

# feder notizie

NOTARIATO | INNOVAZIONE | SOCIETÀ

Home

Corsivo

La professione

La normativa

Conversazioni

Archivio storico

Redazione

Edicola

Cerca

Cerca

## La (errata) duplicazione delle imposte indirette per la contestuale cessione di usufrutto e nuda proprietà

Argomento: Approfondimento giuridico Pubblicato il 11 Marzo 2026 da Redazione Federnotizie

Cari lettori abbiamo aggiunto a ogni articolo una funzione di **lettura vocale**. Basta cliccare sul pulsante "Ascolta" per sentire l'articolo nei momenti in cui leggere non è comodo. Buona esperienza di **audio-lettura**!



Ascolta



**A cura di Gabriele Fanti**

Oggi pubblichiamo un'analisi approfondita di uno di quei casi di accertamento dell'Agenzia delle Entrate manifestamente infondato, rispetto ai quali è doveroso come categoria professionale prendere una posizione ferma e decisa. Alle argomentazioni teoriche sviluppate da Gabriele Fanti della nostra Redazione, abbiamo affiancato il prezioso contributo dell'Avv. Giacomo Mancinelli, cassazionista specializzato nel contenzioso tributario degli atti notarili, per fornirvi un supporto concreto nella predisposizione dell'eventuale ricorso (scaricabile, [in bozza](#), al termine dell'articolo). Un caso emblematico che richiede una risposta unitaria da parte dell'intera categoria.

---

## 1. Il caso

È esperienza ormai sempre più comune, per le parti di un atto notarile ed il medesimo notaio rogante, ricevere avvisi di liquidazione con cui il locale ufficio dell'agenzia delle entrate proceda al recupero di una o più imposte fisse per le più disparate ragioni e spesso per importi tali da rendere non economicamente vantaggioso contrastare la pretesa erariale.

Tra tali ipotesi, una delle più ricorrenti, è quella della richiesta di doppie imposte di registro, ipotecaria e catastali per la cessione contestuale (o l'acquisto contestuale) della proprietà unitamente ad altri diritti reali minori (usufrutto, diritto di abitazione, ecc.).

Tale richiesta risulta piuttosto ardua da condividere sia per i contribuenti sia per il professionista.

Infatti, da un lato il contribuente non riesce a comprendere quale equità fiscale vi sia alla base della richiesta di una doppia tassazione (a seconda dei casi fino ad euro 600) in conseguenza della scelta di separare l'acquisto della nuda proprietà da quella dell'usufrutto.

Dall'altro lato il professionista, che ha ben chiaro l'unicità degli intenti perseguiti dalle parti, mal accetta una ricostruzione dell'operazione che hanno realizzato le parti contrattuali alla stregua di due cessioni tra di esse separate ed autonome, ma che tali non sono.

Infatti, se l'operazione esaminata dal punto di vista dell'usufruttuario o del nudo proprietario, può legittimamente indurre a ritenere sussistenti due autonome vendite, giacché ciascuno di essi potrebbe "astrattamente" alienare il proprio diritto senza necessità di collaborazione del titolare dell'altro diritto reale, ribaltando la prospettiva si giunge ad opposte risultanze.

È di tutta evidenza, infatti, che chi intenda acquistare una abitazione per sé e la propria famiglia non potrà realizzare un acquisto limitato al solo usufrutto o alla sola nuda proprietà e che per esso la circostanza che i diritti appartengano separatamente a due soggetti differenti è una mera contingenza. L'acquirente si relazionerà comunque verso la controparte come verso un unico centro di interessi, convenendo un corrispettivo complessivo (che spesso viene ripartito tra usufruttuario e nudo proprietario solo in sede di vendita e solo

ricorrendo alle tabelle fiscali). Né può dirsi in questi casi che il collegamento tra i due negozi è meramente soggettivo e non oggettivo poiché chi intenda acquistare la piena proprietà (la quale rappresenta l'ordinario) acquistando usufrutto e nuda proprietà altro non fa che riconciliare in un unico diritto le diverse facoltà del proprietario, facoltà che rappresentano "oggettivamente" più pezzi di un medesimo mosaico.

Viceversa nel caso opposto, ossia di vendita della piena proprietà ed acquisto di nuda proprietà ed usufrutto in capo a soggetti diversi, ritenere che la volontà unilaterale dell'acquirente possa "frazionare" l'unitario negozio giuridico a prescindere dalla volontà del venditore, oltre a inique conseguenze fiscali, potrebbe generare problemi dal punto di vista civilistico consentendo, ad esempio, la risoluzione "parziale" di uno solo dei negozi senza possibilità per il venditore di invocare l'art. 1464 c.c.

## 2. La posizione dell'Agenzia delle Entrate e della Cassazione

L'agenzia delle Entrate, invero, non ha assunto un indirizzo univoco in materia.

