dell’aliquota propria applicabile al bene principale (fabbricato) ai sensi dell’articolo 1, della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR”*.

Nota: articolo 1, comma 497 della legge 23 dicembre 2005, n. 266; articolo 1, comma 309, della legge 27 dicembre 2006, n. 296; articolo 35, commi 21 e 23, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248; circolare Agenzia delle Entrate del 4 agosto 2006, n. 28, par. 12; Risoluzione 17 maggio 2007, n. 102; risoluzione 1 giugno 2007, n. 121; risoluzione 9 novembre 2007, n. 320; risoluzione 11 aprile 2008, n. 149; risoluzione 9 giugno 2009, n. 145; risoluzione 9 luglio 2009, n. 176.

PARTE III:

REGIME DI IMPOSIZIONE DEI TRASFERIMENTI AVENTI AD OGGETTO FABBRICATI

3.1 Il contratto preliminare

Il *contratto preliminare* è l’accordo con il quale le parti si obbligano reciprocamente alla stipula di un successivo contratto definitivo, indicandone i contenuti e gli aspetti essenziali.

Il contratto produce tra le parti solo effetti obbligatori e non reali, in quanto detto contratto non è idoneo a trasferire la proprietà o a determinare l’obbligo di corrispondere il prezzo pattuito.

L'articolo 10 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR prevede l'assoggettamento dei contratti preliminari di ogni specie all'imposta fissa di registro, nella misura di 168 euro.

La nota al citato art. 10 disciplina poi due specifiche ipotesi negoziali:

- *Contratto preliminare che contiene una clausola che prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria*: in tal caso, in relazione a tali somme è dovuta l'imposta di registro nella misura dello 0,50%, come previsto dall'articolo 6 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR;

- *Contratto preliminare che contempra il versamento di acconti di prezzo non soggetti ad IVA*: in tal caso, trova applicazione l'imposta proporzionale di registro nella misura del 3%, come previsto dall'articolo 9 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR.

In entrambi i casi descritti, l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo. Nel caso in cui l'imposta proporzionale corrisposta per la caparra confirmatoria e per gli acconti di prezzo risulti superiore all'imposta di registro dovuta per il contratto definitivo, spetta il rimborso della maggiore imposta proporzionale versata per la registrazione del contratto preliminare, secondo le regole previste dall'articolo 77 del TUR.

Si rammenta che ai sensi del comma 1 della citata disposizione, il rimborso dell'imposta deve essere richiesto, a pena di decadenza dal contribuente, "*entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione*". Tenuto conto che il diritto alla restituzione sorge a seguito della registrazione del contratto definitivo, in quanto solo in tale sede può essere scomputata l'imposta pagata in sede di preliminare, il termine triennale previsto dal citato articolo 77 decorre dalla data di registrazione del contratto definitivo.

L'art. 2645-bis c.c. impone la trascrizione dei contratti preliminari relativi a beni immobili redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autentica. L'articolo 2, comma 2-bis, del Testo unico delle Imposte ipotecaria e catastale approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (di seguito TUIC) stabilisce che

per la trascrizione dei contratti preliminari ai sensi dell'art. 2645-*bis* del c.c., l'imposta ipotecaria è dovuta nella misura fissa di 168 euro.

In definitiva, la tassazione del contratto preliminare relativo a beni immobili redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata è la seguente:

	IMPOSTA DI REGISTRO	IMPOSTA IPOTECARIA	IMPOSTA DI BOLLO
Contratto preliminare	Euro 168	Euro 168	Euro 155
Contratto preliminare che prevede la dazione di caparra confirmatoria	Euro 168 + 0,50 %	Euro 168	Euro 155,00
Contratto preliminare che prevede il pagamento di acconto di prezzo	Euro 168 + 3 %	Euro 168	Euro 155
Contratto preliminare che prevede la dazione di caparra confirmatoria e il pagamento di acconto di prezzo	Euro 168 + 0,50 % + 3 %	Euro 168	Euro 155

Se l'acconto è soggetto ad IVA, in base al principio di alternatività IVA/Registro, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa.

Le imposte versate in relazione alla caparra confirmatoria e al pagamento di acconti di prezzo sono scomputate dai tributi pagati in sede di stipula del contratto definitivo; non è, invece, scomputabile l'imposta in misura fissa versata per la stipula del contratto preliminare.

Si fa presente che i contratti preliminari concernenti beni immobili sono in ogni caso soggetti a registrazione in termine fisso ed al pagamento dell'imposta fissa di registro a norma dell'articolo 5, primo comma, del TUR (risoluzione del 19 dicembre 1974, n. 302028).

Nei sotto paragrafi che seguono, saranno esaminate alcune fattispecie particolari relative alla tassazione del contratto preliminare.

3.1.1 Caparra confirmatoria – Mancata qualificazione delle somme versate in sede di preliminare

L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione del 1° agosto 2007, n. 197, ha fornito chiarimenti in ordine al caso di mancata qualificazione delle somme versate in sede di stipula del contratto preliminare.

Con la richiamata risoluzione è stato chiarito, in considerazione degli orientamenti forniti al riguardo dalla giurisprudenza di legittimità, che la dazione anticipata di una somma di denaro, effettuata al momento della conclusione del contratto, costituisce caparra confirmatoria qualora risulti espressamente che le parti abbiano inteso attribuire al versamento anticipato non solo la funzione di anticipazione della prestazione, ma anche quella di rafforzamento e garanzia dell'esecuzione dell'obbligazione contrattuale. La caparra confirmatoria (art. 1385 c.c.) assume, quindi, la funzione di liquidazione convenzionale del danno da inadempimento (cfr. Cass. 23/12/2005, n. 28697; Cass. 18/01/2007, n. 4047).

Al momento del perfezionamento del contratto definitivo, la caparra (come anche l'acconto) può essere imputata alla prestazione dovuta.

Così come accade nell'ipotesi in cui il trasferimento immobiliare è soggetto ad imposta di registro, anche nel caso in cui l'operazione di trasferimento immobiliare è soggetta ad IVA, il trattamento fiscale del preliminare sarà differente a seconda che preveda il versamento di una somma a titolo di caparra confirmatoria o di acconto.

Il versamento di un acconto, rappresentando l'anticipazione del corrispettivo pattuito, assume rilevanza ai fini IVA con l'obbligo per il cedente o prestatore di emettere la relativa fattura, con addebito dell'imposta.

Viceversa, la caparra confirmatoria, anche se prevista da un'apposita clausola contrattuale, non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, in quanto assolve ad una funzione risarcitoria. La stessa non è,

quindi, soggetta ad IVA per mancanza del presupposto oggettivo di cui agli articoli 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972.

Per tale ragione, la caparra confirmatoria versata da una delle parti di un contratto di compravendita in sede di stipula di un contratto preliminare è assoggettata all'imposta di registro in misura proporzionale (0,50%), a nulla rilevando la circostanza che, al momento della conclusione del definitivo, la caparra divenga parte del corrispettivo soggetto ad IVA.

Affinché la somma versata a titolo di caparra confirmatoria rilevi anche come anticipazione del corrispettivo pattuito, soggetta ad IVA al momento del pagamento alla controparte, è necessario che le parti attribuiscano espressamente alla predetta somma, in aggiunta alla funzione di liquidazione anticipata del danno da inadempimento, anche quella rilevante a seguito dell'esecuzione, di anticipazione del corrispettivo.

Nella risoluzione n. 197 del 2007 viene citato l'orientamento della Suprema Corte (Cass. 22/08/1977, n. 3833), in base al quale ove sia dubbia l'effettiva intenzione delle parti, le somme versate anteriormente alla formale stipulazione di un contratto a prestazioni corrispettive (ed in particolare di un contratto di compravendita) devono ritenersi corrisposte a titolo di anticipo (o di acconto) sulla prestazione dovuta in base all'obbligazione principale, e non già a titolo di caparra, non potendosi ritenere che le parti si siano tacitamente assoggettate ad una "pena civile", ravvisabile nella funzione risarcitoria della caparra confirmatoria.

In definitiva, se per le somme versate in occasione della stipula del contratto preliminare manca una espressa qualificazione o è dubbia l'intenzione delle parti sulla natura delle stesse, tali somme saranno da considerarsi acconti di prezzo da assoggettare, nel caso in cui il trasferimento immobiliare è soggetto ad imposta di registro, a tassazione nella misura del 3%, come previsto dalla nota all'articolo 10 della tariffa, parte prima, allegata al TUR .

Nota: Articolo 5 del DPR n. 131/1986; articolo 10 Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986; articolo 6 Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n.

131/1986; articolo 9 Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986; articolo 2645-bis del codice civile; articolo 1385 del codice civile; articolo 2 del D. Lgs. n. 347/1990; articolo 4 Tariffa Allegata al D. Lgs. n. 347/1990; risoluzione del 19 dicembre 1974, n. 302028; Risoluzione dell'1 agosto 2007 n. 197/E; Risoluzione del 25 febbraio 2008, n. 63/E.

3.1.2. Contratto preliminare che prevede la corresponsione di somme successivamente alla stipulazione dello stesso

Se il contratto preliminare contempla la dazione di ulteriori caparre confirmatorie o acconti di prezzo da versarsi in seguito, anche queste somme devono essere sottoposte a tassazione al momento della registrazione del preliminare. La nota all'art. 10 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, nell'utilizzare la generica locuzione "*se il contratto preliminare prevede*", fa, infatti, riferimento al contenuto dell'atto da tassare, includendo implicitamente anche le somme che, in base a quanto previsto nel contratto preliminare, verranno corrisposte in un momento successivo.

3.1.3. L'obbligo di registrazione posto a carico dei mediatori immobiliari

L'articolo 10, comma 1, lettera d-bis), del TUR obbliga gli agenti di affari in mediazione a registrare "*le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari*".

L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione del 25 febbraio 2008, n. 63/E, ha fornito chiarimenti sull'ambito applicativo di tale disposizione normativa.

In tale sede, è stato chiarito che i mediatori immobiliari sono obbligati a registrare, tra l'altro, i contratti preliminari di compravendita stipulati a seguito dell'attività svolta dagli stessi per la conclusione degli affari.

Viceversa, il conferimento dell'incarico, pur potendo rivestire natura negoziale, non rientra nel campo di applicazione della lettera d-bis) dell'articolo 10 in parola, trattandosi di un atto prodromico, mentre la norma in esame è chiaramente riferita alle scritture stipulate per effetto dell'attività di mediazione.

La proposta di acquisto non riveste natura negoziale perché è un elemento che precede la formazione del negozio (vale a dire un atto prenegoziale) e non è quindi soggetta all'operatività della disposizione in esame.

Parimenti, anche l'accettazione, di per sé, costituisce una dichiarazione di volontà unilaterale "prenegoziale" e, in quanto tale, non è soggetta all'obbligo della registrazione di cui all'art. 10, comma 1, lettera d-*bis*).

Tuttavia, le clausole contrattuali inserite nello schema di proposta di acquisto, possono prevedere l'irrevocabilità della proposta per un determinato periodo di tempo dalla data di sottoscrizione della proposta stessa, decorso inutilmente il quale, la proposta deve considerarsi priva di efficacia. Se entro il detto termine, il proponente ha conoscenza dell'accettazione della proposta, si ha la formazione dell'accordo contrattuale.

Con riferimento alle clausole contrattuali in base alle quali l'accettazione della proposta è da considerarsi necessaria e sufficiente a determinare, ad ogni effetto di legge, la conclusione di un contratto preliminare di compravendita, deve ritenersi che l'obbligo della registrazione e del pagamento della relativa imposta in capo al mediatore sorge dal momento in cui viene accettata la proposta di acquisto, a prescindere dalla successiva stipula di un contratto preliminare.

L'accordo contrattuale si perfeziona, infatti, allorquando alla proposta di acquisto segue l'accettazione della controparte, in conformità alle disposizioni recate dall'articolo 1326 codice civile, secondo cui "*il contratto e' concluso nel momento in cui chi ha fatto la proposta ha conoscenza dell'accettazione dell'altra parte*".

Le stesse considerazioni valgono nel caso in cui le parti intendano riprodurre i contenuti essenziali del contratto in una successiva scrittura.

In definitiva, per gli affari conclusi a seguito dell'attività svolta dagli agenti immobiliari, l'obbligo di richiedere la registrazione sorge con riferimento:

- ai contratti preliminari;

- all'accettazione della proposta, laddove sia di per sé sufficiente e necessaria a determinare, ad ogni effetto di legge, la conclusione di un contratto preliminare di compravendita.

Non sono, invece, soggetti a registrazione:

- gli incarichi di vendita conferiti al mediatore;
- la proposta di acquisto;
- l'accettazione della proposta che non sia di per sé sufficiente a determinare, ad ogni effetto di legge, la conclusione di un contratto preliminare di compravendita.

3.2. Regime di tassazione dei trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati: nozioni generali

La disciplina per le cessioni dei fabbricati, già mutata per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (c.d. decreto Bersani), convertito con legge 4 agosto 2006, n. 248, ha subito di recente nuove e rilevanti modifiche.

In primo luogo, la legge 13 dicembre 2010, n. 220 ha elevato a cinque anni il termine entro il quale le cessioni di immobili abitativi da parte di imprese che li hanno costruiti o ristrutturati sono assoggettate ad Iva. Precedentemente il termine era fissato in 4 anni.

Il regime di imposizione degli atti aventi ad oggetto fabbricati è influenzato dai seguenti fattori:

- la natura strumentale o meno dell'immobile;
- la natura del cedente;
- l'epoca di effettuazione della cessione rispetto alla data di ultimazione del fabbricato.

Con la circolare 4 agosto 2006, n. 27, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che *“la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo”*.

Nella categoria degli immobili ad uso abitativo rientrano tutti i fabbricati classificati o classificabili nella categoria “A”, con esclusione dei fabbricati di tipo A10.

Sono, invece, strumentali per natura i fabbricati che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Tali fabbricati rientrano nelle categorie catastali:

- A10 (uffici);
- B;
- C (magazzini e negozi);
- D (opifici, impianti industriali, alberghi);
- E (stazione per servizi di trasporto, edifici a destinazione particolare).

La veste di “*parte cedente*” e “*parte cessionaria*” può essere assunta sia da soggetti privati sia da imprese.

La classificazione delle varie imprese che operano nel settore dell’edilizia assume rilevanza ai fini della determinazione del regime di imposizione applicabile ad atti concernenti i trasferimenti dei fabbricati. Nello specifico, si distingue tra:

Imprese costruttrici: sono quelle che realizzano l’immobile direttamente con organizzazione e mezzi propri ovvero avvalendosi di imprese terze per la materiale esecuzione di tutti i lavori o di parte di essi, nonché quelle che anche occasionalmente costruiscono o fanno costruire immobili per la successiva vendita (cfr. circolare 11 luglio 1996, n. 182).

Come precisato nella circolare da ultimo citata, rientrano tra le imprese costruttrici, le cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci oltre alle imprese (ad esempio banche, assicurazioni, imprese di vario genere) che costruiscono in via occasionale beni immobili. Tra le imprese costruttrici vi rientrano pure le cooperative edilizie a proprietà indivisa (cfr. risoluzione del 9 gennaio 2006, n. 4/E);

Imprese di rispristino: sono quelle che acquistano un immobile, eseguono o fanno eseguire sullo stesso interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico e successivamente lo rivendono o lo concedono in locazione prima della vendita, ancorchè tale attività non rientri tra quelle abitualmente effettuate, atteso che la circostanza che gli immobili siano stati già dati in locazione non fa venir meno la qualifica di “impresa costruttrice” in capo alla società cedente (crf. Nota, 14 marzo 1981, n. 330083);

Imprese immobiliare di rivendita: sono le imprese aventi come oggetto esclusivo o principale la rivendita di fabbricati.

Secondo la circolare n. 182/E del 1996, è considerata tale esclusivamente quell'impresa che, oltre che per espressa previsione contenuta negli atti societari, svolga effettivamente, in modo esclusivo o prevalente, operazioni di vendita di fabbricati precedentemente acquistati o costruiti;

Imprese immobiliari di gestione: sono così definite le imprese che acquistano immobili per concederli in affitto a terzi. Anche per esse, come per le immobiliari di rivendita, non è rilevante l'oggetto che risulta dallo statuto, né il codice attività indicato e neppure la rilevazione contabile dell'immobile all'atto dell'acquisizione, bensì assume rilevanza esclusivamente l'effettività dell'attività esercitata;

“**Altre imprese**” proprietarie di fabbricati, ma che non svolgono come attività propria o principale una attività immobiliare o che operano in qualsiasi diversa attività di produzione, commercio, servizi, ecc.

3.3. Trasferimenti di fabbricati da parte di imprese: immobili ad uso abitativo

Le cessioni di fabbricati ad uso abitativo poste in essere da un soggetto passivo IVA sono, in linea di principio, esenti da IVA e soggette ad imposta di registro, secondo la disciplina prevista per le cessioni poste in essere da soggetti privati.

Le cessioni di fabbricati ad uso abitativo costituiscono una eccezione al principio di alternatività IVA – registro di cui all'articolo 40 del TUR, a mente del quale le cessioni di beni soggette ad IVA scontano l'imposta di registro nella misura fissa. Tali cessioni, ad eccezione di alcune specifiche ipotesi, sono pertanto soggette ad imposta di registro in misura proporzionale. Analogamente, anche le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura proporzionale, ai sensi del combinato disposto degli articoli 10 del TUIC e 1 della Tariffa allo stesso allegata.

Per tale ragione, fatta salva l'applicazione di eventuali agevolazioni fiscali, i trasferimenti di immobili ad uso abitativo esenti da IVA scontano la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	7%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230

Tuttavia, come accennato, vi sono delle eccezioni al regime di esenzione previsto per le cessioni di immobili ad uso abitativo.

Difatti, sono imponibili ai fini IVA (art. 10, comma 1, n. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972) le cessioni di fabbricato diversi da quelli strumentali effettuate, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle

imprese costruttrici dello stesso o dalle imprese che vi hanno eseguito , anche tramite imprese appaltatrici, interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico ai sensi dell'articolo 3, lettere c), d) e f) del D.P.R. 06 giugno 2001, n. 380 "*Testo Unico delle Disposizioni legislative e regolamentari in materia di edilizia*") ovvero anche quelle effettuate successivamente ai cinque anni dalle stesse imprese e le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia manifestato l'opzione per l'imposizione.

Per ultimazione della costruzione o degli interventi di recupero del fabbricato, si intende il momento in cui l'immobile risulti idoneo ad espletare la sua funzione, ovvero ad essere destinato al consumo.

Si deve, pertanto, considerare ultimato l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto, ai sensi degli articoli 23 e 24 del DPR 6 giugno 2001, n. 380.

Si intende, inoltre, ultimato anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i contratti relativi all'utilizzo dello stesso, poiché si presume che, essendo idoneo a essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o recupero completata (cfr. circolare 1° marzo 2007, n. 12/E).

Mentre le cessioni effettuate in regime di esenzione sono soggette ad imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, le cessioni effettuate in regime di imponibilità sono soggette alla seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 230

Nota: Articolo 10, comma 1, n. 8-bis) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; articolo 31 legge 5 agosto 1978, n. 457, articolo 40 del D.P.R. 26 aprile 1986,

n. 131; articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/86; articolo 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; articolo 1 della Tariffa Allegata al D. Lgs. 347/1990; articoli 3, 23 e 24 del DPR 6 giugno 2001, n. 380; DL 4 luglio 2006, n. 223, legge 13 dicembre 2010, n. 220; circolare 11 luglio 1996, n. 182; risoluzione 9 gennaio 2006, n. 4; circolare 4 agosto 2006, n. 27/E; circolare 1° marzo 2007, n. 12;

3.3.1. Cessione di fabbricati strumentali pertinenziali alle abitazioni

Ai sensi dell'articolo 23 del TUR, *“Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate”*.

Affinché si possa dare rilievo al vincolo pertinenziale è necessario che ricorrano le seguenti condizioni:

La volontà del proprietario del bene principale o di chi sia titolare di un diritto reale sul medesimo, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con il bene principale (*requisito soggettivo*);

La destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o ad ornamento del bene principale (*requisito oggettivo*);

Inoltre, è necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione.

Con circolare n. 12 del 2007, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la sussistenza dei detti presupposti consente di estendere anche alla cessione di fabbricati strumentali destinati al servizio di abitazioni, la stessa disciplina fiscale contemplata per l'immobile principale, sia nell'ipotesi in cui questo e la pertinenza siano oggetto del medesimo atto di trasferimento sia nel caso in cui i due beni siano ceduti con atti separati.

Tale qualificazione, tuttavia, non comporta che venga meno l'autonoma rilevanza fiscale dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza, rispetto alla quale, pertanto, devono essere verificati i presupposti oggettivi e soggettivi che determinano il trattamento fiscale in concreto applicabile all'operazione (quali, per l'imponibilità ad IVA, le cessioni del fabbricato da parte dell'impresa costruttrice entro cinque anni dall'ultimazione, ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione).

In presenza dei presupposti prescritti dalla nota II-*bis*) all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, anche per il trasferimento della pertinenza si applicano i benefici previsti per la 'prima casa'.

Nota: Circolare 1° marzo 2001, n. 19/E; Circolare 1° marzo 2007, n. 12/E; Risoluzione del 20 giugno 2007, n. 139/E).

3.3.2. Atti di compravendita, imponibili ad IVA, di un immobile ad uso abitativo e di più pertinenze

L'ipotesi di atto di compravendita, imponibile ad IVA, di un immobile ad uso abitativo e di più pertinenze è stata esaminata nell'ambito della circolare 12 marzo 2010, n. 10/E.

Con tale circolare, è stato evidenziato che il trattamento fiscale della fattispecie *de qua* ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, prescinde dall'applicazione o meno alla compravendita delle agevolazioni per la "prima casa", che incidono soltanto sull'individuazione dell'aliquota IVA applicabile (4% piuttosto che del 10% o 21%). In ordine all'applicazione delle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale, in attuazione del principio di alternatività IVA – Registro, nella circolare è stato precisato che l'imposta di registro in misura fissa trova applicazione una sola volta per il trasferimento dell'immobile principale e delle relative pertinenze, indipendentemente dall'aliquota IVA, che risulta applicabile a ciascun immobile trasferito.

Analogamente a quanto affermato per l'imposta di registro, tenuto altresì conto del presupposto impositivo delle imposte ipotecaria (nota all'art. 1 della Tariffa allegata al TUIC) e catastale (articolo 10, comma 2, del TUIC), anche dette imposte trovano applicazione in misura fissa una sola volta.

3.3.3. Cessione di fabbricato non ultimato

Con la circolare 1° marzo 2007, n.12/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per quanto concerne il trattamento fiscale da accordare alla cessione di un fabbricato non ultimato, occorre tener conto che l'articolo 10, comma 1, n. 8-*bis*)

e n. 8-ter), del D.P.R. n. 633/1972, nell'individuare il regime IVA applicabile ai trasferimenti di fabbricati, non prende in considerazione i “*fabbricati non ultimati*”.

Per tale ragione si ritiene che la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo di imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo, sia esclusa dall'ambito applicativo dell'articolo 10, nn. 8-bis) e 8-ter) del D.P.R. n. 633/1972, trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA.

In attuazione del principio di alternatività IVA-registro, per tali trasferimenti le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

3.3.4. Cessione di fabbricato in corso di ristrutturazione

Nei paragrafi precedenti è stato precisato che sono imponibili ai fini IVA (art. 10, comma 1, lettera 8-bis, del D.P.R. n. 633/1972), tra l'altro, le cessioni di fabbricati ad uso abitativo effettuate, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici dello stesso o dalle imprese che vi hanno eseguito sullo stesso, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) e f) del Testo unico dell'edilizia di cui al DPR 6 giugno 2001, n. 380.

Con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione l'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 12/E del 2007 ha precisato che la relativa cessione si deve ritenere imponibile ai fini IVA a condizione che i lavori di ristrutturazione edilizia siano stati effettivamente realizzati, anche se in misura parziale.

Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative all'esecuzione dell'intervento affinché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione. Se, quindi, è stato richiesto il permesso a costruire o è stata presentata la D.I.A., ma non si è dato avvio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione.

3.3.5. Acconti fatturati in regime di applicazione dell'IVA

Il pagamento dell'acconto, per il relativo importo, costituisce ai fini dell'IVA, momento di effettuazione della cessione o della prestazione, ai sensi dell'articolo 6, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 e, pertanto, deve essere assoggettato ad imposta in base alle norme vigenti nel momento in cui il pagamento è effettuato.

La modifica del regime di tassazione di un'operazione dovuta a provvedimenti legislativi che intervengono nel periodo intercorrente tra il pagamento dell'acconto e la corresponsione del prezzo residuo, non rientra nelle fattispecie per le quali è consentito effettuare variazioni ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972 per correggere la precedente fatturazione, o in quelle per le quali è consentito richiedere il rimborso dell'imposta versata.

Ne discende che l'imposta relativa agli acconti pagati con riferimento alle cessioni di immobili assoggettate ad IVA e, successivamente, divenute esenti dal tributo, deve ritenersi versata in via definitiva.

Tuttavia, per evitare la doppia imposizione delle cessioni di immobili che, a causa di modifiche normative, hanno scontato l'IVA in sede di pagamento dell'acconto e che risultano assoggettate all'imposta proporzionale di registro all'atto del trasferimento, l'imposta di registro, in misura proporzionale trova applicazione su una base imponibile considerata al netto dell'acconto già assoggettato ad IVA (cfr. circolare 1° marzo 2007, n. 12/E).

3.4. Trasferimenti di fabbricati da parte di imprese: immobili strumentali

Le cessioni di fabbricati strumentali, ai sensi dell'articolo 10, n. 8-ter, del DPR n. 633 del 1972, sono esenti dall'IVA, fatte salve alcune eccezioni. Al fine di stabilire l'ambito applicativo di dette eccezioni, non risulta più rilevante, per effetto delle modifiche da ultimo introdotte dal DL 22 giugno 2012, n. 83 convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, l'attività svolta dai cessionari.

Tra le cessioni di fabbricati strumentali imponibili ai fini IVA rientrano:

a) le cessioni effettuate, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, lettere c) d) ed f) del Testo Unico Edilizia;

b) le cessioni per le quali, al di fuori delle ipotesi sub a), nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione IVA.

Ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sia nel caso in cui la cessione di beni strumentali è esente da IVA, sia nel caso in cui l'operazione è imponibile – ex lege o per opzione -, si applica la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	3%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230

Nota: articolo 9, comma 1, lettera a), DL 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134; articolo 10, primo comma, n. 8-ter, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; articolo 40, primo comma, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; articolo 10, comma 1, del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; articolo 1-bis della Tariffa Allegata al D. Lgs. 347/1990; Circolare del 4 agosto 2006, n. 27/E; Circolare 1° marzo 2007, n. 12/E; Risoluzione 20 ottobre 2008, n. 393/E.

3.4.1. Cessioni di immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi

Ai sensi dell'art. 35, comma 10-ter, del D.L. n. 223/2006, per le volture catastali e le trascrizioni relative a cessioni di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati ad IVA, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi di cui all'articolo 37 del *testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria*, di cui al D. Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, e dall'articolo 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86, e successive modificazioni, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale sono ridotte della metà.

Questi trasferimenti usufruiscono di una riduzione dell'imposta ipotecaria dal 3% al 1,5% e dell'imposta catastale dal 1% allo 0,5%, mentre l'imposta di registro, nelle ipotesi di operazioni soggette ad IVA, è dovuta nella misura fissa di 168 euro.

Da ultimo, si fa presente che, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del DL 25 settembre 2001, n. 351 *“Gli atti comportanti l'alienazione di immobili dello Stato, di enti previdenziali pubblici, di regioni, di enti locali o loro consorzi, nei quali i fondi intervengono come parte acquirente, sono soggetti alle imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura fissa di ...516,46 euro...per ciascuna imposta”*.

3.5. Regime di imposizione del leasing immobiliare

Le disposizioni contenute nell'art. 10, comma 1, nn. 8), 8-bis) e 8-ter), del D.P.R. n. 633/1972 non prevedono un regime specifico per il leasing immobiliare. Pertanto, ai fini dell'IVA, i canoni di leasing immobiliare sono soggetti allo stesso trattamento stabilito per le locazioni ordinarie, mentre le quote relative al riscatto dell'immobile seguono le regole delle cessioni. Perciò, sia i canoni sia la successiva quota di riscatto degli immobili abitativi e strumentali, sono sottoposte, ai fini IVA, alla medesima disciplina prevista per le locazioni e le cessioni immobiliari con le regole illustrate nei precedenti paragrafi: esenzione o imponibilità ex lege o su opzione.

Con la legge 13 dicembre 2010, n. 220 (c.d. “Legge di stabilità 2011”) è stata, invece, modificata la disciplina applicabile ai contratti di leasing immobiliare, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale. Come precisato, dapprima con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 gennaio 2011, e successivamente con circolare 11 marzo 2011, n. 12, per i contratti di locazione finanziaria in corso al 1° gennaio 2011 non risulta più dovuta l'imposta di registro in misura proporzionale (in precedenza applicata, rispettivamente, nella misura del 2% per gli immobili ad uso abitativo e dell'1% per gli immobili strumentali).

Per effetto delle modifiche apportate alla nota all'articolo 1 della tariffa, parte seconda, allegata al TUR, inoltre, i contratti di leasing immobiliari, conclusi tramite scrittura privata non autenticata, sono soggetti a registrazione solo *in caso d'uso* mentre i contratti formati per atto pubblico o per scrittura privata autenticata devono essere assoggettati a tassazione in termine fisso secondo le regole ordinarie. Per quanto concerne la misura dell'imposta applicabile, per effetto delle modifiche introdotte, in relazione ai contratti di locazione finanziaria torna ad operare il regime di alternatività IVA-Registro di cui agli articoli 5, comma 2 e 40, primo periodo, del TUR.

