

TASSAZIONE DI ATTI E FORMALITÀ DIRETTAMENTE CONSEGUENTI RISPETTO AD UN ATTO DI TRASFERIMENTO IMMOBILIARE A TITOLO ONEROSO STIPULATO PRIMA DEL 1° GENNAIO 2014

Si chiede di conoscere quale sia il trattamento, agli effetti dell'imposta di bollo, dei tributi speciali catastali, delle tasse ipotecarie e delle imposte ipotecaria e catastale, applicabile agli "atti e formalità direttamente conseguenti", posti in essere dopo il 1° gennaio 2014, e relativi ad un atto di trasferimento immobiliare a titolo oneroso stipulato e trascritto prima del 31 dicembre 2013.

La riforma della tassazione dei trasferimenti immobiliari di cui all'**art. 10 d.lgs. n. 23/2011** (come modificato dall'art. 26, comma 1, d. l. n. 104 del 12 settembre 2013, convertito dalla l. 8 novembre 2013, n. 128), ha introdotto, in relazione a tali trasferimenti, una nuova disciplina, prevedendo, in particolare al **comma 3** del suddetto articolo, che *"gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta"*.

In ragione della nuova previsione si pone quindi un problema relativamente ai criteri di applicazione del nuovo regime c.d. "di assorbimento" dei tributi indiretti e della nuova fissa di 50 euro delle imposte ipotecaria e catastale ed alla puntuale individuazione de "gli atti e le formalità direttamente conseguenti", di cui al richiamato comma 3 ⁽¹⁾.

Con riguardo a quest'ultimo aspetto, legato all'individuazione de "gli atti e le formalità", ricompresi nella previsione del comma 3 dell'art. 10, si è ritenuto ⁽²⁾ che la formulazione della previsione, e cioè il riferimento a *"gli atti e le formalità direttamente conseguenti"*, evidentemente rispetto agli *"atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2"* del medesimo articolo, nonché la specifica finalità degli "atti e formalità", i quali devono essere *"posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari"*, induca a circoscrivere l'ambito oggettivo della disposizione a fattispecie che possano ritenersi relative e discendenti dall'atto traslativo soggetto all'imposta di cui ai commi 1 e 2 cit.

Tale interpretazione è stata poi resa anche dall'Agenzia delle Entrate, nella recente circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014 ⁽³⁾, nella quale, peraltro si aggiunge, in via esemplificativa, che *<possono considerarsi "atti e formalità direttamente conseguenti" agli atti assoggettati all'imposta di cui all'articolo 1 della Tariffa oltre alle formalità eseguite per la trascrizione e la voltura di detti atti ...a) le eventuali note di trascrizione in rettifica e domande di voltura in rettifica di formalità relative ad atti di trasferimento assoggettati all'imposta di cui trattasi;...b) gli atti di rettifica di meri errori od omissioni materiali... quando relativi ad atti di trasferimento assoggettati all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa in esame, nonché le correlate formalità di trascrizione e voltura catastale;...c) gli atti di identificazione catastale, laddove diretti*

alla mera precisazione dei dati catastali di beni trasferiti con un atto soggetto all'imposta prevista dal comma 1 ovvero dal comma 2 dell'articolo 10 del decreto;...d) gli atti di conferma di precedenti atti traslativi, soggetti all'imposta di cui all'articolo 10, comma 1 e 2, del decreto, diretti a "sanare" l'assenza di allegazioni o menzioni previste dalla normativa urbanistica. > ⁽⁴⁾.

Con riferimento alla questione legata alla **decorrenza della nuova disciplina**, anche con riferimento agli atti e alle formalità direttamente conseguenti, come osservato nello Studio, prima richiamato ⁽⁵⁾, <il comma 5 dell'art. 10 si limita a disporre che *"le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2014"*. Più precisamente saranno regolati dalla nuova disciplina tutti gli atti "non compiuti" al 31 dicembre 2013 ovvero, in positivo, gli atti pubblici e le scritture autenticate formati dal 1° gennaio 2014, risultando, per tali atti, irrilevante il giorno della registrazione dell'atto.