Pertanto, se il contratto di locazione finanziaria è formato per scrittura privata non autenticata trova applicazione il disposto di cui all'articolo 5, comma 2, secondo cui *“Le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto”*.

Al verificarsi del caso d'uso, l'imposta deve essere, quindi, corrisposta in misura fissa ai sensi del disposto di cui all'articolo 1, lettera b) della Tariffa, parte seconda.

Nel caso di contratto formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, ovvero in caso di registrazione volontaria del contratto di locazione finanziaria, torna invece applicabile il primo periodo del comma 1 dell'articolo 40 del TUR che dispone: *“Per gli atti relativi a cessione di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa”*.

Inoltre, per il riscatto del bene da parte dell'utilizzatore l'imposta di registro è dovuta in misura fissa, pari a 168 euro.

La richiamata legge di stabilità del 2011 ha, inoltre, introdotto rilevanti modifiche anche con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale.

Per effetto di tali modifiche, l'acquisto da parte della società di leasing dell'immobile, sia strumentale che abitativo, concesso in locazione finanziaria resta soggetto alle aliquote ordinarie disposte dal testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta ipotecaria e catastale di cui al D. LGS. 347/90 secondo cui:

- per le cessioni di beni immobili strumentali, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura rispettivamente del 3 per cento e dell'1 per cento se la cessione rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ovvero del 2 per cento e dell'1 per cento se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto;

- per le cessioni di fabbricati abitativi, le imposte ipotecaria e catastale sono, invece, dovute nella misura del 2 per cento e dell'1 per cento, se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto o venga effettuata in regime di esenzione ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 8-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Al momento del riscatto del bene ovvero in caso di cessioni di immobili rivenienti da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempienza dell'utilizzatore, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

Si riporta, nelle seguenti tabelle, uno schema riassuntivo dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale dovuta nell'ambito delle operazioni di leasing immobiliare:

Imposte dovute per l'acquisto da parte della società di leasing di fabbricato ad uso abitativo, nel caso in cui si tratti di un atto imponibile IVA:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	Euro 168

Imposte dovute per l'acquisto da parte della società di leasing di fabbricato ad uso abitativo, nel caso in cui si tratti di un atto esente IVA:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	7%
Imposta ipotecaria	2%

Imposta catastale	1%
-------------------	----

Imposte dovute per l'acquisto da parte della società di leasing di fabbricato ad uso abitativo, nel caso in cui si tratti di un atto escluso dal campo di applicazione IVA:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	7%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%

Imposte dovute per l'acquisto da parte della società di leasing di fabbricato strumentale per natura, nel caso in cui si tratti di un atto soggetto ad IVA (imponibile o esente):

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	3%
Imposta catastale	1%

Imposte dovute per l'acquisto da parte della società di leasing di fabbricato strumentale per natura, nel caso di atto escluso dal campo di applicazione IVA:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	7%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%

Imposte dovute al momento del riscatto del bene da parte dell'utilizzatore ovvero nel caso di immobile riveniente da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempienza dell'utilizzatore:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	Euro 168

L'articolo 15 della legge n. 220 del 2010 ha poi inserito all'articolo 57 del TUR, il comma 1-ter, che sancisce la responsabilità solidale dell'utilizzatore in relazione al pagamento del tributo per l'immobile, anche da costruire o in corso di costruzione, acquisito dal locatore per la conclusione del contratto.

La solidarietà attiene anche alle imposte ipotecaria e catastale, in forza della modifica che ha interessato l'articolo 11, comma 2, del D. Lgs. n. 347/1990.

L'articolo 1, comma 15, della legge n. 220 del 2010 ha, altresì, abrogato il comma 10-sexies dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 che, con riferimento agli immobili strumentali per natura, prevedeva lo scomputo dalle imposte ipotecarie e catastali dovute per il riscatto, dell'imposta di registro percepita sui canoni di locazione nel corso del contratto.

Si evidenzia che il regime introdotto dalla legge di stabilità 2011 trova applicazione non solo per i contratti stipulati dal 1° gennaio 2011, ma anche per quelli in corso a questa data.

Per i contratti di leasing immobiliare in corso di esecuzione alla data del 1° gennaio 2011, è stata prevista la corresponsione di una imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale.

Per approfondimenti si rinvia al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 gennaio 2011, e alla Circolare dell'11 marzo 2011, n. 12/E.

3.6. Trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati ad uso abitativo: da imprese a imprese immobiliari

L'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, prevede per le cessioni aventi ad oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972, effettuate nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1%, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni dall'acquisto. In questa ipotesi, pertanto, il regime di tassazione sarà il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	1%
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 230

Nota: Art. 10, comma 8-bis, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 3 commi 14, 15 e 16 del D.L. 669/96 convertito, con modificazioni, nella Legge 28 febbraio 1997, n. 30; art. 1 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 10, comma 2 ultimo periodo, del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa Allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

3.7. Trasferimenti di fabbricati a favore di enti pubblici territoriali

In base all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, laddove il trasferimento di un fabbricato ad uso abitativo avviene:

- a favore dello Stato;
- ovvero a favore di enti pubblici territoriali o consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi;
- ovvero a favore di comunità montane;

l'imposta di registro è dovuta in misura fissa.

Ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, occorre, inoltre, rilevare che secondo il disposto dell'articolo 1 del D.LGS. 31 ottobre 1990, n. 347, non sono soggette all'imposta ipotecaria, le formalità eseguite nell'interesse dello Stato; allo stesso modo, ai sensi dell'articolo 10 del DLGS n. 347 del 1990, non sono soggette ad imposta catastale le volture eseguite nell'interesse dello Stato.

Pertanto, nell'ipotesi in cui il trasferimento sia disposto in favore dello Stato, il trattamento fiscale applicabile è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230

Diversamente, nel caso di trasferimento disposto a favore di enti pubblici territoriali le imposte dovute sono le seguenti :

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	1 %
Imposta di bollo	Euro 230

Nel caso di trasferimento disposto a favore di enti pubblici territoriali soggetto ad IVA le imposte dovute sono le seguenti :

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	Euro 168

Imposta di bollo	Euro 230
------------------	----------

Nota: Art. 10, commi 8-bis e e 8-ter, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 1 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa Allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; legge 27 dicembre 2006, n. 296, legge 13 dicembre 2010, n. 220, DL 24 gennaio 2012, n. 1; DL 22 giugno 2012, n. 83; risoluzione 7 agosto 2008, n. 349/E; risoluzione 7 agosto 2008, n. 350/E; risoluzione 4 giugno 2009, n. 140.

3.8. Trasferimenti di fabbricati situati all'estero: da soggetto IVA

Qualora il trasferimento abbia per oggetto fabbricati situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi (art. 1, comma 8, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR), si applica la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta Ipotecaria	Non dovuta
Imposta Catastale	Non dovuta
Imposta di Bollo	Euro 45

3.9. Trasferimenti posti in essere tra privati aventi ad oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato

Per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di fabbricati o porzioni di fabbricato posti in essere tra soggetti privati le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura proporzionale.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	7%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230

Nota: Art. 1 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa Allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

3.10. Trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati per i quali l'acquirente può beneficiare dell'agevolazione 'prima casa'

Il regime agevolativo previsto per l'acquisto della 'prima casa', introdotto dalla legge n. 168 del 1982, è disciplinato dall'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, e dalla relativa nota II-bis.

Con decorrenza dal 1° gennaio 2000, l'aliquota agevolata dell'imposta di registro si applica nella misura del 3% (e non più del 4%).

La tassazione applicabile per l'acquisto della 'prima casa' è, pertanto, la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	3%
Imposta ipotecaria	Euro 168,00
Imposta catastale	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 230,00

Se la cessione è soggetta ad IVA, troverà applicazione l'aliquota agevolata IVA del 4% (v. Tabella A, parte II, n. 21, allegata al DPR n. 633 del 1972); per la registrazione dell'atto, saranno altresì dovute, le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta sul valore aggiunto	4%
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Euro 168,00
Imposta catastale	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 230,00

L'agevolazione per l'acquisto della '*prima casa*' trova applicazione per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione '*non di lusso*' e per gli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse. I requisiti di carattere soggettivo ed oggettivo per fruire dell'agevolazione sono i seguenti:

A) l'abitazione non deve avere le caratteristiche di lusso indicate dal D.M. 2 agosto 1969 (v. G.U. n. 218 del 27 agosto 1969): con circolare 12 agosto 2005, n. 38, è stato precisato che, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in questione, non assume rilevanza la classificazione catastale del bene immobile trasferito in quanto la natura lussuosa o meno dello stesso determinata in base ai parametri fissati dal citato D.M. del 2 agosto 1969;

B) l'immobile deve essere ubicato:

- nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca, entro 18 mesi dall'acquisto, la propria residenza. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è situato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto. Ai fini della corretta valutazione del requisito della residenza, il cambio di residenza deve ritenersi avvenuto nella data in cui l'interessato rende al Comune la dichiarazione di trasferimento (v. circolare n. 38 del 2005).

- se diverso, nel territorio del comune in cui l'acquirente svolge la propria attività;

- se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, nel territorio del comune in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende;

- se l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, nell'intero territorio nazionale purché l'immobile sia acquisito come '*prima casa*' sul territorio italiano. La condizione di emigrato può essere documentata attraverso il certificato di iscrizione all'AIRE o può essere autocertificata dall'interessato mediante autocertificazione resa nell'atto di acquisto, ai sensi dell'articolo 46 del

DPR 28 dicembre 2000, n. 445, recante disposizioni in materia di “dichiarazioni sostitutive di certificazioni”.

Ai sensi dell'art. 66, comma 1, della L. 21 novembre 2000, n. 342, ai fini della determinazione dell'aliquota relativa all'imposta di registro ed all'imposta sul valore aggiunto da applicare ai trasferimenti di unita abitative non di lusso acquistate dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare, nonché da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, non è richiesta la condizione della residenza nel Comune ove sorge l'unita abitativa, prevista dalla nota II - *bis* dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR;

C) *l'*acquirente non deve essere titolare, esclusivo o in comunione con il coniuge, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione ubicata nel territorio del comune ove è situato l'immobile da acquistare;

D) *l'*acquirente non deve essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale, su tutto il territorio nazionale, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni '*prima casa*'.

Qualora il contribuente non abbia reso nell'atto di acquisto le dichiarazioni aventi ad oggetto il rispetto delle condizioni previste per godere dell'agevolazione, ha la possibilità di rimediare mediante un successivo atto integrativo, redatto secondo le medesime formalità giuridiche del precedente, nel quale dichiarare la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi richiesti per usufruire delle agevolazioni '*prima casa*' (v. risoluzione 2 ottobre 2006, n. 110, circolare n. 38 del 2005).

In caso di cessioni soggette ad IVA, il comma 2 della nota II-*bis* all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, prevede che le dichiarazioni concernenti la sussistenza delle condizioni di cui ai punti B), C) e D), comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo, possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.

L'agevolazione spetta anche se l'immobile viene acquistato da un minore non emancipato o da altri incapaci purché sussistano tutti i requisiti richiesti dalla legge, compreso quello della residenza.

3.11. Decadenza dall'agevolazione 'prima casa'

L'acquirente decade dai benefici fiscali usufruiti in sede di acquisto dell'immobile se:

- le dichiarazioni previste dalla legge – cioè quelle di cui ai punti B), C) e D) del paragrafo precedente – sono mendaci;

- non trasferisce la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile entro 18 mesi dell'acquisto; il mancato trasferimento della residenza nel comune entro 18 mesi comporta la decadenza dall'agevolazione anche nell'ipotesi in cui il soggetto ceda l'immobile prima che sia decorso il termine dei diciotto mesi. Con circolare 1° marzo 2001, n. 19, è stato precisato che *“la dichiarazione di intento, consistente nella manifestazione della volontà di stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato, espressa nell'atto di trasferimento, costituisce vero e proprio obbligo dell'acquirente sancito con la decadenza dalle agevolazioni. Da tale dichiarazione consegue l'onere per l'acquirente di trasferire effettivamente la residenza, entro il termine di diciotto mesi a pena di decadenza, nel comune in cui è situato l'immobile acquistato e di darne prova all'ufficio spontaneamente o a richiesta”*. Il trasferimento della residenza nel termine di legge (v. ordinanza Corte di Cassazione n. 4321 del 2009) è requisito costitutivo del diritto alla agevolazione, per cui il mancato adempimento dell'obbligo di trasferimento fa venir meno il diritto all'agevolazione;

- trasferisce, con atto a titolo oneroso o gratuito, l'abitazione prima che sia decorso il termine di 5 anni dalla data di acquisto, a meno che entro un anno non proceda al riacquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Non si decade dalle agevolazioni se entro un anno dal trasferimento, a titolo oneroso o gratuito, il contribuente acquista un terreno e, sempre nello stesso

termine, realizza su di esso un immobile da adibire ad abitazione principale (v. risoluzione 16 marzo 2004, n. 44).

In tal caso, per non incorrere nella decadenza dal beneficio è richiesto che entro l'anno dall'alienazione venga ad esistenza il fabbricato destinato ad abitazione principale. Non è necessario che il fabbricato sia ultimato. È sufficiente che lo stesso entro l'anno venga ad esistenza, cioè acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico. Deve esistere, quindi, un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere stata completata la copertura per evitare di incorrere nella decadenza.

In caso di decadenza:

- è dovuta la differenza tra le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria e le imposte corrisposte per l'atto di trasferimento, una sanzione pari al 30% delle stesse imposte, e il pagamento degli interessi di mora;
- se la cessione è soggetta ad IVA, l'Ufficio presso cui sono stati registrati i relativi atti dovrà recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza d'imposta non versata (ossia la differenza tra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata), nonché irrogare una sanzione pari al 30% della differenza medesima, e richiedere il pagamento degli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del TUR.

Con risoluzione 6 ottobre 2003, n. 192, è stato precisato che la sanzione non può essere irrogata quando il contribuente che abbia alienato entro il quinquennio l'immobile acquistato con i benefici della *'prima casa'* provveda ad acquistare entro un anno da detta alienazione un'altra casa da destinare a propria abitazione principale e la adibisca a tale scopo entro un termine ragionevole e, comunque entro un termine non superiore a quello triennale di decadenza del potere di accertamento dell'Ufficio.

Con risoluzione 3 maggio 2004, n. 66, è stato sottolineato che non è soddisfatto il requisito del riacquisto di altro immobile entro un anno dalla vendita del primo, nel caso in cui, per il riacquisto della *'prima casa'*, venga stipulato, entro l'anno

dalla vendita del primo, un contratto preliminare, in quanto questa fattispecie negoziale non produce l'effetto reale del trasferimento del bene, ma soltanto quello obbligatorio di concludere il contratto definitivo. In tal caso, quindi, si verifica la decadenza dal beneficio fruito per il primo acquisto e, conseguentemente, non si potrà beneficiare del credito d'imposta.

Non risulta, invece, ostativa alla conservazione dell'agevolazione '*prima casa*', fruita in relazione all'acquisto del primo immobile (si veda circolare 7 giugno 2010, n. 31), la circostanza che tra il primo acquisto agevolato ed il successivo riacquisto infrannuale, il contribuente sia entrato in possesso di altro immobile nello stesso comune in cui è situato quello che si intende riacquistare; il ricorrere dei requisiti previsti dalle lettere *a)*, *b)* e *c)* del comma 1 della nota II -*bis* deve essere verificato, infatti, solo nell'ipotesi in cui il contribuente intenda accedere, anche per il secondo acquisto, alle agevolazioni '*prima casa*' e, eventualmente richiedere il beneficio del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448.

Con risoluzione 31 ottobre 2011, n. 105, è stato chiarito che l'acquirente che ha dichiarato nell'atto di voler trasferire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato con l'agevolazione '*prima casa*', e si trova, prima della scadenza dei 18 mesi, nelle condizioni di non poter rispettare l'impegno assunto, anche per motivi personali, può revocare la dichiarazione di intenti formulata nell'atto di acquisto dell'immobile. A tal fine è tenuto a presentare un'apposita istanza all'Ufficio presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale revocare la dichiarazione di intenti espressa in atto di voler trasferire la residenza e richiedere la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione. L'istanza deve essere presentata sia nel caso in cui l'atto sia stato assoggettato ad imposta di registro che per quelli assoggettati ad IVA. L'ufficio procederà poi alla notifica di apposito avviso di liquidazione dell'imposta dovuta oltre che degli interessi calcolati a decorrere dalla data di stipula dell'atto di compravendita; non è invece dovuta la sanzione pari al 30%, in quanto, entro il termine di 18 mesi dalla data dell'atto, non può essere imputato al contribuente il mancato adempimento

dell'impegno assunto, cui consegue la decadenza dall'agevolazione. Decorso il termine di 18 mesi, l'acquirente che non abbia provveduto a trasferire la residenza o a presentare all'ufficio un'istanza per revocare la dichiarazione di intenti formulata nell'atto di acquisto, incorre nella decadenza dall'agevolazione e sarà pertanto tenuto a corrispondere la differenza di imposta, gli interessi e la sanzione, che saranno liquidati dall'Ufficio. Ricorrendone i presupposti, il contribuente potrà accedere all'istituto del ravvedimento operoso, beneficiando di una riduzione della sanzione.

Ad analoghe conclusioni è giunta l'amministrazione finanziaria con riferimento al caso di alienazione dell'immobile acquistato con l'agevolazione *'prima casa'*, prima del quinquennio, e mancato riacquisto di un nuovo immobile entro l'anno. Con la risoluzione 27 dicembre 2012, n. 112, è stato, infatti chiarito che il contribuente che non intende adempiere all'impegno di procedere all'acquisto di un nuovo immobile è tenuto a presentare una apposita istanza all'ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di vendita dell'immobile acquistato con agevolazione *'prima casa'*. Con tale dichiarazione il soggetto interessato manifesta espressamente la sua intenzione di non voler procedere all'acquisto di un nuovo immobile entro i dodici mesi e richiede la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione. In questo caso, il contribuente sarà tenuto al versamento della differenza tra l'imposta pagata e quella ordinariamente dovuta, oltre al pagamento degli interessi. Decorso il termine di un anno dall'alienazione dell'immobile senza che il contribuente abbia proceduto all'acquisto di un nuovo immobile ovvero abbia comunicato al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate l'intenzione di non procedere al nuovo acquisto, si verifica la decadenza del beneficio *'prima casa'* goduto al momento del primo acquisto.

In tal caso, l'interessato può, comunque, beneficiare, in presenza dei requisiti richiesti, dell'istituto del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, che dispone, al comma 1, che *"La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di*

accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza”.

3.11.1. Il credito d'imposta per il riacquisto della 'prima casa'

L'articolo 7, commi 1 e 2, della legge n. 448 del 1998, prevede l'attribuzione di un credito d'imposta, che riveste carattere personale a favore di coloro che, dopo aver trasferito un immobile acquisito con agevolazione *'prima casa'* ai fini delle imposte di registro o dell'IVA, riacquistano a qualsiasi titolo entro un anno dalla alienazione, un'altra casa di abitazione non di lusso avente i requisiti previsti per fruire delle agevolazioni *'prima casa'*.

Il credito d'imposta spetta anche nell'ipotesi in cui un soggetto acquisti un'altra abitazione mediante contratto di appalto o di permuta, atteso che la disciplina normativa in commento prevede che l'acquisto del nuovo immobile possa avvenire a qualsiasi titolo.

Il credito è pari all'ammontare dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta in relazione al primo acquisto agevolato; in ogni caso non può essere superiore all'imposta di registro o all'IVA dovuta in relazione al successivo acquisto.

Per fruire del credito d'imposta è necessario che il contribuente manifesti la propria volontà con apposita dichiarazione nell'atto di acquisto del nuovo immobile, specificando se intende utilizzarlo in detrazione dell'imposta di registro dovuta per lo stipulando atto.

In particolare, con circolare n. 19 del 2001, è stato precisato che l'atto di acquisto dell'immobile dovrà contenere, oltre alle dichiarazioni previste dalla nota II *-bis*) all'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, l'espressa richiesta del beneficio in argomento e dovrà indicare gli elementi necessari per la determinazione del credito. Sarà, pertanto, necessario:

- indicare gli estremi dell'atto di acquisto dell'immobile sul quale era stata corrisposta l'imposta di registro o l'IVA in misura agevolata nonché l'ammontare della stessa;

- nel caso in cui per l'acquisto del suddetto immobile era stata corrisposta l'IVA ridotta in assenza della specifica agevolazione '*prima casa*', rendere la dichiarazione di sussistenza dei requisiti che avrebbero dato diritto a tale agevolazione alla data dell'acquisto medesimo;
- nell'ipotesi in cui risulti corrisposta l'IVA sull'immobile alienato, produrre le relative fatture;
- indicare gli estremi dell'atto di alienazione dell'immobile.

Qualora l'acquisto del secondo immobile agevolato avvenga mediante contratto di appalto, per poter fruire del credito d'imposta, è necessario che il contratto di appalto sia redatto in forma scritta e registrato e che contenga le indicazioni sopra precisate.

Il credito d'imposta può essere utilizzato alternativamente:

- a) in diminuzione dell'imposta di registro dovuta in relazione al nuovo acquisto;
- b) per l'intero importo in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito;
- c) in diminuzione dell'IRPEF dovuta in base alla prima dichiarazione successiva al nuovo acquisto ovvero alla dichiarazione da presentare nell'anno in cui è stato effettuato il riacquisto stesso;
- d) in compensazione con altri tributi e contributi dovuti ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, tramite il modello F24.

Il credito d'imposta non dà luogo a rimborsi per espressa previsione normativa.

Per quanto attiene all'ipotesi sub b), il legislatore, con la dizione "intero importo" ha voluto escludere la possibilità di utilizzare il credito parzialmente e, quindi, portarlo in detrazione dalle imposte dovute su più atti o denunce di successione, presentati all'ufficio competente per la registrazione dopo la data di acquisizione del credito.

In tutti i casi in cui il credito d'imposta sia utilizzato per il pagamento dell'imposta di registro dovuta sullo stesso atto o su altro atto, il contribuente

deve versare una somma pari alla differenza tra l'importo da corrispondere per la registrazione dell'atto e il credito d'imposta.

Al credito d'imposta in esame non si applica la disposizione dell'articolo 41, comma 2, del TUR, che prevede che *"l'ammontare dell'imposta principale non può in nessun caso essere inferiore alla misura fissa indicata nell'articolo 11 della tariffa, parte prima..."*. Pertanto, può accadere che l'importo da versare risulti inferiore all'importo di 168 euro o può, altresì, verificarsi che nulla sia dovuto in quanto le imposte dovute sull'atto sono comunque assolte con la compensazione del credito in argomento.

Il credito di imposta si prescrive in 10 anni; la prescrizione comincia a decorrere dalla data in cui sorge il credito di imposta, che viene individuata nella data di stipula dell'atto relativo al nuovo acquisto agevolato).

Il credito non spetta:

a. se il contribuente sia decaduto dall'agevolazione *'prima casa'* in relazione al precedente acquisto (in quanto ciò comporta automaticamente, oltre al recupero delle imposte ordinarie e delle sanzioni, anche il recupero del credito eventualmente fruito);

b. se il contribuente ha acquistato il precedente immobile con aliquota ordinaria, senza cioè usufruire del beneficio *'prima casa'*;

c. se il nuovo immobile acquistato non abbia i requisiti richiesti per godere delle agevolazioni *'prima casa'*;

d. se venga ceduto un immobile acquistato con le agevolazioni *'prima casa'* e sia riacquistato, non a titolo oneroso, un altro fabbricato avente i requisiti per fruire del beneficio in parola.

3.11.2. L'applicazione dell'agevolazione 'prima casa' alle pertinenze

Ai sensi del comma 3 della Nota II -bis all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, l'agevolazione *'prima casa'* si applica, sussistendone i requisiti

dianzi precisati, anche all'acquisto, contestuale o con atto separato, delle pertinenze dell'immobile acquistato con la stessa agevolazione.

A tal fine, la norma sottolinea che sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unita immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali

- C/2 (magazzini e locali di deposito)
- C/6 (stalle, scuderie, rimesse, autorimesse)
- C/7 (tettoie chiuse o aperte).

Le pertinenze rientranti nelle suddette categorie catastali possono beneficiare dell'agevolazione in parola, se sono destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

L'elencazione delle categorie catastali deve reputarsi tassativa e, per tale ragione, l'agevolazione in parola compete esclusivamente per non più di una delle pertinenze ricadenti nelle citate categorie catastali.

Si ritiene che il requisito della "*destinazione a servizio*" sia un elemento essenziale e che, per soddisfare tale requisito, é necessario che la pertinenza sia posta in prossimità dell'abitazione principale acquistata con l'agevolazione "prima casa".

Naturalmente, sono escluse le pertinenze poste a servizio di un bene non acquistato con le agevolazione, fatte salve le seguenti eccezioni:

- pertinenze di abitazioni acquistate da imprese costruttrici senza applicazione dell'aliquota IVA agevolata perché poste in essere prima del 22 maggio 1993 (data in cui è stata soppressa l'applicazione dell'aliquota del 4 % prevista per tutte le cessioni di abitazioni effettuate dai costruttori ed è stata limitata l'applicazione di tale aliquota alle sole ipotesi di acquisto della prima casa);
- pertinenze poste al servizio di un bene non agevolato in quanto acquistato prima dell'entrata in vigore della legge 22 aprile 1982, n. 168 che ha introdotto l'agevolazione in questione (circolare n. 31 del 2010);
- pertinenza di immobile acquisito allo stato rustico, per il quale non si è fruito dell'agevolazione '*prima casa*', se all'epoca dell'acquisto sussistevano,

comunque, le condizioni soggettive ed oggettive richieste ai fini della fruizione dell'agevolazione (v. circolare n. 31 del 2010).

Con circolare n. 38 del 2005, è stato precisato che le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) della Nota II-*bis* devono ricorrere anche nell'ipotesi in cui le pertinenze siano state acquistate con atto separato, qualora le stesse siano destinate in modo durevole a servizio ed ornamento dell'abitazione principale per il cui acquisto si è già beneficiato dell'agevolazione.

Inoltre, viene precisato che le aree scoperte pertinenziali devono essere censite al Catasto Urbano unitamente al bene principale. Non possono, pertanto, essere estese le agevolazioni ai terreni che non siano graffiati al fabbricato abitativo, poiché rappresentano un'unità a sè stante censita autonomamente in Catasto.

Con riferimento al caso della rivendita nel quinquennio di una pertinenza acquistata usufruendo dell'agevolazione *'prima casa'* si rappresenta quanto segue.

Con la citata circolare n. 31 del 2010, è stato precisato che, in base a quanto previsto dal comma 4 della nota II -*bis* dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, il riacquisto deve riguardare *"un altro immobile da adibire a propria abitazione principale"*; l'articolo 7 della legge n. 448 del 1998, inoltre, accorda il credito d'imposta qualora, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato fruendo dell'agevolazione *'prima casa'* venga acquistata un'altra casa di abitazione non di lusso, beneficiando dello stesso regime di favore.

E evidente, quindi, che sia in ordine alla conferma dell'agevolazione *'prima casa'* di cui al menzionato comma 4 della nota II-*bis* all'articolo 1, sia in ordine alla possibilità di fruire del credito d'imposta, il requisito essenziale è che il riacquisto abbia ad oggetto un altro immobile abitativo.

Nell'ipotesi, pertanto, di vendita nel quinquennio dell'immobile agevolato, l'acquisto di un bene diverso dalla casa da destinare ad abitazione principale non soddisfa le condizioni poste dalla norma per la conferma dell'agevolazione in questione.

3.11.3. Alcune ipotesi particolari

Acquisto effettuato nel comune in cui si svolge la propria attività: per quanto attiene l'acquisto effettuato nel Comune ove l'acquirente svolge la propria attività, si precisa che il legislatore, con detto termine, ha inteso ricomprendere ogni tipo di attività, ivi incluse quelle svolte senza remunerazione, come ad esempio le attività di studio, di volontariato e sportive (circolare 2 marzo 1994, n. 1).

Soggetto trasferito all'estero: le agevolazioni spettano, inoltre, alla persona trasferita all'estero per ragioni di lavoro che acquisti l'immobile nell'ambito territoriale del comune in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende. Al riguardo si precisa che l'ipotesi in argomento è riferibile al solo rapporto di lavoro subordinato, con esclusione di qualsiasi altra tipologia di rapporto, e che lo stesso può essere instaurato anche con un soggetto che non necessariamente rivesta la qualifica di imprenditore.

Cittadino italiano emigrato all'estero: il contribuente che sia cittadino italiano emigrato all'estero può acquistare in regime agevolato l'immobile, quale che sia l'ubicazione di questo sul territorio nazionale. Ovviamente l'agevolazione compete qualora sussistano gli altri requisiti ed in particolare l'immobile acquistato deve essere la '*prima casa*' sul territorio nazionale.

Deroga all'obbligo di stabilire la residenza entro 18 mesi: l'obbligo di stabilire la residenza, entro 18 mesi, nel Comune dove avviene l'acquisto, può essere derogato esclusivamente nell'ipotesi in cui il trasferimento è impedito da cause di forza maggiore sopravvenute in un momento successivo rispetto a quello di stipula dell'atto.

Forza maggiore: l'ipotesi della forza maggiore ricorre quando sopravviene un impedimento oggettivo non prevedibile e tale da non potere essere evitato ovvero caratterizzato dalla non imputabilità alla parte obbligata, inevitabilità e imprevedibilità (v. risoluzione 10 aprile 2008, n. 140).

Obbligo di residenza nel Comune in cui s'intende effettuare l'acquisto: non è sufficiente avere la dimora nel Comune dove si effettuerà l'acquisto agevolato ma occorre la residenza o l'intenzione di trasferirla entro 18 mesi, salvo i casi precedentemente citati (v. risoluzione n. 76 del 2000).

Termine entro il quale stabilire l'abitazione principale: come ricordato, se l'acquirente procede, entro un anno dalla vendita, al riacquisto di altra abitazione da destinare ad abitazione principale, non decade dall'agevolazione fruita in sede di acquisto.

La normativa non fissa, però, un limite temporale entro il quale il contribuente è tenuto a fissare nel nuovo immobile la propria abitazione principale.

In ogni caso, l'acquirente non deve dilazionare eccessivamente il suo proposito di trasloco, anche in presenza di diritti di godimento di terzi vantati sulla nuova abitazione e, comunque, non oltre i tre anni previsti per l'accertamento ed il recupero eventuale delle imposte (v. risoluzione 6 ottobre 2003, n. 192).

Titolarità di nuda proprietà su altra abitazione: l'agevolazione '*prima casa*' compete anche all'acquirente o ai coniugi che siano titolari del diritto di nuda proprietà su altra casa di abitazione situata nello stesso Comune in cui si trova l'immobile che viene acquistato, sempre che ricorrano le altre condizioni previste dalla legge.

In tal caso, infatti, il nudo proprietario non ha il possesso dell'immobile, che fa capo all'usufruttuario.

Tuttavia, il beneficio in esame spetta solo se la nuda proprietà sia stata acquistata senza fruire in precedenza delle agevolazioni '*prima casa*', fatta salva l'ipotesi in cui il nudo proprietario acquisti l'immobile dall'usufruttuario, al fine di riunire usufrutto e proprietà (v. circolare n. 38 del 2005).

Comunione con soggetti diversi dal coniuge: E' possibile godere dell'agevolazione '*prima casa*' se si è titolari in comunione con soggetti diversi dal coniuge di diritti reali su beni immobili anche se situati nel medesimo comune in cui si intende procedere al nuovo acquisto, a condizione che detti diritti non siano stati acquistati fruendo dell'agevolazione '*prima casa*'.

Abitazione non di lusso censita in A/1, A/8 e A/9: L'agevolazione non può essere negata sulla base della mera classificazione catastale, che, in quanto tale, non ha rilevanza sulla tassazione agevolata. Difatti, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni prima casa, non rileva la classificazione catastale dell'immobile trasferito quanto, piuttosto, la natura lussuosa o meno dello stesso, in base ai parametri enunciati dal DM 2 agosto 1969.

Fabbricato rurale: In presenza dei requisiti previsti, trova applicazione l'agevolazione purché il fabbricato, o una porzione dello stesso, sia idoneo all'utilizzo residenziale e non costituisca pertinenza di un terreno agricolo (v. circolare n. 38 del 2005).

Acquisto di casa di abitazione 'non di lusso' in corso di costruzione: in presenza di tutti i requisiti previsti, l'agevolazione spetta anche all'acquirente di immobile in corso di costruzione di un appartamento che non abbia, una volta ultimato, caratteristiche di lusso.

Acquisto reiterato di quote sullo stesso immobile: qualora il titolare di una quota di diritti immobiliari, acquistato usufruendo delle agevolazioni, proceda all'acquisto di un'ulteriore quota dello stesso immobile, può giovare dell'agevolazione tributaria, purché ricorrano le altre condizioni previste dalla specifica normativa agevolativa .

Coniugi in regime di comunione legale: Nel caso in cui due coniugi, in regime di comunione legale, acquistino un appartamento da adibire ad abitazione principale ma solo uno dei due posseda i requisiti soggettivi per fruire dell'agevolazione 'prima casa' (in quanto, ad esempio, l'altro ha già fruito dell'agevolazione in relazione ad un immobile acquistato prima del matrimonio ovvero in regime di separazione dei beni), il beneficio si applica nella misura del 50%, vale a dire limitatamente alla quota acquistata dal coniuge in possesso dei requisiti richiesti.

L'acquisto agevolato effettuato da uno dei coniugi in regime di comunione legale dei beni comporta l'esclusione dall'agevolazione per entrambi i coniugi di tutti i successivi acquisti di case di abitazione.

Parimenti, è esclusa l'applicabilità dell'agevolazione in parola anche in caso di titolarità, in comunione con il coniuge, di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui si intende acquistare un nuovo immobile.

Se, invece, il precedente acquisto agevolato è stato effettuato da uno dei coniugi in situazioni che permettono di escludere la comproprietà (art. 177 c.c.), l'altro coniuge, cioè quello che non ha fruito dell'agevolazione, può beneficiare del regime di favore per l'acquisto in comunione legale di una casa di abitazione non di lusso per la quota a lui attribuita in presenza delle condizioni cd. *'prima casa'* (v. circolare n. 38 del 2005).

Acquisto di appartamenti contigui e ampliamento: l'agevolazione *'prima casa'* spetta anche in caso di acquisto contemporaneo di immobili contigui destinati a costituire un'unica unità abitativa, ovvero di un immobile contiguo ad altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto fruendo dei benefici c.d. *'prima casa'* e finalizzato a costituire con quest'ultima un'unica unità abitativa.

Ovviamente il beneficio spetta, purché sussistano tutti i requisiti e le condizioni previste dalla nota II-*bis* dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

L'abitazione risultante dall'unione di detti immobili deve mantenere le caratteristiche non di lusso di cui al D.M. 2 agosto 1969.

Nel caso di acquisto di immobile contiguo ad altra casa di abitazione già posseduta, il contribuente non dovrà rendere la dichiarazione di non possedere altro immobile o quota di immobile acquistato con i benefici *'prima casa'*.

(v. circolare n. 38 del 2005).

Acquisto di terreno edificabile sul quale costruire la *'prima casa'*:

Non s'incorre nella decadenza dall'agevolazione in parola, qualora, entro un anno dalla vendita del precedente immobile acquistato con le agevolazioni, si acquisti un terreno (non con le agevolazioni *'prima casa'* perché non è prevista tale possibilità) sul quale costruire la propria abitazione principale.

Ovviamente non basta acquisire il terreno, ma si ha l'obbligo di realizzare un fabbricato (non occorre aver terminato la costruzione l'immobile, essendo

sufficiente che nel termine di un anno il fabbricato sia venuto ad esistenza, e cioè, che esista un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e che sia ultimata la copertura - v. circolare n. 38 del 2005; risoluzione 16 marzo 2004, n. 44).

Acquisto 'prima casa' mediante sentenza dichiarativa di usucapione

Il contribuente che acquisti un fabbricato mediante sentenza dichiarativa di usucapione, può usufruire dell'agevolazione '*prima casa*', limitatamente all'imposta di registro, a condizione che renda, nell'atto introduttivo, o nel corso del giudizio le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) della nota II – *bis* all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR (v. risoluzione 20 marzo 2012, n. 25).

Decadenza parziale dovuta alla vendita della nuda proprietà: si decade parzialmente dall'agevolazione in parola, qualora si venda esclusivamente la nuda proprietà dell'immobile acquistato con l'agevolazione (v. risoluzione 8 agosto 2007, n. 213).

Riacquisto entro un anno a qualsiasi titolo: non si decade dall'agevolazione '*prima casa*', ed inoltre si ha diritto al credito d'imposta in argomento, qualora si riacquisti a titolo oneroso, entro un anno, un'altra abitazione (a qualsiasi titolo) da adibire a propria abitazione principale.

L'espressione ampia usata dal legislatore, quindi, include, tra gli atti che possono beneficiare del credito di imposta, anche gli acquisiti di un nuovo immobile mediante assegnazione provvisoria in via esclusiva a proprietà divisa da parte di una cooperativa o l'acquisto sullo stesso di qualsiasi diritto reale di godimento.

Il beneficio del credito è riconosciuto a condizione che sussistano i requisiti soggettivi ed oggettivi in capo all'acquirente, che li dichiari nel verbale di assegnazione da sottoporre a registrazione per avere data certa dell'assegnazione (v. risoluzione 11 luglio 2005, n.87).

Credito d'imposta dovuto ad IVA agevolata prima del 22 maggio 1993:

Prima di tale data, non era prevista un'aliquota agevolata per l'acquisto della

prima casa, al contrario di quanto previsto per gli acquisti soggetti ad imposta di registro.

L'aliquota agevolata era prevista per la vendita di immobili abitativi 'non di lusso', effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici e degli immobili della stessa tipologia edificati prima del 18 luglio 1949.

Soltanto in seguito all'entrata in vigore del DL 22 maggio 1993, n. 155, è stata prevista, in linea generale, analogamente a quanto previsto per l'imposta di registro, l'applicazione dell'aliquota agevolata alle cessioni di tutti gli immobili abitativi 'non di lusso', in presenza delle condizioni stabilite dalla nota II bis all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Pertanto, i soggetti che hanno acquistato la propria abitazione da imprese costruttrici sulla base della normativa vigente fino al 22 maggio 1993, non hanno formalmente usufruito delle agevolazioni '*prima casa*'.

Tuttavia, detta circostanza non preclude il diritto a godere del beneficio del credito d'imposta previsto dall'articolo 7 della legge n. 448 del 1998 qualora l'acquirente dimostri che alla data di acquisto dell'immobile alienato era in possesso dei requisiti richiesti per fruire delle agevolazioni '*prima casa*'.

Ciò in quanto, il mancato riconoscimento del credito di imposta, si tradurrebbe in una sostanziale disparità di trattamento fiscale in relazione a situazioni di fatto omogenee.

Ovviamente, il predetto credito non spetta se l'acquisto è avvenuto anteriormente all'entrata in vigore della disciplina agevolativa per la prima casa prevista dalla legge n. 168 del 1982 (v. circolare n. 19 del 2001).

Decadenza dovuta al riacquisto non a titolo oneroso: Si verifica la decadenza dalle agevolazioni '*prima casa*', qualora il contribuente venda l'immobile agevolato, acquistato con i benefici in esame, prima dei 5 anni e non riacquisti a titolo oneroso entro l'anno un altro immobile da adibire a propria abitazione principale (v. circolare 26 gennaio 2001, n. 6; risoluzione 3 aprile 2008, n. 125).

Locazione dell'immobile agevolato: La locazione dell'immobile acquistato con l'agevolazione in parola non comporta la decadenza, in quanto, non si ha la perdita del possesso dell'immobile (Circolare n. 1 del 1994).

3.11.4. Credito d'imposta derivante da una permuta immobiliare

In base a quanto previsto dall'articolo 43 del TUR, la base imponibile, per le permuta, è costituita dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta. Al riguardo, è opportuno fornire alcuni chiarimenti in relazione alle modalità di calcolo dell'eventuale credito d'imposta derivante da tale trasferimento.

Si riportano i seguenti due esempi.

1) Permuta di due immobili per uno dei quali è possibile fruire delle agevolazioni 'prima casa'

Valore immobile non agevolato:	125.000
Imposta:	$125.000 \times 7\% = 8.750$
Valore immobile abitativo agevolato:	100.000
Imposta:	$100.000 \times 3\% = 3.000$
Totale dei due tributi:	$8.750 + 3.000 = 11.750$

$8.750 : 11.750 = X : 3.000$ (imposta corrisposta in applicazione dell'enunciato criterio della maggiore imposta: totale delle imposte = x : imposta agevolata per la prima casa)

$X = (3.000 \times 8.750) / 11.750 = 2.234$ (importo credito d'imposta)

2) Permuta di due immobili entrambi agevolabili

Valore immobile A:	125.000
Imposta da corrispondere:	$125.000 \times 3\% = 3.750$
Valore immobile B:	150.000
Imposta da corrispondere:	$150.000 \times 3\% = 4.500$
Totale dei tributi:	$3.750 + 4.500 = 8.250$

$4.500 : 8.250 = A : 4.500$ (imposta corrisposta in applicazione dell'enunciato criterio della maggiore imposta: tot. imposte = A : imposta agevolata per la prima casa)

$A = (4.500 \times 4.500) / 8.250 = 2.455$ (importo credito d'imposta per A)

4.500 : 8.250 = B : 3.750 (imposta corrisposta in applicazione dell'enunciato criterio della maggiore imposta: tot. imposte = B : imposta agevolata per la prima casa)

A= (3.750 x 4.500)/8.250 = 2.045 (importo credito d'imposta per B)

Nota: Art. 1 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. n. 131/1986 - nota II - bis; Legge 19 luglio 1993, n. 243; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; articolo 1 della Tariffa Allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; circolare 2 marzo 1994, n. 1; Risoluzione 26 maggio 2000, n. 76; Circolare 7 maggio 2001, n. 44; circolare 1° marzo 2001, n. 19; risoluzione 6 ottobre 2003, n. 192; risoluzione 16 marzo 2004, n. 44; circolare 12 agosto 2005, n. 38; risoluzione n. 87/E del 11/07/2005; risoluzione 8 agosto 2007, n. 213; circolare 22 gennaio 2008, n. 3; risoluzione 1° febbraio 2008, n. 30; risoluzione 3 aprile 2008, n. 125; risoluzione 10 aprile 2008, n. 140; risoluzione 26 giugno 2008, n. 265; Cass., 22 gennaio 1998, n. 563; Cass. nn. 9149/2000, 9150/2000, 5297/2000, 8163/2002, 3604/2003; circolare 7 giugno 2010, n. 31; risoluzione 20 marzo 2012, n. 25.

3.12. Trasferimenti di fabbricati di interesse artistico, storico o archeologico effettuati da privati

In linea generale, per i trasferimenti immobiliari posti in essere tra soggetti privati, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura proporzionale.

L'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR prevede che se il trasferimento ha per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico, soggetti alla legge 1° giugno 1939, n. 1089 si applica l'imposta di registro nella misura proporzionale del **3%**, a condizione che l'acquirente non venga meno agli obblighi della conservazione e protezione di tali beni. Si segnala che la legge 1° giugno 1939, n. 1089, richiamata dall'articolo 1 della Tariffa non è più in vigore e, pertanto ai fini della individuazione degli immobili di interesse storico, artistico e archeologico occorre fare riferimento al D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, (Codice dei beni culturali e del paesaggio).

Il regime di tassazione per tali trasferimenti, pertanto, è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	3%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230

Come si evince dalla tabella che precede, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria.

Il riferimento, infatti, operato dall'art. 1 della Tariffa allegata al TUIC e dall'art. 10, comma 2, del medesimo testo unico, al quarto e quinto periodo dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, va interpretato in relazione al testo normativo vigente anteriormente alle modifiche introdotte dall'art. 7, comma 7, della legge 23 dicembre 1999, n. 488.

Le imposte ipocatastali in misura fissa, pertanto, non si applicano ai trasferimenti dei beni storico-artistici, bensì ai trasferimenti aventi per oggetto case di abitazioni non di lusso soggetti, nel rispetto degli appositi requisiti di legge, alle agevolazioni 'prima casa' e ai trasferimenti a favore di imprese aventi per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiara che intende trasferirli entro tre anni (cfr. circolare 14 giugno 2002, n. 52).

Le condizioni per poter usufruire dell'applicazione dell'aliquota del 3% variano in funzione della sussistenza o meno del vincolo al momento della registrazione dell'atto.

Difatti, come previsto dalla nota II all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR:

- se il vincolo già sussiste al momento dell'alienazione l'acquirente deve dichiarare nell'atto notarile gli estremi del vincolo in base alle risultanze dei registri immobiliari; Si precisa che i vincoli imposti alla legge 1909, n. 364

hanno piena validità anche se non trascritti. In tal caso è sufficiente ai fini della dimostrazione della sussistenza del vincolo l'apposita certificazione della Soprintendenza che faccia riferimento al decreto di vincolo a suo tempo imposto e notificato.

- se il vincolo non è stato ancora imposto, l'acquirente deve presentare, contestualmente all'atto da registrare, un attestato rilasciato dall'Amministrazione per i Beni Culturali e Ambientali da cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione al vincolo. In tal caso, l'agevolazione è revocata qualora, entro due anni dalla data di registrazione dell'atto, non sia documentata l'avvenuta sottoposizione al vincolo.

Si decade dall'agevolazione in parola in caso di:

- a) vendita, in tutto o in parte, dei fabbricati prima che vengano adempiuti gli obblighi della loro conservazione e protezione;
- b) mutamento della destinazione dei fabbricati senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i Beni Culturali e Ambientali;
- c) mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sugli immobili.

La procedura per l'esercizio del diritto di prelazione da parte delle amministrazioni competenti, disciplinata dagli articoli 59 e ss. del D. Lgs. n. 42 del 2004, prevede, la comunicazione, entro 30 giorni:

- a) dall'alienante o dal cedente la detenzione, in caso di alienazione a titolo oneroso o gratuito o di trasferimento della detenzione;
- b) dall'acquirente, in caso di trasferimento avvenuto nell'ambito di procedure di vendita forzata o fallimentare ovvero in forza di sentenza che produca gli effetti di un contratto di alienazione non concluso;
- c) dall'erede o dal legatario, in caso di successione a causa di morte.

La prelazione è esercitata nel termine di 60 giorni dalla data di ricezione della denuncia.

In caso di decadenza dall'agevolazione, oltre alla normale imposta, è dovuta una sanzione pari al 30%, oltre agli interessi legali.

La predetta agevolazione compete anche in relazione ai beni paesaggistici per cui sia intervenuto il provvedimento di dichiarazione di notevole interesse pubblico emanato dall'autorità competente, da trascrivere nei registri immobiliari, ai sensi dell'articolo 140, comma 4, del D. Lgs. n. 42 del 2004.

Al momento della registrazione del contratto avente ad oggetto la cessione di tali beni, gli interessati devono esibire la dichiarazione di notevole interesse pubblico o comunque l'avvio del relativo procedimento finalizzato ad ottenerla (v. risoluzione 23 marzo 2007, n. 60).

Nota: Legge 1 giugno 1939 n. 1089; art. 2 del D. Lgs. del 29 ottobre 1999, n. 490; D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42; art. 1, comma 3, della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; circolare 14 giugno 2002, n. 52; risoluzione 23 marzo 2007, n. 60.

3.13. Trasferimento di fabbricati situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi posti in essere da privati

Se il trasferimento ha ad oggetto fabbricati situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi, si applica la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Non dovuta
Imposta catastale	Non dovuta
Imposta di bollo	Euro 45

3.14. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati a favore dello Stato

In base a quanto prescritto dal comma 7 dell'articolo 57 del TUR, 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, sempre che non si tratti di imposta dovuta per atti presentati volontariamente per la registrazione dalle amministrazioni dello Stato.

Ai sensi dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, se il trasferimento avviene a favore dello Stato, si applica la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230

Ai sensi del successivo comma 8 dell'articolo 57 del TUR, negli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali di godimento, l'imposta è dovuta solo dall'ente espropriante o dall'acquirente senza diritto di rivalsa, anche in deroga all'articolo 8 della legge n. 392 del 1978.

L'imposta non è dovuta se espropriante o acquirente è lo Stato.

Ne consegue che gli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali di godimento e i contratti di cessione volontaria stipulati nell'ambito del procedimento di espropriazione, se a favore dello Stato, sono esenti dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale e di bollo.

Nota: Art. 1, comma 7, della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR; art. 1, comma 2, e art. 10, comma 3, del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 57, commi 7 e 8 del TUR; risoluzione 31 luglio 2002, n. 254; risoluzione 7 novembre 2003, n. 208; risoluzione 13 aprile 2005, n. 46.

3.15. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati a favore di Enti Pubblici Territoriali

Se il trasferimento avviene a favore di:

- Enti Pubblici Territoriali (Comuni, Province, Regioni, Città metropolitane);
- Consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi;
- Comunità montane;

si ha il seguente regime di tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230

I contratti di cessione volontaria stipulati nell'ambito del procedimento di espropriazione per pubblica utilità sono esenti dall'imposta di bollo.

Nota: Art. 1, comma 6, della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR; art. 2 della Tariffa Allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 57 comma 8 del TUR; risoluzione 31 luglio 2002, n. 254; risoluzione 5 novembre 2007, n. 311.

3.16. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati in favore di ONLUS

L'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR, al decimo periodo prevede che sia dovuta l'imposta di registro nella misura fissa di 168 euro, se il trasferimento avviene a favore di un'Organizzazione non Lucrativa di Utilità Sociale, ove ricorrono le condizioni di cui alla nota II - *quater* all'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, vale a dire:

- che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività;

- e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto;

Di seguito il trattamento fiscale cui sono soggetti detti atti di trasferimento, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%

Fino al 31 dicembre 2009, l'imposta catastale era dovuta in misura fissa anziché proporzionale ai sensi dell'articolo 30, commi *5-bis e 5-ter*, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con legge 28 gennaio 2009, n. 2.

Si rammenta, inoltre, che gli atti, documenti, istanze, etc., posti in essere o richiesti dalle ONLUS sono esenti dall'imposta di bollo ai sensi dell'articolo 27-*bis* della Tabella allegata al D.P.R. n. 642 del 1972.

L'acquirente decade dall'agevolazione in parola in caso di:

- dichiarazione mendace;

- mancata effettiva utilizzazione del bene per lo svolgimento della propria attività istituzionale nel biennio.

In caso di decadenza, viene recuperata:

- l'imposta in misura ordinaria;

- una sanzione amministrativa pari al 30% della stessa imposta.

Se l'acquisto dell'immobile non è destinato all'attività principale svolta dalla ONLUS, ma ad un'attività accessoria, il regime di tassazione segue le regole ordinarie dettate per i trasferimenti dei relativi immobili.

Nota: Articolo 7 della Legge 08 novembre 1991, n. 381; artt. 17 e 22 del D. Lgs. del 4 dicembre 1997 n. 460; art. 1, comma 8 e nota II -quater, della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa Allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 27-bis della tabella allegata al DPR 26 ottobre 1972 n. 642 relativa agli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto; circolare 26 giugno 1998, n. 168; articolo 30 commi 5-bis e e 5-ter del D.L. 185 del 2008 convertito con L. n. 2 del 2009.

3.17. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati a favore di ex IPAB

Se il trasferimento avviene a favore delle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in ONLUS, se ricorrono le condizioni di cui alla Nota II - *quinquies* all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, ovvero che:

- la *ex* IPAB dichiara nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività;
- e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto;

la tassazione applicabile è la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230

L'acquirente decade dall'agevolazione in parola in caso di:

- dichiarazione mendace;
- mancata effettiva utilizzazione del bene per lo svolgimento della propria attività istituzionale nel biennio.

In caso di decadenza, viene recuperata:

- l'imposta in misura ordinaria;
- e una sanzione amministrativa pari al 30% della stessa imposta.

Se l'acquisto dell'immobile non è destinato all'attività principale svolta dalla *ex IPAB*, ma ad una accessoria, il regime di tassazione segue le regole ordinarie dettate dalla legge per i trasferimenti dei relativi immobili.

Si fa presente, inoltre, che, in base a quanto previsto dall'articolo 2, comma 10, della legge 22 dicembre 2008, n. 203, gli atti relativi al riordino delle istituzioni in aziende di servizi o in persone giuridiche di diritto privato di cui al D. Lgs. 4 maggio 2001, n. 207, effettuati nell'anno 2009, sono esenti dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Nota: Art. 4 del D. Lgs. del 4 maggio 2001, n. 207; art. 1, comma 9, e nota II - quinquies, della Tariffa, Parte Prima allegata al TUR; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; articolo 2 comma 10 legge n. 203 del 2008.

3.18. Trasferimento 'ex lege' dallo Stato ad un ente appositamente costituito per esercitare attività pubbliche

Quando l'effetto traslativo dei diritti immobiliari è assicurato '*ex lege*' e manca un atto negoziale di trasferimento di beni da un soggetto ad un altro, non sussiste il presupposto per l'applicazione dell'imposta di registro nella sua accezione di imposta sui trasferimenti.

Ciò in quanto gli atti di mera esecuzione del dettato normativo costituiscono atti dovuti, per i quali la volontà negoziale non assume rilevanza. Di conseguenza, per tali atti manca il presupposto impositivo che legittima l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale.

Detto tributo, infatti, presuppone la tipicità degli atti assoggettati all'obbligo della registrazione o quanto meno la riconducibilità degli atti medesimi ad uno schema negoziale definito in cui l'elemento volontaristico ha una sua autonoma rilevanza.

Le stesse considerazioni valgono anche per le imposte ipotecaria e catastale che, in tali casi, saranno dovute in misura fissa.

Tali chiarimenti sono stati forniti con risoluzione 1° agosto 2000, n. 126, che ha precisato che il trasferimento “*ex lege*” di terreni di proprietà dei Monopoli di Stato in favore di un ente appositamente costituito per lo svolgimento di attività che prima erano di competenza del suddetto ente è soggetto alle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 168 euro.

Nella fattispecie in esame, pertanto, trova applicazione la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 230

Nota: Art. 1 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1 e 10 D. Lgs. 347/1990; risoluzione 1° agosto 2000, n. 126.

3.19. Trasferimenti di immobili dello Stato, di enti previdenziali pubblici, di Regioni, di enti locali e loro consorzi a favore di fondi di investimento immobiliari

Gli atti comportanti l’alienazione di immobili dello Stato, di enti previdenziali pubblici, di Regioni, di enti locali e loro consorzi, nei quali i fondi intervengono come parte acquirente, sono soggetti alla seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 516,46
Imposta ipotecaria	Euro 516,46
Imposta catastale	Euro 516,46
Imposta di bollo	Euro 230

I fondi di investimento immobiliare sono disciplinati dall'articolo 37 del D. Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria) e dall'art. 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86
Nota: Art. 9, comma 2, decreto legge 25 settembre 2001, n. 351; art. 37 del D. Lgs. n. 58/1998; art. 14-bis legge n. 86/1994.

3.20. Trasferimenti di immobili da Comuni a fondazioni o a società di cartolarizzazione o ad associazioni riconosciute (norma in vigore dal 1° gennaio 2006)

Il comma 275 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, come modificato dall'articolo 1, comma 576, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, stabilisce che *“Ai fini della valorizzazione del patrimonio immobiliare le operazioni, gli atti, i contratti, i conferimenti ed 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 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”*.

Per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 576, della legge n. 266 del 2005, è stato modificato l'ambito dei soggetti destinatari degli atti di trasferimento di immobili di proprietà dei comuni, in quanto da un lato è stata introdotta una nuova categoria di enti, individuata dalle associazioni riconosciute,

dall'altro, la categoria delle società destinatarie dei trasferimenti agevolati è stata ristretta, in quanto limitata alle sole società di cartolarizzazione. Pertanto, tra i soggetti beneficiari delle operazioni, degli atti, dei contratti, dei conferimenti e dei trasferimenti agevolati, aventi ad oggetto beni immobili di proprietà del Comune, rientrano tassativamente società di cartolarizzazione, fondazioni e associazioni riconosciute (cfr. risoluzione 13 aprile 2006, n. 53).

Deve essere altresì assolto il requisito della valorizzazione del patrimonio dell'ente, che rientri in un progetto di valorizzazione del patrimonio dell'ente che deve risultare dagli atti dell'amministrazione comunale.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Esente
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Esente

Con la medesima risoluzione n. 53 del 2006 è stato precisato che l'esenzione prevista dal comma 275 dell'articolo 1 della legge n. 311 del 2004 non può essere estesa all'IVA, mentre con risoluzione 19 ottobre 2005, n. 149, è stato chiarito che detto regime di esenzione non trova applicazione in caso di trasferimenti di beni immobili di proprietà delle Unioni di Comuni.

Nota: Articolo 1, comma 275, della legge 30 dicembre 2004, n. 311; articolo 1, comma 576, della legge 23 dicembre 2005, n. 266; risoluzione 19 ottobre 2005, n. 149, risoluzione 13 aprile 2006, n. 53; risoluzione 5 maggio 2008, n. 185.

3.21. Trasferimento e/o permuta di immobili oggetto di piani di recupero di iniziativa pubblica o privata convenzionata in favore di soggetti che attuano il recupero

L'articolo 5, comma 1, della legge 22 aprile 1982, n. 168, stabilisce che ai trasferimenti aventi ad oggetto beni immobili ricadenti in piani di recupero di iniziativa pubblica o privata convenzionata, di cui agli articoli 27 e ss. della legge 5 agosto 1978, n. n. 457, effettuati nei confronti dei soggetti che attuano il recupero, si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. Il secondo comma del citato articolo 5 prevede che tale agevolazione, nel rispetto dei requisiti previsti dalla legge, trova applicazione anche nel caso in cui gli immobili siano trasferiti con operazioni di permuta.

Come precisato dalla Corte di Cassazione (v. sentenza 29 settembre 2003, n. 14478), la concessione dell'agevolazione in parola è subordinata all'esistenza di un duplice requisito:

- uno di carattere oggettivo, costituito dall'inserimento dell'immobile in un piano di recupero di iniziativa pubblica o privata, purché, in quest'ultimo caso, convenzionato con il Comune;
- l'altro, di carattere soggettivo, rappresentato dall'essere l'acquirente uno dei soggetti che pongono in essere il recupero.

In tali ipotesi trova applicazione il seguente regime di tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 230

Nello specifico, l'articolo 27 della legge 5 agosto 1978, n. 457, dispone che: *“I comuni individuano, nell'ambito degli strumenti urbanistici generali, le zone ove, per le condizioni di degrado, si rende opportuno il recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico esistente mediante interventi rivolti alla conservazione, al risanamento, alla ricostruzione e alla migliore utilizzazione del patrimonio stesso. Dette zone possono comprendere singoli immobili, complessi edilizi isolati ed aree, nonché edifici da destinare ad attrezzature. (...) Nell'ambito delle zone, con la deliberazione di cui al precedente comma o successivamente con le stesse modalità di approvazione, possono essere individuati gli immobili, i complessi edilizi, gli isolati e le aree per i quali il rilascio della concessione è subordinato alla formazione dei piani di recupero di cui al successivo art. 28”*.