Pertanto l'effetto, sopra definito di "assorbimento" di alcuni tributi indiretti nell'imposizione proporzionale di registro, potrà prodursi **solo in ragione di atti per i quali abbia operato la nuova disciplina di cui ai citati commi 1 e 2 dell'art.10**. In altri termini, a seguito di un atto di trasferimento regolato, ai fini dell'imposta di registro, dalla disciplina in vigore al 31 dicembre 2013, ***gli atti e le formalità direttamente conseguenti resteranno soggetti all'imposta di bollo, ai tributi speciali catastali, alle tasse ipotecarie, alle imposte ipotecaria e catastale secondo la disciplina applicabile prima delle intervenute modifiche ad opera dell'art. 10 >***.

Va osservato che, in tal senso, si esprime anche l'Agenzia dell'Entrate, nella circolare n. 2/E cit., la quale, nell'individuare il perimetro applicativo della disposizione in oggetto con riferimento agli "atti e le formalità direttamente conseguenti", fa riferimento unicamente alle *"fattispecie che possano considerarsi di diretta conseguenza del trasferimento soggetto all'imposta prevista dal comma 1 ovvero dal comma 2 del medesimo articolo 10"* ⁽⁶⁾, il quale trova applicazione, come già visto, esclusivamente per i trasferimenti posti in essere a partire dal 1° gennaio 2014.

La norma in esame, di cui al comma 3 citato, stabilisce il trattamento fiscale riservato alle formalità, sulla base di un rapporto di diretta consequenzialità da un atto di trasferimento immobiliare a titolo oneroso e pertanto ***l'Ufficio dovrà avere riguardo al tempo della formazione di tale atto*** (ante o post 1° gennaio 2014) per conseguentemente liquidare correttamente i tributi indiretti, con riferimento agli atti e alle formalità direttamente conseguenti.

Alla luce di quanto premesso, con riferimento alla fattispecie indicata, relativa ad un atto di rettifica, stipulato nel 2014, "direttamente conseguente" ad un precedente atto di trasferimento immobiliare a titolo oneroso, posto in essere in data antecedente al 1° gennaio 2014, non potrà ritenersi applicabile il nuovo regime c.d. "di assorbimento" dei tributi indiretti e la disposizione relativa alle "nuove imposte fisse" di 50 euro ipotecaria e catastale, di cui al menzionato comma 3 dell'art. 10.

Vittoria La Peccerella

1) Si rinvia, per maggiori approfondimenti, allo studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 1011-2013/T, La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014, ed alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E del 21 febbraio 2014.

2) Cfr. Studio CNN n. 1011-2013/T, cit.

- 3) “Per quanto concerne l’individuazione degli “atti e formalità” ricompresi nella previsione del menzionato comma 3 dell’art. 10, si evidenzia che l’espressione “direttamente conseguenti” - rispetto agli atti assoggettati all’imposta proporzionale di cui l’articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR ovvero assoggettati all’imposta nella misura minima di 1.000 euro - porta a ritenere comprese nell’ambito applicativo della disposizione unicamente quelle fattispecie che possano considerarsi di diretta conseguenza del trasferimento soggetto all’imposta prevista dal comma 1 ovvero dal comma 2 del medesimo articolo 10”. Cfr. circolare n. 2/E pag. 34.
- 4) Va osservato, in relazione al quesito in esame, che la circolare 2/E, in merito alla applicazione della nuova disciplina a fattispecie particolari, precisa (cfr. paragrafo 5.2), con riferimento agli **atti di rettifica che modificano gli effetti giuridici del precedente atto traslativo**, che *“in quanto aventi autonomo contenuto patrimoniale, sono assoggettati ad autonoma tassazione. Laddove, peraltro, tali atti di rettifica siano soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale, ai sensi dell’articolo 1 della Tariffa, come novellato dall’art. 10 del decreto, si applicano le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 ciascuna; opera inoltre l’esenzione dall’imposta di bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali prevista dall’articolo 10, comma 3, del decreto stesso”*.
- 5) Cfr. Studio CNN 1011-2013/T cit. par. 9
- 6) Cfr. circolare n. 2/E cit., pag. 34