I piani di recupero, individuati dall'art. 28, comma 1, della legge n. 457 del 1978 *“... prevedono la disciplina per il recupero degli immobili, dei complessi edilizi, degli isolati e delle aree di cui al terzo comma del precedente art. 27, anche attraverso interventi di ristrutturazione urbanistica, individuando le unità minime di intervento”*.

Con risoluzione 11 dicembre 2002, n. 383, è stato precisato che il “piano di recupero” di cui alla legge n. 457 del 1978 è uno strumento attuativo che nasce per adattare il tessuto edilizio ed urbanistico esistente a finalità specifiche.

La giurisprudenza costante (v. Consiglio di Stato, Sez. IV, 27 febbraio 1986, n. 181; Consiglio di Stato, Sez. V, 20 novembre 1989, n. 749) individua, all'interno della pianificazione urbanistica attuativa, da un lato gli strumenti a destinazione indifferenziata, quali il piano particolareggiato e il piano di lottizzazione convenzionata, e dall'altro gli strumenti per l'insediamento di particolari tipi di costruzione e/o attività per la realizzazione di specifiche finalità urbanistiche.

Rientrano in questa seconda categoria i piani di recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico, finalizzati all'eliminazione di particolari situazioni di degrado che devono pertanto prevedere interventi su edifici da recuperare o risanare.

Ai sensi dell'articolo 31 della legge n. 457 del 1978 (trasfuso nell'articolo 3 del SDPR 6 giugno 2001, n. 380), i piani di recupero del patrimonio edilizio esistente possono attuarsi mediante la realizzazione dei seguenti specifici interventi:

- **interventi di manutenzione ordinaria**, quelli che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;

- **interventi di manutenzione straordinaria**, le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;

- **interventi di restauro e di risanamento conservativo**, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;

- **interventi di ristrutturazione edilizia**, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti;

- **interventi di ristrutturazione urbanistica**, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico -edilizio con altro diverso mediante un insieme sistematico di

interventi edilizi anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale.

I piani di recupero, dunque, pur potendo incidere sul tessuto urbanistico, si sostanziano principalmente in interventi su manufatti da recuperare e non su aree inedificate. In proposito, il Consiglio di Stato si è più volte pronunciato sull'illegittimità di un piano di recupero che riguardi aree completamente inedificate (cfr. Consiglio di Stato, Sez. IV, del 27/02/1996, n. 181).

Per ulteriori approfondimenti si rinvia alle precisazioni fornite dalle risoluzioni 24 luglio 2007, n. 181, e 11 dicembre 2002, n. 383.

Nota: Articolo 27 della legge n. 457 del 1978; articolo 5 della legge n. 168 del 1982; risoluzione 11 dicembre 2002, n. 383; risoluzione 24 luglio 2007, n. 181.

3.22. Trasferimenti a titolo oneroso di immobili costruiti in attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale

Ai sensi dell'articolo 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale:

- gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al Titolo III della legge 22 ottobre 1971, n. 865;
- gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse;
- gli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi;
- gli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al Titolo IV della legge 22 ottobre 1971, n. 865.

Per detti atti, quindi, il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
-----------------------------	---------------------------

Imposta di registro	Euro 168
Imposta Ipotecaria	Esente
Imposta Catastale	Esente
Imposta di Bollo	Euro 230

L'articolo 48 della legge 22 ottobre 1971, n. 865 stabilisce che “... *nel triennio 1971-1973, i programmi di edilizia residenziale, di cui al presente titolo, prevedono la costruzione di alloggi destinati alla generalità dei lavoratori ...*”.

L'attuazione della normativa dettata dal Titolo IV della legge n. 865 del 1971 richiede la sussistenza di requisiti di natura soggettiva ed oggettiva.

La definizione di “*alloggi di edilizia residenziale pubblica*” si rinviene nell'art. 1 della legge 24 dicembre 1993, n. 560, che all'articolo 1 dispone che “*Sono alloggi di edilizia residenziale pubblica (...), quelli acquisiti, realizzati o recuperati, ivi compresi quelli di cui alla legge 6 marzo 1976, n. 52, a totale carico o con concorso o con contributo dello Stato, della regione o di enti pubblici territoriali, nonché con i fondi derivanti da contributi dei lavoratori ai sensi della legge 14 febbraio 1963, n. 60, e successive modificazioni, dallo Stato, da enti pubblici territoriali, nonché dagli Istituti Autonomi per le Case Popolari (IACP) e dai loro consorzi comunque denominati e disciplinati con legge regionale*”.

Al comma 2, il predetto articolo 1, stabilisce inoltre che le disposizioni della legge n. 560 del 1993 si applicano anche:

- agli alloggi di proprietà dell'Amministrazione delle poste e delle telecomunicazioni (oggi Poste Italiane) costruiti o acquistati ai sensi dell'articolo 1 del D.P.R. 17 gennaio 1959, n. 2, e successive modifiche, nonché agli alloggi che, in base alla legge 29 gennaio 1992, n. 58, sono stati trasferiti dall'Azienda di Stato per i servizi telefonici all'Amministrazione delle poste e delle telecomunicazioni;
- agli alloggi non di servizio di proprietà delle Ferrovie dello Stato costruiti o acquistati fino alla data della trasformazione in società per azioni.

- agli alloggi acquisiti dagli Enti di sviluppo in base alla legge 21 ottobre 1950, n. 841, e successive modificazioni ed integrazioni, che siano tuttora nella disponibilità degli Enti medesimi;
- agli alloggi acquisiti dal Ministero del Tesoro già di proprietà degli enti previdenziali disciolti.

I commi 2-bis e 3 precisano, inoltre, che le norme della legge n. 560 del 1993 non si applicano alle unità immobiliari degli enti pubblici territoriali che non abbiano finalità di edilizia residenziale pubblica, agli alloggi di servizio oggetto di concessione amministrativa in connessione con particolari funzioni attribuite a pubblici dipendenti, e agli alloggi realizzati con mutuo agevolato di cui all'articolo 18 della legge n. 457 del 1978 e successive modificazioni, nonché a quelli soggetti ai vincoli di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089 e successive modificazioni.

Non si ritengono soggette al regime di favore in esame le cessioni di immobili da parte dello Stato che, benchè inerenti al settore dell'edilizia economica e popolare, come disciplinata in base alla pregressa legislazione, non siano strettamente attuativi dei programmi pubblici di edilizia residenziale (v. risoluzione 28 febbraio 2008, n. 66 e sentenza della Corte di Cassazione 28 luglio 1994, n. 7062)

Nota: legge n. 865 del 1971; art. 32 D.P.R. 601 del 1973; legge n. 560 del 1993; risoluzione 15 aprile 2003, n. 91; risoluzione 9 agosto 2007, n. 215; risoluzione 16 novembre 2007, n. 333; risoluzione 28 febbraio 2008, n. 66.

3.22.1. Trasferimento di alloggi di proprietà da parte di Poste Italiane S.p.a. al locatario dell'immobile

Con risoluzione 9 agosto 2007, n. 215, sono stati forniti i seguenti chiarimenti in relazione all'applicabilità alla cessione di un alloggio di proprietà di Poste Italiane SPA in favore del soggetto affittuario dello stesso, del regime agevolativo recato dall'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973.

Viene precisato che la costruzione degli alloggi di proprietà delle Poste Italiane S. p. a., eseguita in attuazione della legge 7 giugno 1975, n. 227, è riconducibile ai programmi pubblici di edilizia residenziale e che la cessione degli alloggi in questione rientra tra quelle esenti dall'IVA ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-bis, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, è possibile ricondurre la cessione di alloggi di proprietà di Poste Italiane S. p. a. al locatario dell'immobile tra gli atti e i contratti di attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale.

Ne discende che a tale cessione si applica la disciplina di cui all'articolo 32 del D.P.R. n. 601 del 1973, che prevede la corresponsione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dell'imposta ipotecaria e catastale.

In definitiva, il regime di tassazione dei trasferimenti di alloggi di proprietà di Poste Italiane S. p. a. al locatario dell'immobile è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230

3.22.2. Atti di cessione di alloggi da parte dell'ATER effettuati in attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge n. 865 del 1971.

Ai sensi dell'articolo 93 del D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616, agli IACP sono subentrate le ATER (Aziende territoriali per l'edilizia residenziale pubblica).

Le cessioni degli alloggi effettuate dall'ATER, in presenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi, rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 32 del D.P.R. n. 601 del 1973 (v. risoluzione 16 novembre 2007, n. 333).

La tassazione risulta essere quindi la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230

3.22.3. Espropriazione di aree da parte di enti pubblici territoriali per finalità produttive

Anche a tale fattispecie si applica il regime agevolativo recato dall'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973. Pertanto l'imposta di registro sarà dovuta in misura fissa, mentre si ha esenzione dal pagamento delle imposte ipotecaria e catastale (risoluzione 15 aprile 2003, n. 91).

Si ha quindi il seguente regime di tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230

3.23. Cessioni in favore dei Comuni di aree ed opere di urbanizzazione a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione

L'articolo 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342, stabilisce che “Non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto , neppure agli effetti

delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione”.

La norma in commento esclude in sostanza dall’ambito applicativo dell’IVA le cessioni realizzate a titolo gratuito dalle imprese titolari delle concessioni ad edificare nei confronti dei Comuni, a condizione che dette cessioni abbiano ad oggetto aree ed opere di urbanizzazione e siano effettuate a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione.

Le opere la cui cessione rientra nell’ambito applicativo della predetta disposizione sono le opere di urbanizzazione primaria e secondaria tassativamente elencate nell’articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall’articolo 44 della legge n. 865 del 1971.

Per quanto riguarda le aree che possono formare oggetto delle cessioni in argomento, con la risoluzione 21 febbraio 2003, n. 37, è stato chiarito che l’articolo 51 della legge n. 342 del 2000 si riferisce a quelle specifiche tipologie contrattuali in base alle quali il lottizzante è tenuto a cedere gratuitamente al comune le aree sulle quali è chiamato a realizzare le opere di urbanizzazione.

Con la citata risoluzione n. 37 del 2000, è stata altresì precisato che con la disposizione agevolativa recata dall’articolo 51 della legge n. 342 del 2000, il legislatore ha inteso equiparare, per quanto attiene al trattamento fiscale ai fini IVA, il versamento in denaro del contributo di urbanizzazione di cui agli artt. 5 e 11 della legge 28 gennaio 1977, n. 10 (c.d. legge Bucalossi), alla cessione di opere di urbanizzazione e delle aree necessarie alla loro realizzazione sulla base di convenzioni di lottizzazione.

La convenzione di lottizzazione, secondo quanto previsto dall’articolo 28 della legge n. 1150 del 1942, successivamente modificato dall’articolo 8 della legge 6 agosto 1967, n. 765, è l’atto con il quale il lottizzante si impegna a realizzare le opere di urbanizzazione, a sopportare gli eventuali oneri finanziari ed a cedere le aree e le opere al comune offrendo congrue garanzie.

Con risoluzione 2 aprile 2005, n. 50, è stata ribadita l'esclusione dall'ambito di applicazione dell'IVA delle cessioni di opere di urbanizzazione primaria e secondaria realizzate dal soggetto attuatore e cedute al Comune a scomputo dei contributi dovuti per il rilascio della concessione ad edificare, ai sensi della legge n. 10 del 1977, sempre che le opere in questione siano quelle tassativamente elencate nell'articolo 4, della legge n. 847 del 1964, integrato dall'articolo 44 della legge n. 865 del 1971.

La fattispecie contemplata dal presente paragrafo è dunque, irrilevante ai fini IVA e rientra nell'ambito applicativo dell'articolo 20 della legge n. 10 del 1977, che richiama il trattamento tributario previsto dall'articolo 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

In tal caso, pertanto, trova applicazione il seguente regime di tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230

Nota: legge n. 865 del 1971; legge n. 10 del 1977; legge n. 847 del 1964; D.P.R. n. 380 del 2001; articolo 51 della Legge n. 342 del 2000; risoluzione 26 giugno 1978, n. 250692 ; risoluzione 3 gennaio 1983, n. 250666; risoluzione 16 novembre 2000, n. 207; risoluzione 14 gennaio 2003, n. 6; risoluzione 17 dicembre 2004, n. 156; circolare 22 aprile 2005, n. 50.

3.23.1. Assegnazione di aree edificabili da parte dei Comuni in esecuzione dei piani regolatori generali

Gli atti di redistribuzione immobiliare con i quali i comuni assegnano ai proprietari riuniti in consorzi i volumi edificabili secondo i Piani Regolatori

Generali, anche in terreni di proprietà altrui sono ricompresi tra gli atti di cui all'articolo 20 della legge n. 10 del 1977 e pertanto scontano l'imposta di registro in misura fissa, e sono esenti dal pagamento delle imposte ipocatastali (risoluzione 3 gennaio 1983, n. 250666, risoluzione 17 dicembre 2004, n. 156).

Con risoluzione 4 gennaio 2012, n. 1, inoltre, è stato precisato che il regime agevolato ex articolo 20 della legge n. 10 del 1977 trova applicazione anche con riferimento alle operazioni di ricomposizione fondiaria, attuative della convenzione di lottizzazione, poste in essere tra coltizzanti non riuniti in consorzio.

3.23.2. Trattamento tributario delle concessioni edilizie previste dalla legge n. 10 del 1977

Le concessioni relative a beni immobili di proprietà demaniale, in quanto finalizzate ad un uso eccezionale dei beni stessi, sono soggette ad imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale, purchè finalizzate all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale (v. risoluzione 26 giugno 1978, n. 250692).

3.24. Costituzione di servitù su fabbricati

Gli atti a titolo oneroso costitutivi di servitù su fabbricati, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria in misura proporzionale, come risulta, rispettivamente, dall'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, e dall'articolo 1 della Tariffa allegata al TUIC.

In tal caso, quindi, la tassazione è la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	7%
Imposta Ipotecaria	2%

Imposta Catastale	Non dovuta
Imposta di Bollo	Euro 230

*Nota: Art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR - art. 1 D. Lgs. 347/1990
- art. 10 D. Lgs. 347/1990.*

PARTE IV
REGIME DI IMPOSIZIONE DEI TRASFERIMENTI AVENTI AD
OGGETTO TERRENI

4.1. Trasferimenti aventi ad oggetto terreni: nozioni introduttive e definizione di “terreno edificabile”

L'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, prevede, in linea generale, per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota dell'8%. L'aliquota è elevata al 15% per gli atti aventi ad oggetto il “*trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui agli articoli 12 e 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153*”.

Si rammenta che le cessioni aventi ad oggetto terreni ‘*non suscettibili di utilizzazione edificatoria*’ non rientrano, per il dettato dell'articolo 2, comma 3, lettera c), del D.P.R. n. 633/1972, nel campo di applicazione dell'IVA. Gli atti di trasferimento dei terreni non edificabili sono, pertanto, soggetti, in linea generale, all'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale con le aliquote previste dall'articolo 1 citato, all'applicazione dell'imposta ipotecaria proporzionale nella misura del 2 % e dell'imposta catastale proporzionale nella misura dell' 1% (salvo che non risultino applicabili specifiche discipline agevolative).

Gli atti aventi ad oggetto terreni ‘*suscettibili di utilizzazione edificatoria*’, posti in essere da soggetti passivi IVA, invece, sono soggetti all'IVA con l'applicazione dell'aliquota ordinaria del 21%. Per tali immobili, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro, l'imposta di registro, ipotecaria e catastale trova applicazione nella misura fissa di 168,00 euro ciascuna.

Per le operazioni che non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, l'imposta di registro, ipotecaria e catastale è dovuta in misura proporzionale.

Assume, pertanto, rilevanza ai fini dell'individuazione del corretto regime impositivo da applicare alla registrazione degli atti di trasferimento dei terreni, la distinzione tra “*terreni edificabili*” e “*terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria*”.

Si ricorda, al riguardo, che l'articolo 36, comma 2, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, ha definito quale ‘*area fabbricabile*’, l'area “*utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione o dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo*”. In base alla predetta disposizione, un'area si considera edificabile ancor prima della conclusione dell'iter procedimentale per l'approvazione dello strumento urbanistico generale, purché detto documento di pianificazione urbanistica sia stato ‘*adottato*’ dal Comune.

4.2. Trasferimenti aventi ad oggetto terreni edificabili posti in essere da soggetti passivi IVA

Le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, se effettuate da soggetti passivi IVA, sono imponibili ad IVA con l'aliquota del 21% e scontano, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro, le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Per tali trasferimenti, pertanto, il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta Ipotecaria	Euro 168,00
Imposta Catastale	Euro 168,00
Imposta di Bollo	Euro 230,00

Nota: Art. 1 e 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; Ris. Min. 7 marzo 1992, n. 430387.

4.3. Trasferimento di terreno non edificabile e non agricolo posto in essere da un soggetto passivo IVA

Le cessioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria non sono considerate “*cessioni di beni*” ai sensi dell’articolo 2, comma 3, lett. c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

Gli atti traslativi aventi ad oggetti le zone non classificate come specificamente destinabili né all’edificazione né all’esercizio dell’agricoltura, sono soggetti, pertanto, all’aliquota dell’8 % prevista per i terreni diversi da quelli agricoli dall’articolo 1, comma1, della Tariffa, parte I, allegata al TUR.

Tali cessioni che sono, dunque fuori campo IVA, se hanno ad oggetto terreni diversi da quelli agricoli scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	8%
Imposta Ipotecaria	2%
Imposta Catastale	1%
Imposta di Bollo	Euro 230,00

Nota: Art. 1 e 2, comma 3 lettera c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 1, comma 1, della Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

4.4. Trasferimento di terreno agricolo

I trasferimenti di terreni agricoli, ancorchè effettuati da soggetti passivi IVA, non sono considerati “*cessioni di beni*”. L’articolo 2, terzo comma, del DPR 26

ottobre 1972, n. 633, nell'elencare le operazioni non considerate cessioni di beni ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (per mancanza del presupposto oggettivo), individua, alla lettera c), *“le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni”*.

Tali trasferimenti, pertanto, scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	15%
Imposta Ipotecaria	2%
Imposta Catastale	1%
Imposta di Bollo	Euro 230,00

Nota: Art. 1 e 2, comma 3, lettera c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 1, comma 1, della Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

4.5. Trasferimento di terreno edificabile posto in essere da un imprenditore agricolo

Le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, effettuate da un imprenditore agricolo, sono soggette ad IVA a condizione che il terreno sia stato precedentemente destinato alla produzione agricola.

In virtù del principio di alternatività IVA/Registro, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta Ipotecaria	Euro 168
Imposta Catastale	Euro 168
Imposta di Bollo	Euro 125 - 230

L'Agenzia delle entrate, con le risoluzioni n. 137/E del 7 maggio 2002 e n. 54/E del 16 marzo 2007, ha precisato che, *la cessione di un terreno edificabile appartenente ad un'impresa agricola deve essere assoggettato ad IVA a condizione che il terreno sia stato precedentemente destinato alla produzione agricola.*

Di conseguenza, la cessione del terreno effettuata dall'imprenditore agricolo è soggetta ad IVA quando ricorrono due condizioni:

- che il terreno sia edificabile;
- che il terreno sia stato utilizzato dal cedente nell'ambito della propria attività produttiva.

Se manca una di queste due condizioni, non risulta integrato il presupposto per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e, pertanto, il trasferimento deve essere assoggettato all'imposta di registro in misura proporzionale.

La Corte di Cassazione, infatti, con sentenza 2 ottobre 1999, n. 10943, intervenendo sul punto, ha affermato che l'assoggettamento ad imposta proporzionale di registro non può escludersi per quei beni immobili dell'agricoltore che *“pur essendo appartenenti all'impresa, sono estranei all'attività della stessa”*.

In definitiva, il trasferimento di un terreno edificabile da parte di un imprenditore agricolo che non lo utilizzi nell'esercizio della propria attività produttiva, non sarà assoggettato ad IVA ma scontrerà le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale (rispettivamente 8%, 2% e 1%) previste per l'ipotesi di trasferimento di terreni non agricoli da privati (fattispecie affrontata nei paragrafi successivi).

Nota: Articoli 1 e 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347. Cassazione n. 10943 del 2

ottobre 1999, Cass. n. 3987 del 3 aprile 2000; Risoluzione del 7 maggio 2002, n. 137/E; Risoluzione n. 54/E del 16 marzo 2007.

4.6. Trasferimenti di terreni non agricoli posti in essere da privati

Agli atti aventi ad oggetto la cessione di un terreno non agricolo si applica la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	8%
Imposta Ipotecaria	2%
Imposta Catastale	1%
Imposta di Bollo	Euro 230,00

Nota: Art. 1, comma 1, della Tariffa , Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

4.7. Trasferimenti di terreni da privati a favore dello Stato

L'articolo 57, comma 7, del TUR prevede che per gli atti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all'art. 8 della Legge n. 392/1978, sempre che non si tratti di imposta dovuta per atti presentati volontariamente per la registrazione dalle amministrazioni dello Stato.

Ai sensi dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, se il trasferimento avviene a favore dello Stato, si applica la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta Ipotecaria	Esente
Imposta Catastale	Esente

Imposta di Bollo	Euro 230
------------------	----------

In virtù del comma 8 dell'articolo 57 del TUR, negli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali di godimento, l'imposta è dovuta solo dall'ente espropriante o dall'acquirente senza diritto di rivalsa, anche in deroga all'art. 8 della legge n. 392/1978.

L'imposta non è dovuta se espropriante o acquirente è lo Stato.

Ne consegue che gli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali di godimento e i contratti di cessione volontaria stipulati nell'ambito del procedimento di espropriazione, se a favore dello Stato, sono esenti dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale e bollo.

Pertanto, per gli atti di espropriazione per pubblica utilità e di cessione volontaria a favore dello Stato, si applica la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Esente
Imposta Ipotecaria	Esente
Imposta Catastale	Esente
Imposta di Bollo	Esente

Nota: Art. 1, comma 7, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 1, comma 2, e art. 10, comma 3, del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 57, commi 7 e 8 del D.P.R. n. 131/1986; Risoluzione del 31 luglio 2002, n. 254/E; Risoluzione n. del 07 novembre 2003, n. 208/E; Risoluzione n. del 13 aprile 2005, n. 46/E.

4.8. Trasferimenti di terreni da privati a favore di Enti pubblici territoriali

Se il trasferimento avviene a favore di:

- Enti Pubblici Territoriali (Comuni, Province, Regioni, Città metropolitane);
- Consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi;
- Comunità montane;

il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta Ipotecaria	Euro 168
Imposta Catastale	1%
Imposta di Bollo	Euro 230

Si noti che i contratti di cessione volontaria stipulati nell'ambito del procedimento di espropriazione per pubblica utilità sono esenti dall'imposta di bollo.

Nota: Art. 1, comma 6, della Tariffa, Parte Prima, allegato A al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131; art. 2 della Tariffa allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 57 comma 8 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; Risoluzione Direzione Centrale Normativa e Contenzioso del 31 luglio 2002, n. 254/E; Risoluzione n. 311/E del 2007.

4.9. Trasferimenti di terreni effettuati da privati a favore di ONLUS

Se il trasferimento avviene a favore di un'Organizzazione non Lucrativa di Utilità Sociale, ove ricorrono queste due condizioni (Nota II - *quater* all'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR):

- che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività;
- e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto;

la tassazione è la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168

Imposta Ipotecaria	2%
Imposta Catastale	1%

Si rammenta, inoltre, che gli atti, documenti, istanze, etc., posti in essere o richiesti dalle ONLUS sono esenti dall'imposta di bollo ai sensi dell'art. 27-bis della Tabella allegata al D.P.R. n. 642/1972.

Si noti che l'acquirente decade dall'agevolazione in questione in caso di:

- dichiarazione mendace;
- mancata effettiva utilizzazione del bene per lo svolgimento della propria attività istituzionale nel biennio.

In caso di decadenza, viene applicata:

- l'imposta in misura ordinaria;
- la sanzione amministrativa pari al 30% della stessa imposta.

Se l'acquisto dell'immobile non è destinato all'attività principale svolta dalla ONLUS, ma ad una accessoria, il regime di tassazione segue le regole ordinarie dettate dalla legge per quel tipo di trasferimento.

Nota: Articolo 7 della Legge 08 novembre 1991, n. 381; artt. 17 e 22 del D. Lgs. del 4 dicembre 1997 n. 460; art. 1, comma 8 e nota II -quater, della Tariffa, Parte Prima, allegato A al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa Allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 27-bis della tabella allegata al DPR 26 ottobre 1972 n. 642 relativa agli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto; Circolare 26 giugno 1998, n. 168; articolo 30 commi 5-bis e 5-ter del D.L. 185 del 2008 convertito con L. n. 2 del 2009.

4.10. Trasferimenti di terreni effettuati da privati a favore di ex IPAB

Se il trasferimento avviene a favore delle Istituzioni riordinate in Aziende di Servizi o in ONLUS, ove ricorrono queste due condizioni (Nota II -quinquies all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR):

- che la ex IPAB dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività;
- e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto;

la tassazione è la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta Ipotecaria	2%
Imposta Catastale	1%
Imposta di Bollo	Euro 230

L'acquirente decade dall'agevolazione in questione in caso di:

- dichiarazione mendace;
- mancata effettiva utilizzazione del bene per lo svolgimento della propria attività istituzionale nel biennio.

In caso di decadenza, si applica:

- l'imposta in misura ordinaria;
- e una sanzione amministrativa pari al 30% della stessa imposta.

Se l'acquisto dell'immobile non è destinato all'attività principale svolta dalla *ex* IPAB, ma ad una accessoria, il regime di tassazione segue le regole ordinarie dettate dalla legge per quel tipo di trasferimento.

Nota: Art. 4 del D. Lgs. del 4 maggio 2001, n. 207; art. 1, comma 9, e nota II - quinquies, della Tariffa, Parte Prima allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; articolo 2 comma 10 Legge 203 del 2008.

4.11. Trasferimenti di terreni situati all'estero e dei diritti reali di godimento sugli stessi

Qualora il trasferimento abbia per oggetto terreni situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi (art. 1, comma 8, della Tariffa, parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986), si applica la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168

Imposta Ipotecaria	Non dovuta
Imposta Catastale	Non dovuta
Imposta di Bollo	Euro 45

4.12. Trasferimenti di terreni di interesse artistico, storico o archeologico effettuati da privati

In linea generale, per i trasferimenti immobiliari posti in essere tra i privati, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura proporzionale.

L'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, prevede che se il trasferimento ha per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1° giugno 1939, n. 1089 (legge abrogata dall'articolo 166, punto 1, del D. Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, a sua volta abrogato dall'art. 184, comma 1, del D. Lgs. 22 gennaio 2004, Decreto che attualmente detta la disciplina per i beni di interesse storico, artistico e archeologico) si applica l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3%, a condizione che l'acquirente non venga meno agli obblighi della conservazione e protezione.

Il regime di tassazione per tali trasferimenti, pertanto, è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	3%
Imposta Ipotecaria	2%
Imposta Catastale	1%
Imposta di Bollo	Euro 230

Come si evince dalla tabella che precede, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria.

Il riferimento, infatti, operato dall'articolo 1 della Tariffa allegata al TUIC e dall'articolo 10, comma 2, del medesimo testo unico, al quarto e quinto periodo dell'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, va interpretato in

relazione al testo normativo vigente anteriormente alle modifiche introdotte dall'art. 7, comma 7, della legge 23 dicembre 1999, n. 488.

Le imposte ipocatastali in misura fissa, pertanto, non si applicano ai trasferimenti dei beni storico-artistici, bensì ai trasferimenti aventi per oggetto case di abitazioni non di lusso soggetti, nel rispetto degli appositi requisiti di legge, alle agevolazioni '*prima casa*' e ai trasferimenti a favore di imprese aventi 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 (cfr. circolare 14 giugno 2002, n. 52).

Le condizioni per poter usufruire dell'applicazione dell'aliquota del 3% variano in funzione della sussistenza o meno del vincolo al momento della registrazione dell'atto.

Difatti, come previsto dalla nota II all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR:

- se il vincolo già sussiste al momento dell'alienazione l'acquirente deve dichiarare nell'atto notarile gli estremi del vincolo in base alle risultanze dei registri immobiliari. Si precisa che i vincoli imposti alla legge 1909, n. 364 hanno piena validità anche se non trascritti. In tal caso è sufficiente ai fini della dimostrazione della sussistenza del vincolo l'apposita certificazione della Soprintendenza che faccia riferimento al decreto di vincolo a suo tempo imposto e notificato.

- se il vincolo non è stato ancora imposto: l'acquirente deve presentare, contestualmente all'atto da registrare, un attestato rilasciato dall'Amministrazione per i Beni Culturali e Ambientali da cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione al vincolo. In tal caso, l'agevolazione è revocata qualora, entro due anni dalla data di registrazione dell'atto, non sia documentata l'avvenuta sottoposizione al vincolo.

Si decade dall'agevolazione in questione in caso di:

d) vendita, in tutto o in parte, dei terreni prima che vengano adempiuti gli obblighi della loro conservazione e protezione;

e) mutamento della destinazione dei terreni senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i Beni Culturali e Ambientali;

f) mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sugli immobili.

La procedura per l'esercizio del diritto di prelazione da parte delle amministrazioni competenti, disciplinata dagli articoli 59 e ss. del D. Lgs. n. 42 del 2004, prevede, la comunicazione, entro 30 giorni:

- a) dall'alienante o dal cedente la detenzione, in caso di alienazione a titolo oneroso o gratuito o di trasferimento della detenzione;
- b) dall'acquirente, in caso di trasferimento avvenuto nell'ambito di procedure di vendita forzata o fallimentare ovvero in forza di sentenza che produca gli effetti di un contratto di alienazione non concluso;
- c) dall'erede o dal legatario, in caso di successione a causa di morte.

La prelazione è esercitata nel termine di 60 giorni dalla data di ricezione della denuncia.

In caso di decadenza dall'agevolazione, oltre alla normale imposta, è dovuta una sanzione del 30% oltre agli interessi legali.

La predetta agevolazione compete anche per i beni paesaggistici per i quali è intervenuto il provvedimento di dichiarazione di notevole interesse pubblico emanato dall'autorità competente, di cui è obbligatoria la trascrizione nei registri immobiliari secondo l'articolo 140, comma 4, del D. Lgs. 42 del 2004. Al momento della registrazione del contratto avente ad oggetto la cessione di tali beni, gli interessati devono esibire la dichiarazione di notevole interesse pubblico o comunque l'avvio del relativo procedimento finalizzato ad ottenerla (v. risoluzione 23 marzo 2007, n. 60).

Nota: Legge 1 giugno 1939 n. 1089; art. 2 del D. Lgs. del 29 ottobre 1999, n. 490; D. Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42; art. 1, comma 3, della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; art. 1 della Tariffa Allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; Circolare n. 52/E del 14.06.2002; Risoluzione n. 60/E del 23/03/2007.

4.13. Trasferimenti di terreni dello Stato, di enti previdenziali pubblici, di Regioni, di enti locali e loro consorzi a favore di fondi di investimento immobiliari

L'articolo 9, comma 2, del decreto-legge del 25 settembre 2001 n. 351, convertito con la legge 23 novembre 2001, n. 410 stabilisce che *“Gli atti comportanti l'alienazione di immobili dello Stato, di enti previdenziali pubblici, di regioni, di enti locali o loro consorzi, nei quali i fondi intervengono come parte acquirente, sono soggetti alle imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura fissa di un milione di lire per ciascuna imposta”*.

Conseguentemente i predetti atti di trasferimento sono soggetti alla seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 516,46
Imposta Ipotecaria	Euro 516,46
Imposta Catastale	Euro 516,46
Imposta di Bollo	Euro 230

Tale disciplina riguarda i fondi comuni di investimento immobiliare istituiti ai sensi dell'articolo 7 del D. Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria) e dall'art. 14-bis della Legge 25 gennaio 1994 n. 86 che sono caratterizzati dall'obbligo di investimento in beni immobili, diritti reali immobiliari, e partecipazioni in società immobiliari.

Nota: Art. 9, comma 2, del decreto-legge del 25 settembre 2001 n. 351, convertito con la legge 23 novembre 2001, n. 410; art. 37 del D. Lgs. n. 58/1998; art. 14-bis Legge n. 86/1994; art. 32, commi 3 e 3-bis del D.L. 31 maggio 2010, n. 78; Circolare 15 febbraio 2012 n. 2.

4.14. Trasferimenti di immobili da Comuni a fondazioni o a società di cartolarizzazione o ad associazioni riconosciute (norma in vigore dal 01.01.2006)

Il comma 275 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311/2004, come modificato dall'articolo 1, comma 576, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, statuisce che *“Ai fini della valorizzazione del patrimonio immobiliare le operazioni, gli atti, i contratti, i conferimenti ed 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 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”*.

Per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 576, della legge n. 266 del 2005, è stato modificato l'ambito dei soggetti destinatari degli atti di trasferimento di immobili di proprietà dei comuni, in quanto da un lato è stata introdotta una nuova categoria di enti, individuata dalle associazioni riconosciute, dall'altro, la categoria delle società destinatarie dei trasferimenti agevolati è stata ristretta, in quanto limitata alle sole società di cartolarizzazione. Pertanto, tra i soggetti beneficiari delle operazioni, degli atti, dei contratti, dei conferimenti e dei trasferimenti agevolati, aventi ad oggetto beni immobili di proprietà del Comune, rientrano tassativamente società di cartolarizzazione, fondazioni e associazioni riconosciute (cfr. risoluzione 13 aprile 2006, n. 53).

L'esenzione in discorso trova applicazione a condizione che ricorrano tutti i presupposti applicativi della norma in esame, ivi compreso il requisito della valorizzazione del patrimonio dell'ente che deve comunque risultare dagli atti del Comune.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Esente

Imposta Ipotecaria	Esente
Imposta Catastale	Esente
Imposta di Bollo	Esente

Con la risoluzione 13 aprile 2006, n. 53 è stato, inoltre, precisato che l'esenzione prevista dal più volte citato comma 275 dell'art. 1 della legge n. 311/2004 non può essere estesa all'IVA e, con la Risoluzione n. 149/E del 2005, è stato puntualizzato che detta esenzione non trova applicazione in caso di trasferimenti da parte di altri enti locali, ivi comprese le Unioni di Comuni.

Nota: Articolo 1, comma 275, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311; articolo 1, comma 576, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266; Risoluzione del 19 ottobre 2005, n. 149/E; Risoluzione del 13 aprile 2006, n. 53/E; Risoluzione del 5 maggio 2008, n. 185/E.

4.15. Cessioni in favore dei Comuni di aree ed opere di urbanizzazione a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione

L'articolo 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342, stabilisce che *“Non è da intendere rilevante ai fini dell'IVA, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei Comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione”*.

La norma in commento esclude in sostanza dall'IVA le cessioni realizzate a titolo gratuito dalle imprese titolari delle concessioni di edificare nei confronti dei Comuni, a condizione che dette cessioni abbiano ad oggetto aree ed opere di urbanizzazione e siano effettuate a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione.

Le opere la cui cessione rientra nell'ambito applicativo della predetta disposizione sono le opere di urbanizzazione primaria e secondaria tassativamente elencate nell'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865.

Per quanto riguarda le aree che possono formare oggetto delle cessioni in argomento, con la risoluzione n. 37/E del 21 febbraio 2003, è stato chiarito che l'articolo 51 della legge n. 342 citata attiene *a quelle specifiche tipologie contrattuali in base alle quali il lottizzante è tenuto a cedere gratuitamente al comune le aree sulle quali è chiamato a realizzare le opere di urbanizzazione.*

Con le risoluzioni n. 6/E e n. 37/E del 2003, l'Agenzia delle entrate ha, altresì, precisato che con la disposizione prevista nella legge n. 342/2000, il legislatore ha inteso equiparare, ai fini del trattamento fiscale IVA, il versamento in denaro del contributo di urbanizzazione di cui agli articoli 5 e 11 della Legge 28 gennaio 1977, n. 10 (c.d. legge Bucalossi), alla cessione di opere di urbanizzazione e delle aree necessarie alla loro realizzazione sulla base di convenzioni di lottizzazione.

La convenzione di lottizzazione, secondo le previsioni dell'articolo 28 della legge n. 1150/1942, successivamente modificato dall'articolo 8 della legge n. 765/1967, è l'atto con il quale il lottizzante si impegna a realizzare le opere di urbanizzazione, a sopportare gli eventuali oneri finanziari ed a cedere le aree e le opere al comune offrendo congrue garanzie.

Con la risoluzione n. 50/E del 22 aprile 2005, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che debbono considerarsi esclusi dall'ambito di applicazione dell'IVA le cessioni di opere di urbanizzazione primaria e secondaria realizzate dal soggetto attuatore e cedute al Comune a scomputo dei contributi dovuti per il rilascio della concessione ad edificare, ai sensi della legge n. 10/1977. Ovviamente deve trattarsi delle opere di urbanizzazione tassativamente elencate nell'articolo 4, della Legge n. 847/1964, integrato dall'articolo 44 della legge n. 865/1971.

La fattispecie contemplata dal presente paragrafo è, dunque, irrilevante ai fini IVA e rientra nel campo di applicazione dell'articolo 20 della legge "Bucalossi" (L. n. 10/1977), che richiama il trattamento tributario previsto dall'art. 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

In tal caso, pertanto, si applica il seguente regime di tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta Ipotecaria	Esente
Imposta Catastale	Esente
Imposta di Bollo	Euro 230

Per un approfondimento delle opere di urbanizzazione rientranti nel presente paragrafo si rimanda al D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

Nota: Legge 22 ottobre 1971, n.865; Legge del 28 gennaio 1977, n.10; Legge del 29 settembre 1964, n.847; D.P.R. 380 del 2001; articolo 51 della Legge 342 del 21 novembre 2000; Risoluzione prot. 250692 del 26 giugno 1978; Risoluzione prot. 250666 del 31 gennaio 1983; Circolare 16 novembre 2000, n. 207; Risoluzione n. 6/E del 14/01/2003; Risoluzione n. 156/E del 17/12/2004; Risoluzione n. 50/E del 22/04/2005.

4.15.1. Assegnazione di aree edificabili da parte dei Comuni in esecuzione dei Piani Regolatori Generali a favore dei proprietari

Gli atti di redistribuzione immobiliare con i quali i Comuni assegnano ai proprietari i volumi edificabili secondo i Piani Regolatori Generali, anche in terreni di proprietà altrui, sono ricompresi tra gli atti di cui all'articolo 20 della L. n. 10/1977 e pertanto scontano l'imposta di registro in misura fissa.

Con la risoluzione n. 250666 del 1983 è stato chiarito che gli atti di redistribuzione immobiliare tra colottizzanti, in quanto attuativi della convenzione di lottizzazione, sono ricompresi tra le convenzioni che godono del regime di favore di cui all'articolo 20 della legge n. 10 del 1977. Detta disposizione normativa prevede che *“ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d’obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all’articolo 32, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 601”*.

Il richiamato articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dal pagamento delle imposte ipotecarie e catastali.

Con risoluzione 4 gennaio 2012, n. 1 è stato, inoltre, chiarito che detti atti di redistribuzione, se posti in essere dai soggetti che hanno assunto gli obblighi connessi con l'attuazione della convenzione di lottizzazione, possono beneficiare del regime di favore di cui all'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, a prescindere dalla circostanza che sia stato costituito un consorzio tra i proprietari.

4.15.2. Trattamento tributario delle concessioni edilizie previste dalla legge 28 gennaio 1977, n. 10

Le concessioni attinenti beni di proprietà demaniale, in quanto finalizzate ad un uso eccezionale dei beni stessi, sono soggetti a imposta fissa di registro e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali, sempre che rispondano alle esigenze di attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale (Risoluzione prot. 250692 del 1978).

4.16. Costituzione di servitù su terreni

Gli atti a titolo oneroso costitutivi di servitù su terreni, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria in misura proporzionale, come risulta, rispettivamente, dall'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, dall'articolo 1 del TUIC (D. Lgs. n. 347/1990) e dall'art. 1 della Tariffa acclusa al TUIC.

In tal caso, quindi, la tassazione è la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	8% o 15%
Imposta Ipotecaria	2%
Imposta Catastale	Non dovuta
Imposta di Bollo	Euro 230

L' Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 22 giugno 2000, n. 92, ha chiarito che agli atti costitutivi di servitù su terreni agricoli si applica l'imposta di registro nella misura del 15% anziché dell'8%.

Nota: Art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986 - art. 1 D. Lgs. 347/1990 - art. 10 D. Lgs. 347/1990; Risoluzione n. 270881 del 5 maggio 1977; risoluzione n. 92/E del 22/06/2000.

4.17. Compravendita di terreni effettuata da Imprenditori Agricoli Professionali (I. A. P.), da Cooperative od Associazione agricola

La nota I) apposta all'articolo 1 della Tariffa, Parte I, allegata al Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131 (TUR), dispone che *“Per gli atti traslativi stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale (...) ai fini dell'applicazione dell'aliquota dell' 8 per cento, l'acquirente deve produrre al pubblico ufficiale rogante la certificazione della sussistenza dei requisiti in conformità all'articolo 12 della legge 9 maggio 1975, n.153. Il beneficio predetto è esteso altresì agli acquirenti che dichiarano nell'atto di trasferimento di voler conseguire i sopra indicati requisiti e che entro il triennio producano la stessa certificazione (...)”*.

Si fa presente che, per espressa disposizione del comma 5-*quater*, dell'articolo 1 del citato decreto legislativo n. 99, la figura dell'Imprenditore Agricolo Professionale ha sostituito quella dell'Imprenditore Agricolo a Titolo Principale.

Per le cessioni in esame trova, quindi, applicazione l'aliquota dell'8%, anziché quella del 15%, a condizione:

- che l'acquirente produca al pubblico ufficiale rogante la certificazione della sussistenza dei requisiti previsti dalla legge;
- che l'acquirente dichiarerà in atto di voler conseguire i requisiti previsti dalla legge e che entro il triennio produca la stessa certificazione.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
-----------------------------	---------------------------

Imposta di registro	8%
Imposta Ipotecaria	2%
Imposta Catastale	1%
Imposta di Bollo	Euro 230,00

Si decade dall'agevolazione in esame:

- qualora al termine del triennio non sia stata prodotta la documentazione prescritta. In tal caso l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede al recupero della differenza d'imposta;
- nel caso di destinazione dei terreni, o delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo che avvenga entro dieci anni dal trasferimento. In tal caso, deve essere presentata, entro un anno dal mutamento, apposita denuncia all'Ufficio presso il quale l'atto è stato registrato. In caso di omessa presentazione della denuncia si applica una sanzione amministrativa pari alla metà della maggiore imposta dovuta in dipendenza del mutamento di destinazione.

In considerazione dei rilevanti interventi legislativi che nel corso degli anni hanno modificato i criteri diretti a definire la categoria soggettiva dell'imprenditore agricolo a titolo principale (oggi IAP), si ritiene opportuno riportare l'attuale formulazione dell'art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, rubricato, *Imprenditore Agricolo Professionale*, in vigore dal 30 giugno 2005.

“E imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro.

Nel caso delle società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito sopra specificati, e idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori.

Nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti sono ridotti al venticinque per cento.

Le regioni accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti. E' fatta salva la facoltà dell'INPS di svolgere, ai fini previdenziali, le verifiche ritenute necessarie ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 476.

Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:

a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;

b) abrogata

c) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società.

All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie

in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. La perdita dei requisiti per essere qualificato IAP, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale, determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.

Le indennità e le somme percepite per l'attività svolta in società agricole di persone, cooperative, di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate come redditi da lavoro derivanti da attività agricole ai fini del presente articolo, e consentono l'iscrizione del soggetto interessato nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura.

L'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura. Ai soci lavoratori di cooperative si applica l'articolo 1, comma 3, della legge 3 aprile 2001, n. 142.

Le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3 dell'art. 1 in questione (ossia i requisiti per essere qualificati IAP), abbiano 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. Le regioni e l'Agenzia delle entrate definiscono modalità di comunicazione delle informazioni relative al possesso dei requisiti relativi alla qualifica di IAP.

Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale, come definito nel presente articolo.

L'articolo 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153, e successive modificazioni (riguardante, inizialmente, la definizione di imprenditore agricolo a titolo principale, ndr) è abrogato”.

Nota: Artt. 12 e 13 della Legge 9 maggio 1975 n. 153; nota I) all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 ; art. 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 347; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 347; art. 10 del D. Lgs. 18 maggio 2001 n. 228; art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004 n. 99; art. 1 del D. Lgs. 27 maggio 2005 n. 101.

4.17.1. Imprenditoria agricola giovanile

L'art. 14 della legge 15 dicembre 1998, n. 441, al comma 5 dispone benefici fiscali ai fini dell'imposta di registro a favore dei giovani agricoltori.

In particolare prevede che gli atti di trasferimento a titolo oneroso o di permuta a favore dei soggetti in possesso dei requisiti stabiliti dalla norma stessa sono assoggettati all'imposta di registro nella misura del 75 per cento di quella prevista dall'articolo 1, nota I), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR che, com'è noto, è attualmente pari all'otto per cento.

Per quanto attiene ai requisiti soggettivi richiesti per fruire del regime di favore in argomento, appare opportuno evidenziare che si considerano giovani imprenditori agricoli, ai sensi dell'articolo 4-bis del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, l'imprenditore agricolo avente un'età non superiore a 40 anni.

4.18. Le agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina

L'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, stabilisce che: *“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 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".

Il regime di tassazione, pertanto, è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta Ipotecaria	Euro 168,00
Imposta Catastale	1 %

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”*.

L'agevolazione in esame si applica anche ai trasferimenti a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, effettuati in favore delle società agricole qualificate IAP ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99.

In particolare sono considerate imprenditori agricoli professionali le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:

- a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;
- c) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Le agevolazioni in commento sono riconosciute anche

- per le società agricole di persone, con almeno un socio coltivatore diretto;
- per le società agricole di capitali, con almeno un amministratore coltivatore diretto;
- per le società cooperative, con almeno un amministratore socio coltivatore diretto.

La riportata disposizione, che in origine trovava applicazione per gli atti stipulati tra il 28 febbraio 2010 (data di entrata in vigore della legge di conversione 26 febbraio 2010, n. 25) e il 31 dicembre 2010, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 41, della legge 13 dicembre 2010, n. 220 (Legge di stabilità per il 2011), non è più sottoposta ad alcun limite temporale.

La citata disposizione normativa definisce in maniera puntuale e, per alcuni aspetti, innovativa rispetto alla disciplina dettata dalla legge n. 604 del 1954, i presupposti soggettivi ed oggettivi necessari per l'accesso al regime agevolato della piccola proprietà contadina:

- sotto il profilo soggettivo, assume primaria rilevanza l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale tenuta presso l'INPS del beneficiario dell'agevolazione (coltivatore diretto ed imprenditore agricolo professionale);
- 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.

L'Agenzia delle entrate, infatti, con la risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010 ha precisato che esistono delle sostanziali divergenze tra il sistema definito dal recente decreto n. 194 del 2009 e quello originariamente dettato dalla legge n. 604 del 1954.

Per tale ragione deve ritenersi che la disposizione agevolativa introdotta con l'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, non costituisca una proroga del regime previsto dalla legge n. 604 del 1954, ma una autonoma disciplina.

In definitiva, sebbene la formulazione letterale del citato comma 4-*bis* prevede un intervento “*agevolativo per la piccola proprietà contadina*”, si ritiene che con la disposizione in commento, il legislatore ha rimodulato la disciplina agevolativa in materia di imposizione indiretta prevista a favore del coltivatore diretto e dello IAP.

Per la sua applicazione occorre, quindi, porre rilievo ai requisiti soggettivi ed oggettivi individuati dal più volte citato art. 2, comma 4-*bis* del D.L. n. 194/2009 nonché alle cause di decadenza dall’agevolazione espressamente indicate.

Ai fini della fruizione delle agevolazioni di cui trattasi, non è, quindi, più richiesta la sussistenza delle condizioni di cui all’articolo 2, numeri 1), 2) e 3), previste dalla citata legge n. 604 del 1954 (quali la qualità dell’acquirente che deve dedicare abitualmente la propria attività alla lavorazione della terra, l’idoneità del fondo alla formazione e all’arrotondamento della piccola proprietà contadina, la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici di oltre un ettaro).

Conseguentemente viene meno anche la funzione della certificazione prevista dai successivi articoli 3 e 4 della richiamata legge n. 604 del 1954, da parte dell’ispettorato provinciale agrario competente, che attesti la sussistenza dei richiamati requisiti e, pertanto, ai fini del riconoscimento del regime agevolato in esame, non si rende più necessaria tale certificazione.

4.19. Agevolazione prevista dell’articolo 9 del D.P.R. n. 601/1973 per i trasferimenti di fondi rustici ubicati in territori montani

Ai sensi del 1° comma dell’art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, sono considerati territori montani:

- a) i terreni situati ad una altitudine non inferiore a 700 metri sul livello del mare e di quelli rappresentati da particelle catastali che si trovano soltanto in parte alla predetta altitudine;
- b) i terreni compresi nell’elenco dei territori montani compilato dalla commissione censuaria centrale;

c) i terreni facenti parte di comprensori di bonifica montana.

Nei territori montani come sopra definiti, i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastali.

Il regime di tassazione è, quindi, il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta Ipotecaria	Euro 168,00
Imposta Catastale	Esente
Imposta di Bollo	Esente

Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni.

Godono dello stesso regime di favore anche i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo, acquisiti o disposti dalle comunità montane, di beni la cui destinazione sia prevista nel piano di sviluppo per la realizzazione di insediamenti industriali o artigianali, di impianti a carattere associativo e cooperativo per produzione, lavorazione e commercializzazione dei prodotti del suolo, di caseifici e stalle sociali o di attrezzature turistiche.

Si decade dai benefici in parola se i proprietari dei terreni montani non osservano gli obblighi derivanti dai vincoli idrogeologici o imposti per altri scopi.

L'Agenzia delle entrate, con la Circolare n. 85/E del 21 dicembre 1990 ha precisato che le dichiarazioni rese in atto sono sufficienti all'applicazione dell'agevolazione in esame, salvo, naturalmente, l'opportunità dell'Ufficio di procedere all'accertamento della veridicità di tali affermazioni.

Con la risoluzione 27 luglio 2011, n. 76, è stato precisato che le agevolazioni fiscali disposte dall'articolo 4 della legge n. 346/1976 trovano applicazione anche con riferimento alle ipotesi di acquisto per usucapione speciale – derivante dal

possesso continuato per quindici anni del fondo rustico ai sensi dell'art. 1159 – *bis c.c.*

Le sentenze con le quali vengono accertati gli acquisti per usucapione della proprietà di terreni siti in territori montani, a favore di coltivatori diretti devono essere assoggettate a tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, secondo le disposizioni agevolative disposte dall'articolo 9, comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, richiamato dall'articolo 4 della legge 10 maggio 1976, n. 346, sempre che tramite detti acquisti venga “*realizzato arrotondamento o accorpamento di proprietà dirette coltivatrici*”.

Nota: Art. 9 del D.P.R. n. 601/1973; art. 21 della Tabella allegata al D.P.R. n. 642/1972; Circolare n. 85/E del 21/12/1990; Risoluzione prot. 251251 del 31 ottobre 1979; Risoluzione n. 244/E del 16 giugno 2008; Risoluzione n. 201/E del 2 agosto 2007; Risoluzione n. 76/E del 21 luglio 2011.

4.20. Agevolazione prevista dall'articolo 5-bis della legge 31 dicembre 1994, n. 97, per il compendio unico nei territori delle comunità montane

Nei territori delle comunità montane, il trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coltivatori diretti e ad imprenditori agricoli professionali (IAP) che si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento è esente da imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Esente
Imposta Ipotecaria	Esente
Imposta Catastale	Esente
Imposta di Bollo	Esente

Il compendio unico deve avere un'estensione di terreno minima indivisibile, determinata nel caso di compendio unico nelle zone montane dalle Regioni e dalle Province autonome di Trento e Bolzano.

I terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituiti in compendio unico ed entro i limiti della superficie minima indivisibile, sono considerati unità indivisibili per quindici anni dal momento dell'acquisto e per questi anni non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi.

In caso di successione, i compendi devono essere compresi per intero nella porzione di uno dei coeredi o nelle porzioni di più coeredi che ne richiedano congiuntamente l'attribuzione.

Tale disciplina si applica anche ai piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi da regioni, province, comuni e comunità montane. In caso di violazioni degli obblighi prescritti dalla norma agevolativa sono dovute oltre alle imposte non pagate e agli interessi, maggiori imposte pari al 50 per cento delle imposte dovute.

4.21. Agevolazione prevista dal combinato disposto dell'art. 5-bis della legge n. 97/1994 e dall'art. 5-bis del D. Lgs. n. 228/2001 per il compendio unico in territori diversi dalle zone montane

Il trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coltivatori diretti e ad Imprenditori Agricoli Professionali (IAP) che si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento è esente da imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere per effetto del richiamo operato all'articolo 5-bis della legge 31 gennaio 1994, n. 97.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Esente
Imposta Ipotecaria	Esente
Imposta Catastale	Esente
Imposta di Bollo	Esente

Per compendio unico, in territori diversi dalle zone montane, si intende l'estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti previsti dai Regolamenti (CE) nn. 1257 e 1260/1999, e successive modificazioni.

I terreni e le relative pertinenze, compresi i fabbricati, costituenti il compendio unico, sono considerati unità indivisibili per dieci anni dal momento della costituzione e durante tale periodo non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti a causa di morte o per atti tra vivi.

Il predetto vincolo di indivisibilità deve essere espressamente menzionato, a cura dei notai roganti, negli atti di costituzione del compendio e trascritto nei pubblici registri immobiliari dai direttori degli uffici competenti.

Sono nulli gli atti tra vivi e le disposizioni testamentarie che hanno per effetto il frazionamento del compendio unico.

Possono essere costituiti in compendio unico terreni agricoli anche non confinanti fra loro purché funzionali all'esercizio dell'impresa agricola. La costituzione di compendio unico può avvenire anche in riferimento a terreni agricoli e relative pertinenze già di proprietà della parte, mediante dichiarazione unilaterale del proprietario resa innanzi al notaio nelle forme dell'atto pubblico.

Qualora nel suddetto periodo di dieci anni, i beni disponibili nell'asse ereditario non consentano la soddisfazione di tutti gli eredi secondo quanto disposto dalla legge in materia di successioni o dal *dante causa*, si provvede all'assegnazione del compendio all'erede che la richieda, con addebito dell'eccedenza. A favore degli eredi, per la parte non soddisfatta, sorge un credito di valuta garantito da

ipoteca, iscritta a tassa fissa sui terreni caduti in successione, da pagarsi entro due anni dall'apertura della stessa con un tasso d'interesse inferiore di un punto a quello legale.

La disciplina finora esaminata si applica anche ai piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, province, comuni e comunità montane.

La costituzione di compendio unico avviene con dichiarazione resa dalla parte acquirente o cessionaria nell'atto di acquisto o di trasferimento.

I terreni e le relative pertinenze possedute a titolo di proprietà, possono concorrere al raggiungimento del livello minimo di redditività previsto per la costituzione del compendio unico.

Il mancato rispetto degli obblighi prescritti comporta l'applicazione delle imposte nella misura ordinaria (cioè nella misura applicabile ai trasferimenti di terreni in mancanza di presupposti stabiliti per le agevolazioni), una sanzione pari al 50% delle imposte dovute e il pagamento degli interessi legali.

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 30 ottobre 2008, n. 407, ha precisato che i contratti preliminari di compravendita stipulati da un IAP per l'acquisto di un terreno agricolo destinato a costituire un compendio unico con un altro terreno limitrofo, non ricadono tra gli atti che possono usufruire dell'agevolazione in parola, in quanto, a norma dell'articolo 1351 del codice civile, questi negozi giuridici rappresentano solamente un reciproco impegno assunto dalle parti a stipulare in seguito un contratto definitivo.

Nota: Legge 31 gennaio 1994, n. 97; Legge 28 dicembre 2001 n.448, art. 52 comma 21; D. Lgs. 18 maggio 2001 n.228; D. Lgs. 99/2004, art. 7; Circolare n. 13/E del 2002; Risoluzione n. 407/E del 30 ottobre 2008.

4.22. Acquisto di fondi rustici da parte di cooperative e società forestali

L'articolo 7, comma 4, lett. b), della legge 27 dicembre 1977, n. 984 prevede che *“Le cooperative e le società forestali sono ammesse al beneficio del pagamento delle imposte di registro ed ipotecarie in misura fissa per i seguenti atti: ... b) 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;... ”.

Il successivo articolo 10, comma 7, della medesima legge, dispone che: *“I proprietari ed i possessori di terreni rimboschiti o migliorati ai sensi della presente legge debbono compiere le operazioni di gestione e di utilizzazione delle colture in base ad un piano di coltura e conservazione formato ed approvato secondo quanto stabilito dalle leggi regionali, o, in mancanza, dalla legge 30 dicembre 1923, n. 3267. In sede di approvazione dei relativi piani di coltura sono stabiliti i tempi ed i modi di utilizzazione delle colture a rapido accrescimento anche in deroga a quanto previsto dalle norme di legge vigenti”.*

Con la circolare 22 novembre 2010, n. 55, è stato chiarito che la concessione dei citati benefici fiscali non è correlata alla sussistenza del piano di coltura di cui all'articolo 10, comma 7, della legge n. 984 del 1977, ma esclusivamente alla idoneità del fondo rustico acquisito dalle cooperative e società forestali ad aumentare *“l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali*

4.23. Trasferimenti aventi ad oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati

A seguito della modifica apportata dall'articolo 1, comma 25, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, l'ultimo comma dell'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR prevede che i trasferimenti aventi ad oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati (da indicare opportunamente nell'atto), sono soggetti all'imposta di registro in misura proporzionale dell'1%, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto. Tali trasferimenti sono, inoltre,

assoggettati all'imposta ipotecaria nella misura del 3% e all'imposta catastale nella misura dell'1%, oltre che all'imposta di bollo.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	1%
Imposta Ipotecaria	3%
Imposta Catastale	1%
Imposta di Bollo	Euro 230,00

Il trasferimento immobiliare deve essere finalizzato ad un intervento edilizio che deve essere completato entro cinque anni¹.

Al riguardo si precisa quanto segue:

- con circolare 30 gennaio 2002, n. 9, è stato precisato che l'esistenza del piano regolatore generale è una condizione necessaria ma non sufficiente ai fini del godimento dell'agevolazione, perché occorre che il trasferimento si compia all'interno di aree individuate da appositi piani che siano espressamente attuativi ed esecutivi del piano regolatore generale medesimo. Tuttavia, in considerazione dei principi espressi al riguardo dalla Corte di Cassazione (v. 'ex plurimis' sentenza 20 giugno 2008, n. 16835) si ritiene che possano godere del regime di maggior favore in parola anche i trasferimenti di immobili che insistono su un'area soggetta ad uno strumento urbanistico che consenta, ai fini dell'edificabilità, gli stessi risultati del piano urbanistico particolareggiato. La Corte, in merito all'applicabilità del regime in parola, ha, infatti, precisato che è determinante la circostanza che *“l'immobile si trovi in area soggetta ad uno strumento urbanistico che consenta, ai fini dell'edificabilità, gli stessi risultati del piano particolareggiato, non rilevando che si tratti di uno strumento di*

¹ Secondo l'art. 2, comma 23, del D.L. 29 dicembre 2010, n. 225, convertito con legge 26 febbraio 2011, n. 10, *“il termine di cinque anni di cui all'art. 1, comma 25, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, è prorogato di tre anni”*.

programmazione secondaria e non uno strumento attuativo, essendo infatti possibile, ad esempio, che il piano regolatore generale esaurisca tutte le prescrizioni e non vi sia necessità di un piano particolareggiato, con la conseguenza che, in tal caso, il piano regolatore generale funge, ai fini in esame, anche da piano particolareggiato”.

- sotto l'accezione '*piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati*' rientrano sia i piani particolareggiati ad iniziativa pubblica sia i piani urbanistici ad iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale (ad esempio, i piani di lottizzazione previsti dall'articolo 28 della L. n. 1150/1942).

PARTE V: LE DONAZIONI E ALTRI ATTI A TITOLO GRATUITO

5.1. Lineamenti dell'imposta sulle successioni e donazioni

La disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni è contenuta nel D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito TUS).

Con l'articolo 2, commi da 49 a 53, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 è stata reintrodotta l'imposta *de quo*, in precedenza soppressa dagli articoli 14 a 17 della legge 25 ottobre 2001, n. 383.

Le disposizioni contenute nel decreto-legge n. 262/2006 sono state in parte modificate sia dalla legge di conversione (legge n. 286 del 24 novembre 2006), sia dalla legge Finanziaria per il 2007 (legge 27 dicembre 2006, n. 296, articolo 1, comma 77).

Il nuovo ambito applicativo delle donazioni riguarda:

- i trasferimenti a titolo gratuito di beni *inter vivos*, comprese le liberalità, anche indirette;
- la costituzione di vincoli di destinazione (ad esempio, costituzione di trust, intestazione fiduciaria di beni).

Gli atti di donazione, ai sensi dell'articolo 55 del TUS, sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del Testo Unico sull'imposta di registro (TUR) concernenti gli atti da registrare in termine fisso.

L'imposta di cui trattasi non è dovuta, come chiarito al paragrafo 6.3, non deve essere corrisposta per la registrazione degli atti che contengono esclusivamente una o più disposizioni donative, di valore inferiore alla franchigia.

Con la circolare 7 ottobre 2011, n. 44 è stato, infatti chiarito che per la registrazione degli atti che contengono esclusivamente una o più disposizioni

donative, di valore inferiore alla franchigia, non deve essere corrisposta l'imposta di registro.

Il rinvio operato dall'articolo 55, comma 1, del TUS alle disposizioni del testo unico dell'imposta di registro, deve intendersi riferito esclusivamente alla procedura di registrazione.

Salvo i casi in cui si applica in misura fissa (art. 59 del TUS), l'imposta è determinata applicando le aliquote indicate nella tabella sotto riportata, differenziate in funzione del grado di parentela esistente tra il beneficiario e il disponente.

SOGGETTI	FRANCHIGIA IN €	ALIQUOTA
Coniuge e parenti in linea retta genitori e i figli, anche naturali, i rispettivi ascendenti e discendenti in linea retta, gli adottanti e gli adottati, gli affiliati e gli affiliati)	€ 1.000.000,00	4%
Fratelli e sorelle	€ 100.000,00	6%
Altri parenti fino al 4° grado, affini in linea retta e affini in linea collaterale fino al 3° grado	-	6%
Altri soggetti	-	8%
Persona portatrice di handicap	€ 1.500.000,00	4%, 6%, o 8% a seconda del legame di parentela

Se il beneficiario dell'atto dispositivo è una persona portatrice di handicap, riconosciuto grave, ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di 1.500.000,00 euro.

La franchigia di € 1.500.000,00 si applica ai soggetti con “*handicap grave*”. Si considerano tali non solo coloro che abbiano ottenuto il relativo riconoscimento da parte della Commissione prevista dall’art. 4 della legge n. 104 del 1992, ma anche coloro che siano in possesso del riconoscimento dell’invalidità operato, per differenti cause, da Commissioni mediche pubbliche diverse da quella prevista dal richiamato art. 4.

E’, tuttavia, necessario che la certificazione rilasciata dalle predette Commissioni mediche pubbliche evidenzi in modo esplicito la sussistenza dell’“*handicap grave*” ai sensi del comma 3, dell’art. 3 della richiamata legge n. 104. La condizione di “*handicap grave*” deve inoltre essere ancora sussistente al momento in cui si chiede di fruire dell’agevolazione.

In tutti i casi in cui opera, in presenza di più donazioni o altre liberalità ricevute dalla stessa persona, la franchigia spetta una sola volta per ciascun beneficiario e deve riferirsi all’ammontare complessivo delle donazioni e liberalità posti in essere da un disponente a favore dello stesso beneficiario.

Le aliquote si applicano:

- alla quota di valore globale dei beni e dei diritti oggetto della donazione spettante a ciascun beneficiario, al netto della franchigia, ove operante, e degli oneri da cui è gravato il beneficiario;
- al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti a ciascun beneficiario qualora la donazione sia fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi.

Per gli atti concernenti beni immobili, la base imponibile è determinata ai sensi dell’art. 14 del TUS ed è, pertanto, costituita:

- per la piena proprietà, dal valore venale in comune commercio;
- per la proprietà gravata da diritti reali di godimento, dalla differenza tra il valore della piena proprietà e quella del diritto da cui è gravata;
- per i diritti di usufrutto, uso e abitazione, dal valore determinato a norma dell’art. 17 del TUS sulla base dell’annualità pari all’importo ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale d’interesse;

- per il diritto dell'enfiteuta, dal ventuplo del canone annuo ovvero, se maggiore, dalla differenza tra il valore della piena proprietà e la somma dovuta per l'affrancazione; per il diritto del concedente, dalla somma dovuta per l'affrancazione.

Il citato art. 14 deve essere coordinato con l'art. 34 del TUS, che disciplina il potere di rettifica attribuito agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, da esercitare nei limiti previsti dalla norma stessa.

5.2. Trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni

Ai sensi dell'articolo 3, commi 1, 2, 3 e 4, del TUS non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti a favore:

- dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni;
- di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelle a favore delle ONLU e alle fondazioni previste dal Decreto Legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461;
- di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli sopra indicati, che perseguono però le stesse finalità di cui al punto precedente. In questo caso, il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o i diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal donante. In mancanza di tale dimostrazione, esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali alla data in cui avrebbe dovuto essere pagata;
- degli enti che perseguono finalità di culto religioso;
- di movimenti e partiti politici;
- degli enti pubblici esteri e delle fondazioni e associazioni costituite all'estero, a condizione di reciprocità.

5.3. Esenzione per i trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali prevista dall'art. 3, comma 4-ter, del TUS

L'articolo 1, comma 78, lett. a), della legge finanziaria per il 2007, ha inserito nell'articolo 3 del TUS, il comma 4-ter, in tal modo ampliando il novero delle fattispecie esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni.

Il comma 4-ter dell'articolo 3 del TUS stabilisce che *“I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta.*

In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.

Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.

Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall' articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata”.

Sono, quindi, esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti di aziende o rami di esse, di azioni e quote sociali, attuati in favore dei discendenti e del coniuge mediante disposizioni *mortis causa*, donazioni, atti a titolo gratuito o costituzione di vincoli di destinazione, nonché mediante patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile.

La norma in esame è volta a favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia e, pertanto, non può considerarsi applicabile al trasferimento di quei titoli che, per loro natura, non permettono di attuare tale passaggio (ad esempio, titoli obbligazionari).

Per analoghi motivi, l'esenzione non può trovare applicazione nei casi in cui beneficiario sia un soggetto societario o una persona fisica che non sia "discendente" o "coniuge" del dante causa.

L'applicazione del regime di favore di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del TUS concerne i trasferimenti a favore dei discendenti o del coniuge di:

- aziende o rami di esse;
- quote sociali e azioni.

Nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote sociali o azioni emesse dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del TUIR e cioè "...società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato...", l'esenzione spetta per il solo trasferimento di partecipazioni "...mediante le quali e acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile".

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 22 gennaio 2008, n. 3 ha chiarito, in considerazione del tenore letterale della disposizione in commento, che l'imposta sulle successioni e donazioni non si applica ogniqualvolta il trasferimento riguardi partecipazioni in società di persone, purché, ovviamente, ricorrano gli ulteriori requisiti indicati dall'articolo 3, comma 4-ter, del TUS.

Viceversa, nell'ipotesi in cui il trasferimento abbia ad oggetto azioni o quote di partecipazione in società di capitali, l'agevolazione in parola trova applicazione qualora il beneficiario del trasferimento, per effetto di quest'ultimo, possa disporre del controllo della società in base all'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

Tale disposizione codicistica definisce la nozione di "controllo di diritto" che si realizza quando un soggetto "dispone della maggioranza dei voti esercitabili

nell'assemblea ordinaria" di una società, ossia detiene, più del 50 % delle quote o azioni della società, con diritto di voto nella assemblea ordinaria.

Secondo quanto precisato con la risoluzione 26 luglio 2010, n. 75, la verifica del requisito dell'acquisizione o integrazione del controllo previsto per la fruizione dell'agevolazione in discorso deve essere effettuata anche in considerazione di quanto disposto dal secondo comma dell'articolo 2359, secondo cui *"ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi"*.

Si riportano di seguito alcuni esempi esplicativi del regime di esenzione in commento:

- Tizio possiede una partecipazione pari al 60 per cento del capitale sociale di Alfa S.p.A., che intende donare separatamente ed in parti uguali a ciascuno dei suoi tre figli. In tal caso, non si applica l'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, in quanto nessun donatario potrebbe esercitare il controllo di cui all'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile;
- l'agevolazione in parola si applica, invece, qualora, nell'esempio di cui sopra, Tizio doni l'intero pacchetto azionario posseduto ai suoi tre figli in comproprietà tra loro. In tal caso, in base all'articolo 2347 del codice civile, i diritti dei comproprietari sono esercitati da un rappresentante comune, il quale disporrà della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria;
- Tizio detiene una partecipazione pari al 10 per cento del capitale sociale di Alfa s.n.c. che dona, in parti uguali e separate, ai suoi tre figli.

In tal caso, i trasferimenti non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni.

Per godere dell'agevolazione in trattazione e, altresì, necessario che *"... gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso"*.

Di conseguenza, il beneficiario del trasferimento di azienda o di rami di esse, di quote sociali e di azioni non è tenuto a corrispondere l'imposta sulle successioni e donazioni a condizione che per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento:

- prosegua l'attività d'impresa: la prosecuzione dell'attività riguarda tutte le ipotesi in cui il trasferimento abbia avuto ad oggetto aziende o rami di esse;
- detenga il controllo societario: questa ipotesi, evidentemente, ricorre ogniqualvolta il trasferimento abbia ad oggetto quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del TUIR.

In ogni caso, per fruire dell'agevolazione è necessario che gli aventi causa rendano apposita dichiarazione nell'atto di donazione circa la loro volontà di proseguire l'attività di impresa ovvero di mantenere il controllo societario.

In applicazione del comma 4-ter del citato articolo 3, la costituzione del vincolo di destinazione in un *trust* disposto a favore dei discendenti del *settlor* non è soggetto all'imposta qualora abbia ad oggetto aziende o rami di esse, quote sociali e azioni, purché siano soddisfatte le condizioni prescritte dal predetto articolo 3, comma 4-ter (*cf.* circolare del 6 agosto 2007, n. 48).

Le condizioni previste dalla norma esentativa come chiarito con la risoluzione del 23 aprile 2009, n. 110 possono, pertanto, ritenersi soddisfatte qualora:

- il *trust* abbia una durata non inferiore a cinque anni a decorrere dalla stipula dell'atto che comporta la segregazione in *trust* della partecipazione di controllo o dell'azienda;
- i beneficiari finali siano necessariamente discendenti e/o coniuge del disponente;
- il *trust* non sia discrezionale o revocabile, vale a dire, ad esempio, che non possono essere modificati dal disponente o dal *trustee* i beneficiari finali dell'azienda o delle partecipazioni trasferite in *trust*;

- il *trustee* deve proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento (individuabile nell'atto segregativo dell'azienda e/o delle partecipazioni) e, a tal fine, deve rendere, contestualmente al trasferimento, apposita dichiarazione circa la sua volontà di proseguire l'attività di impresa (o detenere il controllo).

5.3.1. Decadenza dall'agevolazione

Il mancato rispetto delle condizioni previste al citato articolo 3, comma 4-*ter* del *TUS* comporta la decadenza dall'agevolazione fruita e, quindi, il pagamento:

- dell'imposta nella misura ordinaria;
- nonché della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;
- e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

La decadenza dal beneficio può verificarsi anche in modo parziale, come, ad esempio, nell'ipotesi in cui il beneficiario, nel quinquennio, ceda un ramo dell'azienda. In tal caso, la decadenza dal beneficio si verifica limitatamente al ramo di azienda trasferito, purché, per la parte d'azienda non trasferita, il cedente prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa.

Il conferimento dell'azienda o della partecipazione in un'altra società non è causa di automatica decadenza dall'agevolazione.

Il conferimento, ai fini del mantenimento dell'agevolazione in parola, può essere assimilato, infatti, al proseguimento dell'esercizio dell'attività d'impresa.

In particolare, la condizione della prosecuzione dell'attività d'impresa e da intendersi assolta nell'ipotesi in cui, prima del decorso di cinque anni dalla donazione o successione:

- il beneficiario conferisca l'azienda in una società di persone, indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento;

- il beneficiario conferisca l'azienda in una società di capitali, purché, in tal caso, le azioni o quote assegnategli a fronte del conferimento consentano di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

Parimenti, deve intendersi assolto il requisito della prosecuzione dell'attività d'impresa nell'ipotesi di:

- trasformazione, fusione o scissione che diano origine a società di persone ovvero incidano sulle stesse, a prescindere dal valore della quota di partecipazione assegnata al socio;
- trasformazione, fusione o scissione che diano origine o incidano su società di capitali, purché il socio mantenga o integri, nella società di capitali, una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

5.3.2. Trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali attuata mediante i patti di famiglia

I patti di famiglia sono stati introdotti nel codice civile dalla legge 14 febbraio 2006, n. 55.

La finalità che si intende perseguire con i patti di famiglia è di regolamentare il passaggio generazionale delle aziende mediante effetti anticipatori della successione.

In base all'articolo 768-*bis* del codice civile, il patto di famiglia è “... *il contratto con cui (...) l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti*”.

Il successivo articolo 768-*ter* stabilisce, altresì, che il predetto contratto deve essere concluso a pena di nullità per atto pubblico. In particolare, il patto di famiglia è riconducibile nell'ambito degli atti a titolo gratuito, in quanto:

- da una parte, è caratterizzato dall'intento - non prettamente donativo - di prevenire liti ereditarie e lo smembramento di aziende o partecipazioni societarie

ovvero l'assegnazione di tali beni a soggetti inidonei ad assicurare la continuità gestionale degli stessi;

- dall'altra parte, non comporta il pagamento di un corrispettivo da parte dell'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, ma solo l'onere in capo a quest'ultimo di liquidare gli altri partecipanti al contratto, in denaro o in natura.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, l'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, come da ultimo modificato dalla legge finanziaria per il 2008, dispone che *“I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia (...) a favore dei discendenti,di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta”*.

Come ampiamente illustrato nei paragrafi che precedono, anche nell'ipotesi in cui il trasferimento sia stato effettuato tramite patti di famiglia, per il mantenimento dell'agevolazione in parola è necessario che i beneficiari:

- proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa ovvero detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dal trasferimento;

- rendano, contestualmente alla stipula del contratto con il quale è disposto il patto di famiglia, una dichiarazione con la quale si impegnino ad osservare le predette condizioni.

L'agevolazione recata dall'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, si applica esclusivamente con riferimento al trasferimento effettuato tramite il patto di famiglia, e non riguarda anche l'attribuzione di somme di denaro o di beni eventualmente posta in essere dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali in favore degli altri partecipanti al contratto.

Tali ultime attribuzioni rientrano nell'ambito applicativo dell'imposta sulle successioni e donazioni.

In ultimo, si osserva che i partecipanti al patto di famiglia non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali possono rinunciare all'attribuzione in denaro o in natura loro spettante (articolo 768-*quater*, comma 2, del codice civile). Tale rinuncia non ha effetti traslativi ed è, quindi, soggetta alla sola

imposta di registro in misura fissa, dovuta per gli atti privi di contenuto patrimoniale (articolo 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR).

5.3.3. Applicabilità dell'imposta ipotecaria e catastale al ricorrere dei presupposti per l'agevolazione di cui al comma 4-ter dell'art. 3 del TUS

In base all'espresso rinvio alla disposizione agevolativa di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, recato rispettivamente dagli articoli 1, comma 2 e 10, comma 3, del TUIC, nell'ipotesi di attribuzione, in favore dei discendenti e del coniuge, di azienda o di un ramo di essa nella quale siano compresi beni immobili o diritti reali immobiliari e per la quale ricorrano le condizioni per l'esenzione, le relative formalità di trascrizione e voltura catastale sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale.

5.4. L'agevolazione 'prima casa' negli atti di donazione

L'articolo 69, commi 3 e 4, della legge 21 novembre 2000, n. 342 hanno introdotto la possibilità di fruire, tra l'altro per le donazioni, delle agevolazioni previste per l'acquisto della 'prima casa'.

Ai sensi del comma 3 del predetto articolo 69, l'agevolazione, concernente l'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale, è prevista 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 ...*”.

La citata disposizione di favore, come chiarito con la citata circolare n. 3 del 2008, non è applicabile agli atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione non espressamente contemplati dalla norma stessa.

Tale disciplina, infatti, reca una norma speciale agevolativa non suscettibile di interpretazione estensiva.

Il successivo comma 4 dello stesso articolo 69 dispone che l'interessato, nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione, deve, altresì, dichiarare il possesso dei requisiti e delle condizioni per beneficiare dell'agevolazione '*prima casa*', prevedendo l'applicazione della relativa sanzione in caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, in forza del richiamo al comma 4 della nota II-*bis* dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR

In ordine al regime decadenziale dal beneficio '*prima casa*' richiesto in sede di atto di donazione da parte di più beneficiari, con la risoluzione del 15 marzo 2011, n. 33, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la mendacità della dichiarazione concernente la sussistenza dei requisiti può essere imputata solo al soggetto che l'ha resa, con la conseguenza che la dichiarazione risulta priva di efficacia sin dall'origine. Tuttavia, poiché è sulla base di tale dichiarazione che è stato concesso il beneficio anche agli altri soggetti interessati, la mendacità della dichiarazione comporta la decadenza non solo in capo al dichiarante, ma anche in capo agli altri coeredi o donatari, mentre la relativa sanzione risulterà applicabile unicamente al beneficiario che si è reso colpevole della dichiarazione mendace.

Analogamente opererà per intero la decadenza dal beneficio, nel caso in cui il dichiarante non trasferisca, entro diciotto mesi dall'acquisizione dell'immobile, la residenza nel comune in cui è sito l'immobile stesso.

In tale ipotesi, il recupero dell'imposta, come pure la relativa sanzione, interesserà interamente ed esclusivamente il beneficiario dichiarante.

Le stesse considerazioni vanno fatte per l'ipotesi in cui il beneficiario-dichiarante rivenda l'immobile entro cinque anni dall'acquisizione, senza procedere entro un anno dall'alienazione al riacquisto di altro immobile da adibire a '*prima casa*'. Anche in questo caso, si avrà la decadenza per intero del beneficio, con recupero dell'imposta e applicazione delle relative sanzioni in capo al solo dichiarante.

Per quanto riguarda, invece, l'ipotesi di rivendita infraquinquennale dell'immobile oggetto dell'agevolazione da parte di un coerede/donatario non

dichiarante si ritiene, sulla base di analoghe considerazioni, che ciò non comporti alcuna decadenza dal beneficio neanche in capo al soggetto che ha ceduto l'immobile.

A titolo esemplificativo, si ponga il caso di un donatario che abbia beneficiato dell'agevolazione, nonostante, al momento della successione/donazione, non fosse in possesso dei requisiti per aver già fruito a titolo personale dell'agevolazione prima casa.

Appare evidente come, in questa ipotesi, una successiva rivendita infraquinquennale della quota di proprietà sia del tutto irrilevante non essendo possibile né perdere né mantenere un requisito che, di fatto, non era richiesto né posseduto *ab origine*.

Pertanto, i coeredi/donatari non dichiaranti, trovandosi ad usufruire dell'agevolazione, senza averlo espressamente richiesto, non rilevano sul piano soggettivo né oggettivo in ordine al mantenimento e alla decadenza di requisiti che non sono mai stati loro richiesti. Peraltro, ai medesimi soggetti, non è data la possibilità di optare per una diversa tassazione, in quanto l'agevolazione è concessa dal legislatore, in modo unitario, per il pagamento *una tantum* delle imposte ipotecarie e catastali sull'atto di trasferimento dell'immobile per successione.

Si rammenta che il regime di favore di cui al citato articolo 69 comporta esclusivamente l'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale (che sono dovute nella misura fissa di 168 euro, anziché nella misura ordinaria del 2% e 1%), non anche il riconoscimento di alcun beneficio per quanto attiene l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, che segue il regime ordinario (cfr. Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008).

L'agevolazione *'prima casa'* fruita per l'acquisto di immobili a titolo di donazione non preclude la possibilità di chiedere nuovamente il regime di esenzione in caso di successivo, eventuale acquisto a titolo oneroso di altro immobile (soggetto ad imposta di registro), stante la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene agevolato.

Diversamente, l'agevolazione 'prima casa' fruita per l'acquisto di immobili per donazione, preclude ulteriori acquisti agevolati a titolo gratuito, salvo che tali acquisti abbiano per oggetto quote dello stesso immobile.

Nota: articolo 2 da 47 a 53 d.l. 262/2006 e legge conversione 286/2006 – articolo 1 commi 77 a 79 legge 296/2006 – articolo 1 comma 31 legge 244/2007 - articolo 14 del d. lgs 346/1990 – articolo 34 del d. lgs 346/1990 - articolo 69 commi 3 e 4 della legge 342/2000 – articolo 3 d.lgs 346/1990 – articolo 55 D. Lgs. 346/1990 – articolo 57 d. lgs 346/1990 – articolo 59 D. Lgs. 346/1990, artt. 13 e 14 della legge 18 ottobre 2001 n. 383 – risoluzione 465062 del 1991- risoluzione 160/E del 1998 - circolare 168/E del 1998 - circolare 22/E del 2000 – circolare 91/E del 2001– risoluzione 341 del 2007 - circolare 3/E del 2008 – risoluzione 446/E del 2008; circolari n. 44 del 7 maggio 2001 e n. 91 del 19 ottobre 2001; circolare n. 38 del 12 agosto 2005, punto 6.2; risoluzione 265/E del 2008; punto 75, circolare del 6 agosto 2007, n. 48 - circolare 22 gennaio 2008, n. 3 - risoluzione 23 aprile 2009, n. 110 - risoluzione 26 luglio 2010, n. 75 - risoluzione 15 marzo 2011, n. 33.

5.5. Donazione di beni culturali vincolati

La donazione di beni culturali vincolati, se di importo superiore alla franchigia, è soggetta all'imposta sulle donazioni nella misura fissa prevista per l'imposta di registro a condizione che sia presentata all'Ufficio, all'atto della registrazione dell'atto notarile, l'apposita attestazione rilasciata dall'Amministrazione per i beni culturali e ambientali (art. 59 TUS).

Il donatario decade dal beneficio se prima che siano decorsi cinque anni dall'atto:

- vende, in tutto od in parte, i beni ricevuti in donazione;
- effettua il mutamento di destinazione degli immobili senza la prescritta autorizzazione;
- non assolve agli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato;
- tenta l'esportazione non autorizzata dei beni vincolati (articolo 13, comma 4 del TUS).

5.6. Donazione di fondo rustico ad imprenditore agricolo di età inferiore a 40 anni

L'articolo 14 della legge 14 dicembre 1998, n. 441, prevede che, al fine di favorire la continuità dell'impresa agricola, anche se condotta in forma di società di persone, gli atti relativi ai beni costituenti l'azienda, ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività aziendale oggetto di successione o di donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado (sono esclusi i collaterali), sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni, dalle imposte catastali e di bollo e sono soggetti alle sole imposte ipotecarie in misura fissa, quando i soggetti interessati siano:

- coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (IAP) che non hanno ancora compiuto i 40 anni d'età, iscritti nelle relative gestioni previdenziali, o a condizione che si iscrivano entro tre anni dal trasferimento;
- giovani che non hanno ancora compiuto i 40 anni a condizione che acquisiscano la qualifica di *coltivatore diretto* o di *IAP* entro 24 mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

Per fruire di questa agevolazione, i donatari devono altresì obbligarsi a coltivare o a condurre i fondi rustici per almeno sei anni.

Il donatario decade dalle agevolazioni se:

- pur essendo coltivatore diretto o imprenditore agricolo non si iscrive nelle relative gestioni previdenziali entro tre anni dalla data dell'atto oppure, se acquisita la predetta qualifica, non si iscrive nelle relative gestioni previdenziali nei successivi due anni;
- cessa di coltivare o condurre direttamente il fondo prima dello scadere di sei anni dalla data dell'atto.

In tal caso l'ufficio recupera le normali imposte, applicando i relativi interessi moratori. Non è prevista l'irrogazione di sanzione.

Nota: art. 14 della legge 14 dicembre 1998 n. 441; circolare 24/05/2000 n. 109; risoluzione del 5/05/2000 n. 53; risoluzione 27/05/2002 n. 157.

5.7. La rinuncia abdicativa a titolo gratuito di diritti reali di godimento

La problematica è stata affrontata dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione del 16 febbraio 2007, n. 25/E con riferimento ad un atto di rinuncia, a titolo gratuito, al diritto di usufrutto in favore del nudo proprietario.

In sintesi si riportano i principi enunciati nella citata risoluzione.

La rinuncia al diritto di usufrutto è riconducibile ad un atto che trasferisce un diritto reale di godimento. Ciò in considerazione del fatto che con tale atto si produce un vantaggio in capo ad uno specifico soggetto e che tra l'atto di rinuncia e l'arricchimento del beneficiario sussiste un nesso di causalità.

Infatti, anche in mancanza di un palese accordo negoziale o di una esplicita menzione in atto, l'effetto che deriva dalla rinuncia consiste nella ricostituzione della piena proprietà dell'immobile, già gravato dal diritto di usufrutto, con conseguente arricchimento del patrimonio del nudo proprietario.

In tal senso, si è pronunciata anche la giurisprudenza di legittimità con le sentenze n. 16495/2005 e Cass. n. 24512/2005.

Inquadrata la rinuncia al diritto di usufrutto tra gli atti che trasferiscono un diritto, ai fini del corretto trattamento fiscale si osserva che gli atti a titolo gratuito che comportano trasferimenti di beni e diritti sono attratti nel campo di applicazione delle disposizioni dell'imposta sulle successioni e donazioni, a prescindere dal fatto che sottendano l' "*animus donandi*".

Ne discende che la rinuncia al diritto di usufrutto, in quanto atto che trasferisce a titolo gratuito un diritto di godimento, rientra nel campo di operatività dell'imposta sulle donazioni, che deve essere applicata nel rispetto delle aliquote e delle franchigie modulate in rapporto alla natura del legame di parentela intercorrente tra dante causa e beneficiario.

Per quanto attiene, invece, alla determinazione delle imposte ipotecaria e catastale, in considerazione della riconducibilità della rinuncia al diritto di usufrutto tra gli atti che comportano il trasferimento del diritto, dette imposte saranno applicate in misura proporzionale ai sensi del combinato disposto degli artt. 1 della Tariffa e 10 del TUIC.

Ovviamente potrà usufruirsi dell'agevolazione 'prima casa' quando ne ricorrono i presupposti soggettivi ed oggettivi.

Il valore da attribuire alla rinuncia si ottiene seguendo le regole dettate dal TUS.

In definitiva, il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta sulle donazioni	<p>4%: per i beni devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta del donante che eccedono la franchigia di € 1.000.000,00;</p> <p>6%: per i beni devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle del donante che eccedono la franchigia di € 100.000,00;</p> <p>6%: per i beni devoluti a favore di altri parenti fino al 4° grado, affini in linea retta e affini in linea collaterale fino al 3° grado (non è prevista franchigia);</p> <p>8%: per i beni devoluti a favore di altri soggetti diversi da quelli precedentemente indicati</p> <p>N.B. Per le persone potatrici di handicap, indipendentemente dal grado di parentela, vi è la franchigia di € 1.500.000,00</p>
Imposta ipotecaria	2% (€ 168,00 se 'prima casa')
Imposta catastale	1% (€ 168,00 se 'prima casa')
Imposta di bollo	€ 230,00

Nota: articolo 2 da 47 a 53 d.l. 262/2006 e legge conversione 286/2006; articolo 1 commi 77 a 79 legge 296/2006; articolo 1 comma 31 legge 244/2007; articolo 14 del d. lgs 346/1990; articolo 34 del d. lgs 346/1990; articolo 69 commi 3 e 4 della legge 342/2000; articolo 3 d. lgs 346/1990; articolo 55 D. Lgs. 346/1990; articolo 57 D. Lgs. 346/1990; articolo 59 D. Lgs. 346/1990; risoluzione 25/E del 16 febbraio 2007.

PARTE VI
REGIME DI IMPOSIZIONE DEGLI ATTI SOCIETARI
SEZIONE I: PRINCIPI GENERALI

6.1. Atti ed operazioni concernenti società, enti, consorzi, associazioni ed altre organizzazioni commerciali od agricole: nozioni generali

Sono soggetti a registrazione in termine fisso gli atti societari elencati nell'articolo 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, vale a dire tutti gli atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli 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.

In sintesi, l'articolo 4 della Tariffa individua gli atti propri delle società ed enti collettivi che assumono rilevanza ai fini dell'imposta di registro.

L'articolo 4 del TUR elenca, inoltre, una serie di operazioni di società ed enti esteri che debbono essere registrate in termine fisso.

Si ricorda che in particolare per la tassazione degli atti di conferimento, occorre considerare i principi affermati dalla Direttiva comunitaria n. 335 del 17 luglio 1969 (cd. direttiva Capital Duty), successivamente modificata dalla Direttiva 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.

Coerentemente con tali principi, la nota IV all'articolo 4 della Tariffa, parte prima dispone che qualora la società "*destinataria del conferimento*" abbia la sede legale o amministrativa in altro stato membro i conferimenti sono soggetti all'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa.

Il Ministero delle Finanze ha, inoltre, precisato che non sussistono i presupposti per sottoporre a registrazione l'atto societario che comporti il trasferimento, nel territorio dello Stato, della sede legale di società o ente estero da altro paese della Comunità Economica Europea previo assolvimento, nello Stato di provenienza,

dell'imposta prevista dalla Direttiva n. 335 del 17 luglio 1969 sopra citata (*Risoluzione n. 251434 del 18/12/1978*).

6.2. *Gli atti societari non soggetti a registrazione*

L'articolo 9 della Tabella allegata al TUR, include, tra gli atti per i quali non sussiste l'obbligo di chiedere la registrazione, gli atti societari diversi da quelli indicati nell'articolo 4 della tariffa, parte prima, allegata al TUR. Tali atti, in base a quanto previsto dall'articolo 7 del TUR, se presentati per la registrazione, sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa. Rientrano in tale ambito gli atti di nomina e accettazione degli organi di amministrazione, controllo e liquidazione nonché quelli che comportano variazione del capitale sociale delle società cooperative e loro consorzi e delle società di mutuo soccorso.

Inoltre, tali atti, se autenticati o redatti nella forma pubblica, soggiacciono all'obbligo della registrazione in termine fisso e scontano l'imposta in misura fissa.

6.3. *Determinazione della base imponibile*

L'articolo 50 del TUR detta i criteri da seguire per la determinazione della base imponibile per l'imposta di registro dovuta per gli atti costitutivi e gli aumenti di capitale o di patrimonio con conferimento di immobili o diritti reali immobiliari di cui all'articolo 4 Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

Tale disposizione stabilisce che: *“Per gli atti costitutivi e per gli aumenti di capitale o di patrimonio di società o di 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, con conferimento di immobili o diritti reali immobiliari, la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività e degli oneri accollati alle società, enti, consorzi, associazioni e altre organizzazioni commerciali o agricole, nonché delle spese e degli oneri inerenti alla costituzione o all'esecuzione dell'aumento calcolati*

forfetariamente nella misura del 2% del valore dichiarato fino ad euro 103.291,38 e dell'1% per la parte eccedente, e in ogni caso in misura non superiore ad euro 516.456,90”.

L’Agenzia delle Entrate, con circolare del 30 maggio 2005, n. 25, ha precisato che la base imponibile per le imposte ipotecaria e catastale va determinata in base al valore dei beni conferiti, non defalcato delle passività accollate alla società conferitaria, stante la diversità del presupposto impositivo tra imposta di registro da una parte ed imposte ipotecaria e catastale dall’altra: la prima è dovuta per il trasferimento di ricchezza; le imposte ipotecarie e catastale, sono invece correlate alle formalità ipotecaria e catastale da adempiere ai fini della circolazione dei beni.

Determinazione della base imponibile ai fini dell’imposta di registro	Valore dei beni o diritti conferiti – passività e oneri accollati, e spese ed oneri inerenti alla costituzione o all’esecuzione dell’aumento calcolati forfetariamente nella misura del: 2% del valore dichiarato fino ad Euro 103.291,38 e 1% per la parte eccedente e in ogni caso in misura non superiore a 516.456,90. Esempio: conferimento di Euro 1.000.000,00. La base imponibile è così calcolata: {1.000.000,00 – (2% di 103.291,38) – [1% di (516.456,90 – 103.291,38)]} = {1.000.000,00 – 2.065,83 – 4.131,65} = 993.802,55
Determinazione della base imponibile ai fini dell’imposta ipotecaria	Valore dell’immobile conferito determinato ai sensi degli artt. 43 e 51 del TUR, vale a dire il valore venale in comune commercio
Determinazione della base imponibile ai fini dell’imposta catastale	Valore dell’immobile conferito determinato ai sensi degli artt. 43 e 51 del TUR, vale a dire il valore venale in comune commercio

6.5. Atti che contengono più disposizioni

Anche con riferimento alla tassazione degli atti societari occorre tener conto di quanto previsto dall'articolo 21 del TUR.

La citata disposizione normativa distingue due categorie di atti:

- atti che contengono *più disposizioni che non derivano necessariamente*, per la loro intrinseca natura, *le une dalle altre*: in tal caso ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto (comma 1);
- atti che contengono *più disposizioni che*, per la loro intrinseca natura, *derivano necessariamente le une dalle altre*: in questo caso, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa (comma 2).

Si ricorda che, come chiarito con la circolare 7 ottobre 2011, n 44, le singole disposizioni rilevano autonomamente, ai fini dell'imposta di registro, solo se espressione di un'autonoma capacità contributiva,

Per l'approfondimento si rimanda al paragrafo 6 della Parte I di questa guida.

SEZIONE II: COSTITUZIONE e VARIAZIONE DEL CAPITALE SOCIALE

6.6. Atti di costituzione e variazione del capitale sociale: nozioni introduttive

Rientrano in tale fattispecie gli atti con i quali viene costituita una società attraverso il conferimento di beni da parte dei soci ovvero gli atti con i quali, per una società già esistente, viene deliberato un aumento del capitale societario attraverso il conferimento di un bene.

Va ricordato che, in linea generale, in base alle modifiche apportate dal D. Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, i conferimenti in società, effettuati da soggetti passivi Iva, sono sempre soggetti a tale imposta, secondo i principi e le regole generali previsti in ragione dell'oggetto del conferimento.

6.7. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato ad uso abitativo da parte di soggetto IVA

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste dall'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Per tale ragione, i conferimenti di fabbricati abitativi esenti da IVA sono soggetti alla seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	7%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	euro 300

Sono invece imponibili ai fini IVA, stante l'equiparazione di fatto tra i trasferimenti e i conferimenti disposta dall'articolo 4, lettera a), n. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR (art. 10, comma 1, n. 8-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) i conferimenti aventi ad oggetto un fabbricato ad uso abitativo effettuati, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici dello stesso o dalle imprese che vi hanno eseguito sullo stesso, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 (*“Testo Unico delle Disposizioni legislative e regolamentari in materia di edilizia”*) ovvero quelle effettuati dalle stesse imprese anche successivamente ai cinque anni nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Per ultimazione della costruzione o degli interventi di recupero del fabbricato, si intende il momento in cui l'immobile è idoneo ad espletare la sua funzione, ovvero ad essere destinato al consumo.

Si deve, pertanto, considerare ultimato l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto.

Inoltre, si intende ultimato anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i contratti relativi all'utilizzo degli stessi, poiché si presume che, essendo idoneo a essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o recupero completata (v. circolare 1° marzo 2007, n. 12).

Qualora al momento dell'esecuzione del conferimento, siano decorsi cinque anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero ovvero il cedente non abbia manifestato l'opzione per l'imposizione, il conferimento è esente da IVA e deve essere, pertanto, assoggettato alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

Nel caso in cui il conferimento sia imponibile ai fini dell'IVA, in attuazione del principio di alternatività IVA/Registro, la tassazione è la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 300

Nota: Articolo 10, comma 1, n. 8-bis) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; articoli 1 e 4, lett. a), della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR; articolo 10 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; articolo 1 della Tariffa Allegata al D. Lgs. 347/1990.

6.8. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato strumentale da parte di soggetto IVA

Ai fini della tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste, per i trasferimenti immobiliari aventi ad oggetto la medesima tipologia di immobili, dall'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR.

Come già rilevato, le cessioni di fabbricati strumentali, rientrano, in via generale nel regime di esenzione IVA, fatte salve alcune eccezioni, espressamente disciplinate dall'articolo 10, n. 8-ter, del D.P.R. n. 633/1972. Per l'approfondimento si rinvia al paragrafo relativo ai trasferimenti di fabbricati strumentali da parte di imprese.

Le stesse considerazioni espresse con riferimento ai trasferimenti dei fabbricati strumentali si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

Pertanto, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sia nel caso in cui il conferimento di beni strumentali è esente da IVA, sia nel caso in cui l'operazione è imponibile - obbligatoriamente o per opzione -, trova applicazione la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	3%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 300

Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1-bis della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D. Lgs. 347/1990.

6.9. Conferimento ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato abitativo da parte di impresa nei confronti di imprese immobiliari e per la rivendita

Ai fini della tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

I trasferimenti aventi ad oggetto beni immobili a destinazione abitativa realizzati da soggetti IVA che non operano professionalmente nell'edilizia sono esenti da IVA (art. 10, comma 1, n. 8-*bis* del D.P.R. n. 633/1972) e soggetti alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

L'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, prevede per le cessioni aventi ad oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972, effettuate nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1%, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni dall'acquisto. Le stesse considerazioni fatte per i trasferimenti dei fabbricati si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

Il regime di tassazione sarà, pertanto, il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	1%
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 300

Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 2 del D. Lgs. 347/1990.

6.10. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato in generale da parte di soggetto privato ex articolo 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste dall'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Le stesse considerazioni fatte, quindi, per i trasferimenti dei fabbricati si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

La tassazione è, dunque, la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	7%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	euro 300

Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D. Lgs. 347/1990.

6.11. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobile (fabbricato o terreno) di interesse storico, artistico e archeologico

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della tariffa rinvia alle aliquote previste dall'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

L'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, prevede che se il trasferimento ha per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1° giugno 1939, n. 1089 (legge abrogata dall'art. 166, punto 1, del D. Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, a sua volta abrogato dall'art. 184, comma 1, del D. Lgs. 22 gennaio 2004, che attualmente detta la disciplina

per i beni di interesse storico, artistico e archeologico) si applica l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3%, a condizione che l'acquirente non venga meno agli obblighi della conservazione e protezione.

Le stesse considerazioni fatte, quindi, per i trasferimenti dei fabbricati si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

Il regime di tassazione, pertanto, è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	3%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	euro 300

Per l'approfondimento si rinvia al paragrafo relativo ai trasferimenti di fabbricati di interesse storico, artistico e archeologico.

Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D. Lgs. n. 347/1990; D. Lgs. n. 42/2004.

6.12. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobile (fabbricato o terreno) sito in zona soggetta a piano urbanistico particolareggiato da parte di soggetto privato

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della tariffa rinvia alle aliquote previste dall'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

A seguito della modifica apportata dall'articolo 1, comma 25, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, l'ultimo comma dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR prevede che i trasferimenti aventi ad oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati sono soggetti all'imposta di registro in misura proporzionale dell'1%, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni. Tali atti devono, poi, essere

assoggettati all'imposta ipotecaria nella misura del 3% e all'imposta catastale nella misura dell'1%, con un carico fiscale complessivo, quindi, del 5% più l'imposta di bollo.

Le stesse considerazioni fatte, quindi, per i trasferimenti dei fabbricati si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo .

Il regime di tassazione è, dunque, il seguente:

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

Per l'approfondimento si rinvia al paragrafo relativo ai trasferimenti di immobili siti in zona soggetta a piano urbanistico particolareggiato.

Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1-bis della Tariffa allegata al D. Lgs. n. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D. Lgs. 347/1990.

6.13. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobile (fabbricato o terreno) sito all'estero da parte di soggetto privato

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alla tassazione prevista dall'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Le stesse considerazioni fatte, quindi, per i trasferimenti dei fabbricati si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	non dovuta
Imposta catastale	non dovuta

Imposta di bollo	Euro 156
------------------	----------

Nota: articolo 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR.

6.14. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su bene immobile (fabbricato o terreno) sito all'estero da parte di soggetto IVA ex articolo 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste dall'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Tale operazione non sconta l'IVA, ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972, per carenza del requisito della territorialità; ai fini dell'imposta di registro, ai sensi degli artt. 5 e 40 del TUR, viene comunque considerata operazione soggetta ad Iva, con la conseguenza che, in tal caso, trova applicazione l'imposta in misura fissa.

Il regime di tassazione è, pertanto, il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	non dovuta
Imposta catastale	non dovuta
Imposta di bollo	Euro 156

Nota: art. 4, lettera a), punto 1 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.

6.15. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno edificabile da parte di soggetto IVA ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste dall'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, se effettuate da soggetti passivi IVA, sono imponibili ai fini IVA e, in attuazione del principio di alternatività IVA/Registro, scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Le stesse considerazioni svolte per i trasferimenti dei terreni si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

Il regime di tassazione, pertanto, è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 300

Per l'approfondimento si rinvia al paragrafo relativo ai trasferimenti di terreni edificabili.

Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 2 del D. Lgs. 347/1990.

6.16. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno non agricolo e non edificabile da parte di soggetto IVA

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste dall'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Le cessioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria non sono considerate “*cessioni di beni*” dall’articolo 2, comma 3, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972, e quindi sono “operazioni fuori campo IVA”. Sono soggette, pertanto, alle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria.

Le stesse considerazioni fatte, quindi, per i trasferimenti dei terreni si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

Di conseguenza, il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	8%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 300

Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D. Lgs. 347/1990.

6.17. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo da parte di soggetto IVA

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l’articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste dall’articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

I trasferimenti di terreni agricoli non sono considerati “*cessioni di beni*” dall’articolo 2, comma 3, lett. c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 e quindi sono “operazioni fuori campo IVA”. Scontano, pertanto, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria.

Le stesse considerazioni fatte, quindi, per i trasferimenti dei terreni si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

Di conseguenza, il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	15%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 300

Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D. Lgs. 347/1990.

6.18. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo da parte di soggetto privato

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste dall'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Di conseguenza, il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	15%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 300

Nota: articolo 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; articolo 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D. Lgs. 347/1990.

6.19. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno edificabile da parte di soggetto privato

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste dall'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Le stesse considerazioni fatte, quindi, per i trasferimenti dei terreni si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

Di conseguenza, il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	8%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 300

Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D. Lgs. 347/1990.

6.20. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno non agricolo e non edificabile da parte di soggetto privato

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste dall'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Le stesse considerazioni fatte, quindi, per i trasferimenti dei terreni si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

Di conseguenza, il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	8%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 300

Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D. Lgs. 347/1990.

6.21. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo a favore di società agricola Imprenditore Agricolo Professionale

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste dall'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Di conseguenza, il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	8%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 300

Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D. Lgs. 347/1990; D. Lgs. 99/2004.

6.22. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo da parte di soggetto privato a favore di società agricola Imprenditore Agricolo Professionale iscritta alla gestione previdenziale e assistenziale

A norma dell'art. 2, comma 4-bis, della legge 26 febbraio 2010, n. 25, il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
-----------------------------	-----------------------

Imposta di registro	Euro 168
Imposta ipotecaria	Euro 168
Imposta catastale	1%

6.23. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobili di proprietà dei Comuni in favore di fondazioni o società di cartolarizzazione

Il comma 275 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, come modificato dall'articolo 1, comma 576, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, stabilisce che *“Ai fini della valorizzazione del patrimonio immobiliare le operazioni, gli atti, i contratti, i conferimenti ed 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 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”*.

Il regime in parola trova applicazione ove ricorrano tutti i presupposti applicativi della norma in questione, ivi compreso il requisito della valorizzazione del patrimonio dell'ente, che deve comunque risultare dagli atti del comune (cfr. risoluzione n. 53 del 2006)

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Esente
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Esente

N.B. L'elencazione contenuta nella norma deve considerarsi tassativa e non consente l'applicazione del regime fiscale da essa recato qualora il trasferimento avvenga in favore di soggetti diversi da quelli espressamente ivi elencati.

Con risoluzione 13 aprile 2006, n. 53, è stato chiarito che, in base all'espressa previsione contenuta nell'articolo 1, comma 275, della citata legge n. 311 del 2004, il soggetto destinatario delle operazioni, degli atti, dei contratti, dei conferimenti e dei trasferimenti agevolati, aventi ad oggetto beni immobili di proprietà del Comune, deve essere tassativamente una società di cartolarizzazione o una fondazione o un'associazione riconosciuta, non essendo ricompresi nell'ambito applicativo del regime fiscale in argomento atti che siano posti in essere in favore di soggetti diversi.

Con la stessa risoluzione, è stato precisato che l'esenzione prevista dal più volte citato comma 275 dell'articolo 1 della legge n. 311 del 2004 non può essere estesa all'IVA mentre, con risoluzione 19 ottobre 2005, n. 149, è stato puntualizzato che detta esenzione non trova applicazione in caso di trasferimenti da parte di altri enti locali, ivi comprese le Unioni di Comuni.

Nota: art. 1, comma 275, L. n. 311 del 30/12/2004; Risoluzione n. 53 del 13/04/2006; Risoluzione n. 149 del 19/10/2005.

6.24. Conferimento di fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciali e aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati

Per i conferimenti di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché su aree destinate a d essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, è prevista un'aliquota agevolata del 4% a condizione che, entro i 5 anni dalla data del conferimento, tali fabbricati vengano ultimati e presentino le caratteristiche di destinazione all'esercizio di attività commerciali previste dalla norma.

N.B. Tra gli immobili non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione possono annoverarsi gli immobili rientranti nei gruppi B, C, D ed E e la categoria A/10 nel solo caso in cui la destinazione ad ufficio o studio privato sia

prevista nella licenza edilizia o concessione edilizia, anche in sanatoria (cfr. risoluzione 3 febbraio 1989, n. 330).

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

Nota: art. 4, lettera a), punto 2) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D. Lgs. 347/1990; Risoluzione n. 330 del 03/02/1989.

6.25. Conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa

A seguito della modifica introdotta dall'articolo 10, comma 1, lettera c), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, il conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, è assoggettato all'imposta di registro in misura fissa, a prescindere dalla natura dei beni che fanno parte dell'azienda conferita.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), del D.P.R. n. 633 del 1972, il conferimento di azienda non è considerato "*cessione di bene*" e, pertanto, non è riconducibile fra le operazioni soggette ad IVA.

In applicazione del principio di alternatività di cui all'articolo 40 del TUR, trova applicazione l'imposta di registro.

Si precisa che l'imposta di registro è applicata in misura fissa anche nel caso in cui facciano parte del compendio aziendale anche beni immobili (cfr. risoluzione 3 luglio 2001, n. 99).

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	AZIENDA SENZA IMMOBILI	AZIENDA CON IMMOBILI
-----------------------------	-------------------------------	-----------------------------

Imposta di registro	Euro 168	Euro 168
Imposta Ipotecaria	Non dovuta	Euro 168
Imposta catastale	Non dovuta	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 156	Euro 300

Nota: art. 4, lettera a), punto 3) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 4 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 2 del D. Lgs. 347/1990; Risoluzione n. 99/E del 3 luglio 2001.

6.26. Conferimento di proprietà o di diritto reale di godimento su unità da diporto

Per la tassazione di tale atto, l'articolo 4 della Tariffa rinvia alle aliquote previste dall'articolo 7 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

Il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA PER NATANTI	IMPOSTA DOVUTA PER IMBARCAZIONI	IMPOSTA DOVUTA PER NAVI
Imposta di registro	<p>€ 71,00 fino a sei metri di lunghezza fuori tutto; € 142,00 oltre sei metri di lunghezza fuori tutto</p>	<p>€ 404,00 fino a otto metri di lunghezza fuori tutto; € 607,00 fino a dodici metri di lunghezza fuori tutto; € 809,00 fino a diciotto metri di lunghezza fuori tutto; € 1.011,00 oltre diciotto metri di lunghezza fuori tutto</p>	<p>€ 5.055,00</p>
Imposta di bollo	Euro 156	Euro 156	Euro 156

Nota: art. 4, lettera a), punto 4) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR

6.27. Conferimento di denaro, di beni mobili, esclusi i veicoli iscritti al P.R.A. e di diritti diversi da quelli indicati nei numeri precedenti

Nell'ambito dei diritti diversi possono rientrare, ad esempio, i conferimenti di partecipazioni sociali, crediti, marchi, brevetti, know-how ed altre opere dell'ingegno.

Il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 156

6.28. Conferimento mediante conversione di obbligazioni in azioni o passaggio a capitale di riserve diverse da quelle costituite con sopraprezzi o con versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto e da quelle iscritte in bilancio a norma di leggi di rivalutazione monetaria

Rientrano nella fattispecie in esame le operazioni di aumento di capitale sociale mediante conversione delle obbligazioni in azioni.

I versamenti in conto capitale o a fondo perduto si caratterizzano per la loro irripetibilità da parte del socio che li ha effettuati.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 156

Nota: art. 4, lettera a), punto 6) della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR

6.29. Conferimento a favore di una società con sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'Unione Europea ai sensi della Nota IV all'art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR

I conferimenti disciplinati alla lettera a) dell'art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR scontano l'imposta di registro in misura fissa ogni qualvolta vengano fatti a favore di una società che abbia la sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'Unione Europea.

Il regime di tassazione dei conferimenti effettuati in favore di una società che abbia la sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'Unione Europea, differisce in funzione della presenza o meno di beni immobili:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	CONFERIMENTI SENZA IMMOBILI	CONFERIMENTI CON IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168	Euro 168
Imposta ipotecaria	Non dovuta	In misura ordinaria in relazione all'oggetto del conferimento
Imposta catastale	Non dovuta	In misura ordinaria in relazione all'oggetto del conferimento
Imposta di bollo	Euro 156	Euro 300

Nota: Nota IV all'art. 4, Tariffa Parte Prima allegata al TUR; Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10 del D. Lgs. 347/1990.

6.30. Riduzione del capitale sociale

Tale operazione consiste nel ridurre il capitale sociale ad una cifra inferiore rispetto a quella precedente e può avvenire sia per ragioni di ripianamento delle

perdite di esercizio (artt. 2306, 2446, 2447, 2482-bis e 2482-ter c.c.) che per ragioni di sua sovrabbondanza (artt. 2306, 2445 e 2482 c.c.).

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 156

Nota: art. 4, lettera c), della Tariffa Parte Prima allegata al TUR.

SEZIONE III: OPERAZIONI STRAORDINARIE

6.31. Fusioni tra società o analoga operazione posta in essere da enti diversi dalle società

La fusione è l'operazione societaria con la quale si procede all'unificazione di due o più società in una sola. Essa può avvenire in due modi:

- con la *costituzione di una nuova società*, che si sostituisce alle due o più società originarie che si fondono (c.d. fusione in senso proprio);
- con l'*incorporazione* in una società preesistente (c.d. *società incorporante*) di una o più altre società (c.d. *società incorporate*). Si parla, in tal caso, di fusione per incorporazione.

La Corte di Cassazione tra l'altro con la sentenza 23 gennaio 2007, n. 1476 ha precisato che la fusione "*non è più configurabile come un evento da cui consegue l'estinzione della società incorporata derivandone, invece, l'integrazione reciproca degli enti partecipanti all'operazione, nell'ambito di una vicenda meramente evolutiva del medesimo soggetto, il quale quindi conserva la propria identità pur in un nuovo assetto organizzativo*".

Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, l'applicazione alle operazioni di fusione dell'imposta di registro in misura fissa è subordinata alla condizione che le stesse avvengano tra società di qualunque tipo ed oggetto o enti *“aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale od agricola”*.

Il verbale assembleare di approvazione del progetto di fusione è soggetto ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

Qualora, invece, l'operazione di fusione abbia luogo tra due enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola, l'imposta di registro deve essere applicata nella misura proporzionale del 3%, così come previsto dall'articolo 9 della Tariffa allegata al TUR.

(cfr. risoluzione 15 aprile 2008, n. 152 e risoluzione 28 giugno 2010, n. 61).

Per quanto attiene alle imposte ipotecaria e catastale, si ritengono applicabili, in via analogica, l'articolo 4 della Tariffa allegata al TUIC e l'articolo 10, comma 2, dello stesso TUIC, in base ai quali sono soggetti ad imposta nella misura fissa di 168 euro *“gli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo”* (cfr. risoluzione 18 aprile 2008, n. 162)

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	FUSIONE SENZA IMMOBILI	FUSIONE CON IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168	Euro 168
Imposta ipotecaria	Non dovuta	Euro 168
Imposta catastale	Non dovuta	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 156	Euro 225

6.32. Scissioni delle società o analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società ex art. 4, lett. b), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR

La scissione è l'operazione di scomposizione del patrimonio di una società (c.d. *società scissa*) che viene trasferito, in tutto o in parte, ad una o più società di nuova costituzione oppure preesistenti (c.d. *società beneficiarie*), con attribuzione delle azioni o quote della *società beneficiaria* ai soci della *società scissa* in misura (normalmente ma non necessariamente) proporzionale rispetto alla partecipazione di ciascun socio nella società scissa.

Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, l'applicazione alle operazioni di scissione dell'imposta in misura fissa è subordinata alla condizione che le stesse avvengano tra società di qualunque tipo ed oggetto o enti "*aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale od agricola*".

Il verbale assembleare di approvazione del progetto di scissione sconta l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR.

Qualora, l'operazione di scissione intervenga tra due enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola, l'imposta di registro deve essere applicata nella misura proporzionale del 3%, così come previsto dall'articolo 9 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR (cfr. risoluzione 15 aprile 2008, n. 152 e risoluzione 28 giugno 2010, n. 61).

Per quanto attiene alle imposte ipotecaria e catastale, si ritengono applicabili, in via analogica, l'articolo 4 della Tariffa allegata al TUIC e l'articolo 10, comma 2, dello stesso TUIC, in base ai quali sono soggetti ad imposta nella misura fissa di 168 euro "gli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo" (cfr. risoluzione 18 aprile 2008, n. 162)

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	SCISSIONE SENZA IMMOBILI	SCISSIONE CON IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168	Euro 168
Imposta ipotecaria	Non dovuta	Euro 168
Imposta catastale	Non dovuta	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 156	Euro 225

6.33. Conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa fatto da una società ad altra società esistente o da costituire o analoga operazione posta in essere da enti diversi dalle società

L'articolo 4, lettera b) della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR non costituisce una mera ripetizione di quanto disposto dalla lettera a), punto 3), dello stesso articolo; si deve evidenziare, infatti, che la lettera b), stante l'equiparazione tra i conferimenti di azienda fatti da una società e le analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società, comporta la tassazione di tutte le operazioni di conferimento di azienda poste in essere anche da enti non commerciali o comunque da enti diversi dalle società, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

A seguito della modifica introdotta dall'art. 10, comma 1, lettera c) dalla legge n. 488 del 1999, il conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, è soggetto all'imposta di registro in misura fissa, a prescindere dalla natura dei beni che fanno parte dell'azienda conferita.

Si fa altresì presente, inoltre, che ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera b) del D.P.R. n. 633 del 1972, il conferimento di azienda non è considerato "cessione di beni" e, pertanto, non rientra fra le operazioni considerate soggette ad Iva; da ciò

deriva che in base al principio di alternatività IVA – registro di cui all'articolo 40 del TUR, alla fattispecie in esame si applica esclusivamente l'imposta di registro. L'imposta di registro in misura fissa trova applicazione anche nel caso di conferimento di azienda che comprenda beni immobili purché gli stessi facciano parte del complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, ai sensi dell'art. 2555 c.c. (cfr. risoluzione 3 luglio 2001, n. 99).

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	CONFERIMENTO SENZA IMMOBILI	CONFERIMENTO CON IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168	Euro 168
Imposta ipotecaria	Non dovuta	Euro 168
Imposta catastale	Non dovuta	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 156	Euro 300

SEZIONE IV: DELIBERE

6.34. Assegnazione ai soci, associati e partecipanti

Si tratta dell'atto con il quale viene deliberata, a vario titolo (per distribuzione di riserve, per recesso o esclusione del socio, per liquidazione della società), l'assegnazione di beni ai soci, associati e partecipanti.

Qualora l'assegnazione riguardi beni soggetti ad Iva, trattandosi di operazione che l'art. 2, comma 2, n. 6), del D.P.R. 633/1972 assimila alle "cessioni di beni", sarà dovuta l'imposta di registro in misura fissa.

In tutte le altre ipotesi risulta determinante, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, la natura del bene oggetto di assegnazione.

Va ricordato, infatti, che l'assegnazione non è altro che l'operazione contraria rispetto all'atto di conferimento, per cui risulta chiaramente comprensibile il richiamo effettuato dall'articolo 4, lettera d), punto 2) alle stesse aliquote di cui alla precedente lettera a), relativa alla costituzione e aumento del capitale o patrimonio.

La continuazione dell'attività imprenditoriale in forma individuale da parte del socio superstite, in caso di scioglimento della società per mancata ricostituzione della pluralità dei soci nel termine dei sei mesi, determina un'assegnazione che ha per oggetto l'intero complesso aziendale facente capo alla società in liquidazione, assegnazione che è soggetta all'imposta di registro di cui all'art. 4, lettera d) della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR (Cfr. risoluzione 3 aprile 2006, n. 47).

Come precisato con risoluzione 23 luglio 2009, n. 191, l'assegnazione dei beni del comparto fognature bianche da parte di una SPA in favore di un ente pubblico territoriale, sconta l'imposta di registro nella misura fissa di 168 euro. Qualora l'operazione in esame dovesse configurare una cessione di azienda o di ramo d'azienda, l'imposta troverebbe ugualmente applicazione nella misura di euro 168 ai sensi del combinato disposto dell'articolo 4, comma 1, lettere d) e a) della Tariffa, parte prima (cfr. risoluzione 23 luglio 2009, n.191).

6.35. Assegnazione di denaro o di beni mobili soggetti ad IVA

Il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 156

Nota: art. 4, lettera d) della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR

6.36. Assegnazione di azienda o rami d'azienda

Nell'assegnazione dell'azienda comprensiva di immobili, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura proporzionale sul valore degli immobili compresi

nell'azienda (cfr. *circolare 30 maggio 2005, n. 25 e risoluzione 3 aprile 2006, n. 47*)

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	ASSEGNAZIONE SENZA IMMOBILI	ASSEGNAZIONE CON IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168	Euro 168
Imposta ipotecaria	Non dovuta	2%
Imposta catastale	Non dovuta	1%
Imposta di bollo	Euro 156	Euro 300

Nota: art. 4, lettera d) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR.

6.37. Assegnazione di beni immobili

Il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	ASSEGNAZIONE CON IMMOBILI
Imposta di registro, ipotecaria e catastale	Sono applicabili le stesse imposte previste per i conferimenti effettuati dai soci in sede di costituzione o di aumento di capitale sociale
Imposta di bollo	Euro 300

Nota: art. 4, lettera d) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR

6.38. Verbali di approvazione del bilancio

Il verbale di approvazione del bilancio che prevede la distribuzione degli utili di esercizio è soggetto ad obbligo della registrazione in termine fisso.

I verbali di approvazione del bilancio che danno luogo a distribuzione di utili vanno ricondotti nell'ambito applicativo della lettera d) dell'articolo 4 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, che ricomprende tutte le assegnazioni fatte

ai soci sia durante lo svolgimento dell'attività sociale sia al momento dello scioglimento della società e della sua liquidazione (cfr. *Risoluzione 22 novembre 2000, n. 174*).

Il bilancio che indica anche una distribuzione di utili in denaro, è soggetto all'obbligo di registrazione e sconta l'imposta di registro nella misura fissa, ai sensi dell'art. 4, lettera d), n. 1 della Tariffa allegata al TUR.

Il bilancio di esercizio e il bilancio finale di liquidazione contenenti una distribuzione di utili devono essere necessariamente registrati prima della loro presentazione al Registro delle Imprese.

Non ricorre l'obbligo di registrazione in termine fisso per i bilanci finali di liquidazione che non comportino una distribuzione di utili, anche se negli stessi viene indicato un credito IVA, in quanto quest'ultimo è una posta contabile priva dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità (cfr. *risoluzione 5 dicembre 2007, n. 353*).

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	ASSEGNAZIONE SENZA IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 14,62 se atto cartaceo Euro 156 se atto telematico

Nota: art. 4, lettera d), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR.

6.39. Modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe

Rientrano in questa fattispecie tutte le modifiche statutarie che non comportano alcun trasferimento di ricchezza ma che, ai sensi dell'art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, sono soggette a registrazione in termine fisso con il pagamento dell'imposta in misura fissa.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	SENZA VARIAZIONI NEI REGISTRI IMMOBILIARI	CON VARIAZIONI NEI REGISTRI IMMOBILIARI
Imposta di registro	Euro 168	Euro 168
Imposta Ipotecaria	Non dovuta	Euro 168
Imposta catastale	Non dovuta	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 156	Euro 225

Nota: art. 4, lettera c) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 4 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 2 del D. Lgs. 347/1990.

6.40. Scioglimento della società

E' l'atto con il quale viene deliberato – dai soci, nelle società di persone, o dall'assemblea, nelle società di capitali – lo scioglimento della società.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	ASSEGNAZIONE SENZA IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 156

È molto diffuso il fenomeno dello scioglimento della società di persone per mancata ricostituzione della pluralità dei soci, che può determinare la prosecuzione dell'attività imprenditoriale sotto forma di impresa individuale, come conseguenza dell'assegnazione dell'azienda all'unico socio.

A seguito dello scioglimento di una società con un solo socio, deve essere effettuata la liquidazione, a conclusione della quale il patrimonio sociale residuo viene assegnato al socio superstite. Tale assegnazione ha per oggetto l'intero complesso aziendale facente capo alla società in liquidazione.

Del resto, la natura aziendale dei beni assegnati è desumibile dall'intento del socio superstite di destinare quanto assegnatogli all'esercizio dell'impresa in forma individuale.

(cfr. risoluzione 3 aprile 2006, n. 47).

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	AZIENDA SENZA IMMOBILI	AZIENDA CON IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168	Euro 168
Imposta ipotecaria	Non dovuta	2%
Imposta catastale	Non dovuta	1%
Imposta di bollo	Euro 156	Euro 300

Nota: art. 4, lettera c) della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR

6.41. Regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda, tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa ex articolo 4, lett. e), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR

Tale particolare disposizione consente agli eredi di continuare in forma societaria l'attività imprenditoriale svolta dal 'de cuius'.

In base a quanto previsto dalla Nota II posta in calce all'articolo 4 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, l'imposta di registro nella misura fissa si applica se l'atto di regolarizzazione viene registrato entro un anno dall'apertura della successione.

In ogni altro caso di regolarizzazione di società di fatto, ancorché derivanti da comunioni ereditarie, l'imposta si applica ai sensi dell'articolo 22 del TUR, dovendosi tassare l'atto enunciato, vale a dire l'atto costitutivo della società, secondo i principi di cui all'art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	ASSEGNAZIONE SENZA IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 156

Nota: art. 4, lettera e) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR e Nota II.

SEZIONE V: CESSIONE DI PARTECIPAZIONI SOCIALI

6.42. Abolizione della tassa sui contratti di borsa

Con l'art. 37 del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, è stata abrogata la tassa sui contratti di borsa (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3278) ed è, pertanto, venuto meno l'obbligo di apposizione dei contrassegni sull'originale o del pagamento in modo virtuale della tassa.

6.43. Trasferimento di partecipazioni sociali inter vivos

Ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	ASSEGNAZIONE SENZA IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 15

Nota: art. 11 Tariffa Parte Prima allegata al TUR.

6.44. Cessione di quote di S.r.l.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 36, comma 1-*bis* del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, l'atto di trasferimento di cui al secondo comma dell'art. 2470 c.c. può essere sottoscritto con firma digitale, nel rispetto della normativa anche regolamentare concernente la sottoscrizione dei documenti informatici ed è depositato, entro 30 giorni, presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale, a cura di un intermediario abilitato ai sensi dell'articolo 31, comma 2-*quater*, della legge 24 novembre 2000, n. 340.

Ai sensi dell'articolo 16, comma 10-*bis* del DL 29 novembre 2008, n. 185, gli intermediari abilitati ai sensi dell'articolo 31 sopra citato, sono obbligati a chiedere la registrazione telematica degli atti di trasferimento delle partecipazioni delle SRL, nonché ad effettuare il contestuale pagamento telematico delle imposte autoliquidate e sono altresì responsabili ai sensi dell'art. 57, commi 1 e 2 del TUR, secondo le modalità ed i termini previsti dal provvedimento 1 aprile 2009, prot. n. 42914 del 2009 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Nota: Circolare 17 ottobre 2008, n. 58 – Prime indicazioni operative.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	ASSEGNAZIONE SENZA IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 15

Nota: art. 36, comma 1-bis del D.L. 112 del 25/06/2008; art. 16 comma 10- bis e 10-ter del D.L. 185 del 29/11/2009; Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 42914/2009 del 01/04/2009.

6.45. Donazione e trasferimento mortis causa di quote sociali o di azioni

L'articolo 1, comma 78, lett. a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha inserito nell'articolo 3 del TUS, il comma 4-*ter*, in base al quale la donazione ed i trasferimenti *mortis causa* di quote sociali o azioni emesse dai soggetti di cui all'art. 7, comma 1, lettera a) del TUIR – e cioè S. p. a., S. a. p. a, S.r.l., società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato – mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, numero 1) c.c., a favore dei discendenti e, a decorrere dal 1° gennaio 2008, ai sensi dell'art. 1, comma 31, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, anche a favore del coniuge, sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni.

Nello specifico, il comma 4-ter dell'art. 3 del TUS stabilisce che *“I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768- bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta.*

In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.

Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.

Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall' articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata”.

Ai fini del godimento del beneficio;

- il beneficiario deve detenere il controllo societario per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento;
- il beneficiario deve rendere apposita dichiarazione in tal senso.

Il mancato rispetto della suddette condizioni comporta la decadenza dal regime di favore ed il conseguente pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata (cfr. *circolare 22 gennaio 2008, n. 3*).

Per un maggiore approfondimento si rinvia al commento predisposto in tema di donazioni all'art. 3, comma 4-ter, del TUS.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta sulle successioni e donazioni	Esente
Imposta di bollo	Euro 15

Nota: art. 3, comma 4-ter del TUS

SEZIONE VI: ATTI COSTITUTIVI DI ENTI DIVERSI DALLE SOCIETÀ'

6.46. Atto costitutivo e modifiche statutarie di ONLUS, cooperative sociali, consorzi di cooperative sociali, Organizzazioni Non Governative (ONG)

L'art. 11-*bis* della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per gli "Atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale".

La norma trova applicazione, pertanto, sia nell'ipotesi degli atti costitutivi sia nell'ipotesi delle modifiche statutarie relative alle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale disciplinate dal D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

Sono ONLUS le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente lo svolgimento di attività in uno dei settori indicati dall'articolo 10, comma 1, lettera a), del D. Lgs. n. 460 del 1997 e siano iscritte nell'Anagrafe delle Onlus istituita presso l'Agenzia delle Entrate.

L'art. 10, comma 8, del citato D. Lgs. n. 460 del 1997 individua, poi, le c.d. *ONLUS di diritto*:

- le organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritte nei registri istituiti dalle Regioni e dalle Province autonome di Trento e Bolzano;

- le Organizzazioni Non Governative (c.d. ONG) riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49;
- le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381;
- i consorzi delle cooperative sociali di cui all'art. 8 della legge n. 381 del 1991, la cui base sociale sia formata per il 100% da cooperative sociali.

Ai sensi del comma 9 dell'art. 10 del D. Lgs. n. 460 del 1997, gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lett. e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1 del predetto articolo 10.

Il comma 10 dell'art. 10 del D. Lgs. n. 460/1997, infine, stabilisce che *“Non si considerano in ogni caso ONLUS gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria”*.

Per quanto concerne i criteri applicativi dell'articolo 30, commi 5-bis e 5-ter, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, si rinvia a quanto precisato con circolare 9 aprile 2009, n. 12.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	ATTO COSTITUTIVO	ATTO COSTITUTIVO CON CONFERIMENTO IMMOBILIARE
Imposta di registro	Euro 168	Euro 168
Imposta ipotecaria	Non dovuta	2%
Imposta catastale	Non dovuta	1%
Imposta di bollo	Esente	Esente

Nota: art. 11-bis della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D. Lgs. 347/1990; art. 27 bis della Tabella allegata al D.P.R. 642/1972.

6.47. Atto costitutivo e modifiche statutarie concernenti le Istituzioni (ex IPAB) riordinate in azienda di servizi o in persone giuridiche private

L'art. 11-ter della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per gli "Atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le istituzioni riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private".

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 156

Nota: art. 11-ter della Tariffa Parte Prima allegata al TUR.

6.48. Atto costitutivo di organizzazione di volontariato

Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3 della legge n. 266 del 1991, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e gli atti connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro.

Con circolare 1° agosto 2011 n. 38, è stato precisato che ai sensi del comma 1 dell'art. 8 della legge n. 266 del 1991, gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato disciplinate dalla medesima legge "costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro".

L'applicazione dell'esenzione dall'imposta di registro è subordinata alla circostanza che le organizzazioni di volontariato siano costituite esclusivamente per fini di solidarietà e siano iscritte nei registri del volontariato tenuti dalle regioni e dalle province autonome.

In presenza di tali condizioni, la registrazione degli atti costitutivi delle associazioni di volontariato “*dovrà essere eseguita senza pagamento di imposta*”. Alcune leggi regionali prevedono che le organizzazioni di volontariato, nel richiedere l'iscrizione nei registri del volontariato, devono allegare copia dell'atto costitutivo redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrato.

Pertanto le stesse organizzazioni solo dopo la registrazione dell'atto costitutivo potranno iscriversi negli appositi registri.

In tali ipotesi, le organizzazioni di volontariato possono fruire dell'esonero dall'imposta di registro prima dell'iscrizione negli appositi registri, ma dovranno comunicare tempestivamente all'Ufficio che ha provveduto alla registrazione dell'atto costitutivo, l'avvenuta iscrizione nel registro delle organizzazioni di volontariato.

Gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, nel caso in cui non risulti l'avvenuta iscrizione nel predetto registro nei tempi utili per l'accertamento, procederanno al recupero delle imposte non pagate con applicazione dei relativi interessi e sanzioni.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Esente
Imposta di bollo	Esente

Nota: articolo 8, comma 1, legge n. 266 del 1991; Circolare n. 38/E del 1° agosto 2011.

6.49. Atto costitutivo di associazione sportiva dilettantistica

Ai sensi dell'articolo 90, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, gli atti costitutivi e di trasformazione di:

- società sportive dilettantistiche;
- associazioni sportive dilettantistiche;
- federazioni sportive riconosciute dal CONI;
- enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI;

sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa, a condizione che si tratti di atti direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE E ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE	FEDERAZIONI SPORTIVE ED ENTI DI PROMOZIONE SPORTIVA RICONOSCIUTI DAL CONI
Imposta di registro	Euro 168	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 14,62 per ogni 100 righe per l'atto cartaceo; Euro 156 per l'atto telematico	Esente

Nota: art. 90, comma 5 legge n. 289/2002; art. 27-bis della Tabella allegata al D.P.R. n. 642 del 1972.

6.50. Atto costitutivo del Gruppo Europeo di Interesse Economico GEIE

La disposizione si riferisce all'atto costitutivo del GEIE disciplinato dal D. Lgs. 23 luglio 1991, n. 240, in applicazione del regolamento n. 85/2137/CEE relativo all'istituzione di un Gruppo europeo di interesse economico – GEIE, ai sensi dell'articolo 17 della legge 29 dicembre 1990, n. 428. Si tratta, nella specie, di un

istituto associativo tra società e professionisti appartenenti a diversi Stati della Comunità Europea.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 45

La Nota V posta in calce all'art. 4 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR prevede che per gli atti propri dei gruppi europei di interesse economico contemplati alla lettera a), numero 4), si applicano le imposte ivi previste.

Tale norma costituisce un'eccezione rispetto alla previsione di cui alla lettera g), che stabilisce l'applicazione dell'imposta in misura fissa: pertanto, nella particolare ipotesi in cui vengano conferiti natanti da diporto o diritti reali di godimento sui medesimi, troveranno applicazione le medesime imposte previste dall'art. 7 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

Nota: art. 4, lettera g) della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; nota V in calce all'art. 4 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR

6.51. Atto costitutivo di Associazione Temporanea di Imprese - ATI

Le associazioni temporanee di imprese rappresentano forme di cooperazione temporanea ed occasionale fra più imprese alle quali si ricorre per realizzare congiuntamente opere di rilevanti dimensioni o affari complessi.

Nello specifico, si tratta di un'organizzazione per gestire i reciproci rapporti che alcune imprese convengono di istituire al fine della partecipazione ad una gara d'appalto e, in caso di aggiudicazione, al conseguente svolgimento dell'opera oggetto dell'appalto.

Questa figura si basa, essenzialmente, sul conferimento ad una delle imprese riunite – capogruppo – di un mandato collettivo speciale, valevole specificatamente per l'opera da compiere, con rappresentanza verso i terzi e, in particolare, verso l'appaltante.

Ai sensi dell'art. 95, commi 5 e 6, del D.P.R. 554/1999, il mandato conferito all'impresa capogruppo dalle altre imprese riunite deve risultare da scrittura privata autenticata.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 45

Nota: art. 11 Tariffa Parte Prima allegata al TUR

6.52. Atto costitutivo di associazione professionale

Trattasi dell'accordo mediante il quale alcuni professionisti disciplinano l'esercizio in comune della libera professione e la ripartizione degli utili derivanti da tale esercizio associato.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 14,62 per l'atto cartaceo Euro 45 per l'atto telematico

Nota: articolo 11 della Tariffa Parte Prima, allegata al TUR.

SEZIONE VII: AFFITTO D'AZIENDA

6.53. L'affitto d'azienda

L'affitto di azienda è il contratto con il quale un soggetto (c.d. *affittante*) concede in godimento ad altro soggetto (c.d. *affittuario*) un'azienda, vale a dire un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 2555 c.c.

Ai sensi dell'articolo 2555 del codice civile elementi essenziali per la costituzione di un'azienda sono:

- il complesso di beni;
- l'organizzazione;
- il fine di esercitare l'attività di impresa.

L'elemento che garantisce la coesione interna dell'azienda è costituito dall'*organizzazione*, impressa dall'imprenditore ai beni aziendali, consistente nella loro utilizzazione unitaria e coordinata ai fini dell'esercizio dell'attività economica imprenditoriale.

Oggetto del contratto di affitto può essere sia l'azienda sia un ramo d'azienda.

Quando viene concesso in godimento solo una parte dell'azienda, affinché possa configurarsi un contratto d'affitto di *ramo d'azienda* è necessario che essa costituisca un complesso di beni dotato di organizzazione autonoma, tale da poter essere considerato a sua volta come azienda, anche in seguito al distacco dalla più vasta organizzazione preesistente.

L'art. 2556 c.c. prevede espressamente il soddisfacimento del requisito della forma scritta *ad probationem* – atto pubblico o scrittura privata autenticata – per i contratti di godimento dell'azienda relativi ad imprese soggette ad iscrizione nel Registro delle imprese: *“Per le imprese soggette a registrazione, i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto, salva l'osservanza delle forme stabilite dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'azienda o per la particolare natura del contratto. I contratti di cui al primo comma, in forma pubblica o per scrittura privata autenticata, devono essere depositati per l'iscrizione nel registro delle imprese, nel termine di trenta giorni, a cura del notaio rogante o autenticante”*.

Parte “affittante” del contratto d'affitto d'azienda può essere:

- un imprenditore individuale: si tenga presente, tuttavia, che in caso di affitto dell'unica azienda di cui è titolare, questi perde lo *status* di “imprenditore”;
- una società;

- un privato che non riveste la qualifica di “imprenditore” (ad esempio, il soggetto che eredita un’azienda e, non volendo esercitare attività di impresa, la concede in godimento a terzi).

Il regime di tassazione applicabile all’affitto di azienda dipende dalla natura giuridica dell’affittante.

In linea di principio, l’affitto d’azienda, ai sensi dell’art. 3, comma 2, n. 1), del D.P.R. n. 633 del 1972, configura una “*prestazione di servizi*” se effettuato verso corrispettivo. Tuttavia, ai fini dell’imponibilità IVA, è necessaria la sussistenza anche del presupposto soggettivo. In ogni caso, l’imponibilità ad IVA dell’operazione è circoscritta alla sola ipotesi di affitto di azienda commerciale, atteso che l’art. 10, comma 1, n. 8), del D.P.R. n. 633 del 1972, considera esente da IVA l’affitto di terreni e di aziende agricole.

In breve, l’affitto d’azienda è soggetto ad IVA e, in attuazione del principio di alternatività IVA – Registro, ad imposta di registro in misura fissa se posto in essere da “imprenditori” nell’esercizio dell’impresa. Diversamente, esula dal campo applicativo dell’IVA ed è soggetto ad imposta di registro in misura proporzionale.

Con risoluzione 6 febbraio 2008, n. 35, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che la tassazione ai fini dell’imposta di registro varia in funzione dello *status* del locatore.

In particolare, nel caso in cui il locatore sia un imprenditore con più aziende (o che affitta solo un ramo della sua azienda) o una società, i canoni relativi all’affitto d’azienda, sono assoggettati ad IVA, applicando l’aliquota ordinaria del 20%, ed all’imposta di registro nella misura fissa di 168 euro.

Se, invece, il locatore è un imprenditore individuale che affitta l’unica azienda, egli perde la qualifica di soggetto passivo d’imposta ai fini IVA e il contratto deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura proporzionale (cfr. risoluzione 6 febbraio 2008, n. 35).

6.54. Da privato o imprenditore individuale che affitta la sua unica azienda

Quando l'affittante sia un privato o un imprenditore individuale che concede in affitto l'unica azienda di cui è titolare, l'operazione è fuori campo IVA e pertanto è soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale.

Nel caso di specie, la base imponibile è rappresentata dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 43, comma 1, lettera h) del TUR.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	3% (se viene corrisposto un unico e indistinto canone di affitto)
Imposta di bollo	Euro 45

Nota: art. 9 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR

6.55. Da società o imprenditore individuale che affitta un ramo d'azienda oppure una delle aziende che possiede e l'azienda non comprende immobili

Tale operazione è soggetta ad IVA, ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 1, del D.P.R. n. 633 del 1972.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 45

Nota: art. 3, comma 2, n. 1 del D.P.R. 633/1972; art. 40 del TUR

6.56. Da società o imprenditore individuale che affitta un ramo d'azienda oppure una delle aziende che possiede e l'azienda comprende beni immobili

Tale operazione è soggetta ad Iva, ai sensi del'art. 3, comma 2, n. 1 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Tuttavia, con riferimento a tale fattispecie, occorre richiamare l'art. 35, comma 10-*quater*, del D.L. n. 223/2006, il quale prevede che *“Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50%, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 633/1972”*.

Tale norma, di chiaro intento antielusivo, vuole evitare che attraverso l'utilizzo dello schema contrattuale dell'affitto di azienda vengano disapplicate le disposizioni introdotte in materia di locazioni immobiliari.

La predetta norma comporta che sia posta a confronto la tassazione delle due operazioni: l'affitto di azienda e la locazione dei fabbricati strumentali.

L'affitto d'azienda è ordinariamente assoggettato ad IVA e all'imposta di registro in misura fissa.

Le locazioni di immobili strumentali, in base a quanto previsto dall'articolo 10, n. 8 del DPR n. 633 del 1972, nella versione attualmente in vigore, sono in linea generale esenti.

Sono tuttavia imponibili nelle ipotesi in cui abbiano ad oggetto fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non siano suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

In ogni caso le locazioni di fabbricati strumentali, esenti o imponibili ad IVA, sono soggette ad imposta di registro nella misura dell'1%.

L'Agenzia delle Entrate, con circolare 1 marzo 2007, n. 12 ha chiarito che per valutare il sistema di tassazione più sfavorevole, non si deve tener conto degli

effetti che il trattamento fiscale di esenzione o di imponibilità ad IVA, applicabile alle locazioni di fabbricati, produce in termini di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti. In particolare, non deve tenersi conto di tale aspetto nè in relazione alla circostanza che l'effettuazione di locazioni esenti limita il diritto alla detrazione spettante al locatore nè della circostanza che qualora il conduttore abbia un limitato diritto alla detrazione, risulterebbe per lui di maggior sfavore una prestazione di locazione in regime di imponibilità IVA.

Tenuto conto che il legislatore, per quanto concerne la tassazione della locazione di immobili strumentali ha lasciato nella disponibilità del locatore l'applicazione o meno del regime di esenzione (che può essere disapplicato esercitando l'opzione per l'imponibilità ad IVA), si deve ritenere che la norma introdotta dal citato art. 35, comma 10-*quater*, non è tesa a rendere applicabile tale regime alla locazione d'azienda, qualora la componente immobiliare risulti prevalente.

Si ritiene, invece, che la *ratio* antielusiva della norma richieda di individuare il regime di maggior sfavore nell'applicazione dell'imposta proporzionale di registro, prevista per tutte le locazioni di fabbricati strumentali, sia imponibili che esenti, posta in essere ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8) del D.P.R. n. 633/1972. In relazione a tale aspetto, in sostanza, l'applicazione del regime di tassazione previsto per i fabbricati strumentali risulterà sempre più sfavorevole rispetto a quello previsto per le locazioni di azienda.

La norma antielusiva si applica nelle ipotesi in cui il valore dei fabbricati compresi nell'azienda costituisca la maggior parte del valore dell'azienda stessa.

Poiché la norma per la valutazione dei fabbricati richiama i criteri del valore normale come determinati dall'art. 14 del D.P.R. n. 633/1972, si ritiene che tale criterio di valutazione, per ragioni di omogeneità, debba essere riferito ad entrambi gli elementi del rapporto comparativo, il complesso aziendale e i fabbricati. *Nota: Circolare n. 12 del 01/03/2007; Circolare n. 27 del 04/08/2006.*

In definitiva, ai fini del regime di tassazione si avrà che:

- quando il valore dell'immobile non supera del 50% il valore dell'azienda

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168
Imposta di bollo	Euro 45

- quando il valore dell'immobile supera del 50% il valore dell'azienda

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	1%
Imposta di bollo	Euro 45

Qualora l'affitto di azienda abbia durata pluriennale, al fine del confronto con la disciplina dettata in materia di locazione di immobili strumentali, si dovrà tenere conto anche della disposizione dettata dalla nota I all'art. 5 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR, nella parte in cui prevede una riduzione dell'imposta di registro se il pagamento della stessa avvenga in un'unica soluzione per l'intera durata del contratto (Risoluzione n. 35 del 06/02/2008).

Caso particolare:

Campeggio: Al fine di stabilire se nel raffronto tra il valore dell'azienda e quello dei fabbricati strumentali che la compongono rilevi anche il valore delle aree attrezzate ad uso campeggio, si rende necessario, preventivamente, verificare se alla locazione di dette aree sia applicabile la disciplina prevista per gli immobili strumentali dall'art. 10, comma 1, n. 8 del D.P.R. n. 633 del 1972 e dall'art. 40, comma 1-*bis*, del TUR.

Con la circolare 16 novembre 2006, n. 33, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tra gli immobili strumentali interessati dalle disposizioni introdotte dall'art. 35 del D.L. n. 223/2006 rientrano quelli identificati nelle categorie catastali C, D, E ed A10.

Con circolare 1° 2007, n. 12, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che sia le aree attrezzate con sovrastante impianto di lavaggio (classificate nella categoria catastale D7) sia quelle dotate di attrezzature semplici (classificate nella categoria catastale C3), sono da considerare in ogni caso immobili strumentali rilevanti ai fini dell'applicazione dell'articolo 10, n. 8), del D.P.R. n. 633/1972, come modificato dall'art. 35 del D.L. n. 223 del 2006.

Con risoluzione 3 aprile 2008, n. 126, è stato precisato che le aree attrezzate a campeggio, se classificate nella categoria catastale D8 unitamente agli altri immobili che compongono, vanno considerate in modo unitario e inscindibile, in quanto costituiscono un solo complesso immobiliare a destinazione speciale, non suscettibile di destinazione diversa senza radicali trasformazioni (cfr. Circolare 14/03/1992, n. 5), la cui locazione è soggetta alla disciplina prevista dall'art. 10, comma 1, n. 8), del D.P.R. n. 633/1972 per la locazione di fabbricati strumentali. Ne consegue che ai fini della comparazione da effettuarsi in base all'articolo 35, comma 10-*quater*, del decreto-legge n. 223 del 2006, tra il valore dell'azienda e quello dei fabbricati strumentali che la compongono, rilevano tutti gli immobili classificati nelle categorie catastali B, C, D, E ed A10, e che quindi va complessivamente considerato non solo il valore dei fabbricati facenti parte di un campeggio, ma anche quello delle aree attrezzate destinate alla stessa attività.

Nota: art. 3, comma 2, n. 1 del D.P.R. 633/1972; art. 40 del TUR art. 5 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 35 comma 10 -quater del D.L. 223/2006; Circolare 16/11/2006, n. 33; Circolare 1/03/2007, n. 12/E; Risoluzione n. 126 del 03/04/2008.

SEZIONE VIII: CESSIONE D'AZIENDA

6.57. Trasferimento d'azienda inter vivos

Ai sensi dell'articolo 2556 c.c., i contratti aventi per oggetto il trasferimento dell'azienda sono stipulati per atto pubblico o scrittura privata autenticata; la

forma scritta non è richiesta *ad substantiam*, vale a dire a pena di nullità, bensì ai soli fini dell'iscrizione dell'atto nel Registro delle imprese.

I contratti aventi ad oggetto il trasferimento di azienda sono soggetti a registrazione, ai sensi dell'art. 3 del TUR, anche nel caso di contratti verbali.

La cessione di azienda, non rientrando tra le cessioni di beni, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 2, comma 3, lettera b) del D.P.R. 633 del 1972, non è soggetta ad Iva.

Tale operazione, pertanto, è soggetta, nell'ipotesi in cui nel compendio aziendale non figurino immobili, all'imposta di registro secondo quanto previsto dall'art. 2 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

Ai sensi dell'articolo 23, comma 4, del TUR, le passività vanno imputate, ai soli fini dell'imposta di registro e non per le imposte ipotecarie e catastali, ai diversi beni sia mobili sia immobili in proporzione del loro rispettivo valore.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	AZIENDA SENZA IMMOBILI	AZIENDA CON IMMOBILI
Imposta di registro	3%	7% per i fabbricati; 8% per i terreni edificabili, terreni non agricoli e non edificabili; 15% per terreni agricoli; 3% per i diritti diversi dai precedenti
Imposta Ipotecaria	Non dovuta	2%
Imposta catastale	Non dovuta	1%
Imposta di bollo	Euro 45	Euro 300

Nota: art. 2, comma 1 della Tariffa Parte Prima allegata al TUR; art. 3 del TUR e art. 23, comma 4, del TUR; art. 4 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 2 del D. Lgs. 347/1990.

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

RIFERIMENTI

- D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (c.d. TUR).
- D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (c.d. TUIC);
- D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (c.d. TUS);
- Regio Decreto n. 3278 del 1923;
- Regolamento CE n. 1257 del 17 maggio 1999;
- Regolamento CE n. 1260 del 21 giugno 1999;
- Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 42914;
- Direttive Comunità Europea;
- Sentenze della Corte di Cassazione indicate nella Guida;
- Norme del codice civile indicate nella Guida;
- Circolari e Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate indicate nella Guida.