Se con la risposta a interpello n. 954-200/2012 ha chiarito che trattandosi di due negozi autonomi sono dovute tutte le imposte due volte (registro, ipotecaria e catastale), con la più recente risposta a interpello n. 901-276/2021 della Direzione Regionale Piemonte, ha stabilito che l'imposta fissa di registro di € 200,00, trova applicazione una volta soltanto trattandosi di un negozio unitario anche se soggettivamente complesso, sicché non sarebbe corretto applicare l'imposta multipla prevista per i negozi collegati.

La posizione più intransigente, tuttavia, è suffragata da non pochi arresti giurisprudenziali<sup>[1]</sup> i quali fondano la duplicazione delle imposte sull'assunto per cui i rispettivi diritti d'usufrutto

e nuda proprietà potrebbero essere oggetto di separata negoziazione essendo solo per mera contingenza inseriti in un unico contratto.

Non ci si può esimere dall'osservare che tuttavia trattasi di argomentazione che prova troppo poiché anche nel caso di più comproprietari di un immobile, ciascuno di essi potrebbe alienare separatamente la propria quota di comproprietà eppure non è possibile dubitare del fatto che la vendita di più comproprietari in favore di un solo acquirente rappresenti un unico negozio unitario.

In ogni caso dette pronunce meriterebbero di essere oggi riviste alla luce dell'interpretazione autentica fornita al comma 1 dell'articolo 67 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 dal DECRETO-LEGGE 17 giugno 2025, n. 84 il quale ha previsto che detta norma si debba interpretare “nel senso che il reddito derivante dalla concessione di usufrutto o dalla costituzione di altri diritti reali di godimento su un bene immobile costituisce un reddito diverso imponibile ai sensi della lettera h) dello stesso comma 1 **quando il soggetto disponente mantiene un diritto reale sul bene immobile**, mentre si qualifica come plusvalenza, tassabile ai sensi delle lettere b) e b-bis) del comma 1 al ricorrere delle condizioni temporali ivi previste, se il disponente si spoglia contestualmente e integralmente di ogni diritto reale sul bene”.

Pur trattandosi di norma dettata in materia di imposte dirette, esigenze di coerenza sistematica dell'ordinamento fiscale consentono di enucleare da tale disposizione un **principio generale per cui la “scissione” delle facoltà del pieno proprietario in usufrutto (o altro diritto reale minore) e nuda proprietà ha rilevanza fiscale** (giustificando l'applicazione di un diverso regime fiscale rispetto alla mera cessione della piena proprietà) **soltanto qualora il proprietario alienante mantenga un diritto sul bene.**

Viceversa, qualora l'alienante alieni l'intera proprietà, anche se frazionata in più diritti reali minori a più persone, la scissione del diritto dominicale tra nuda proprietà ed usufrutto è circostanza contingente e meramente legata a ragioni "soggettive" della parte acquirente senza che possa negarsi natura unitaria alla cessione della piena proprietà da parte dell'alienante. In tale ipotesi, infatti, il prisma che scinde l'unico diritto di proprietà oggetto di alienazione nei diritti complementari di usufrutto/nuda proprietà, è rappresentato esclusivamente dalla volontà dell'acquirente e risponde ad un suo precipuo interesse, mentre l'operazione resta unitaria per il venditore.

Se, pertanto, il legislatore in materia di imposte dirette dimostra di valorizzare la posizione unitaria del cedente rispetto all'acquisto frazionato degli acquirenti, non si comprende perché la medesima conclusione non debba oggi, a maggior ragione successivamente alla detta novella, essere trasferita anche al campo delle imposte indirette.

Una conferma di ciò la si può rinvenire anche tra le imposte indirette e precisamente nella disciplina della tassa d'archivio (la quale è anche essa tributo). L'ultimo comma dell'art. 2 del D.M. 27 novembre 2001 (G.U. n. 292, 17 dicembre 2001, Serie Generale) dispone infatti che: l'atto di disposizione da parte di unico soggetto a favore di soggetti diversi del diritto di nuda proprietà e del diritto di usufrutto, uso o abitazione, totale o parziale, relativamente allo stesso bene, ovvero di disposizione dei detti diritti da soggetti diversi a favore di un'unica parte, **si considera unico negozio** e dà luogo ad un solo onorario graduale.

Pertanto il legislatore sia in sede di imposte sui redditi che in sede di tassa d'archivio si è premurato di precisare che i trasferimenti congiunti della piena proprietà ancorché frazionati in usufrutto e nuda proprietà sono da considerarsi fiscalmente come un unico contratto.

In ogni caso, a prescindere dalla natura unitaria o plurima dei contratti in questione, risulta totalmente trascurata da parte dell'amministrazione finanziaria e della Cassazione ogni indagine circa le peculiarità delle singole imposte.

Le imposte ipotecarie e catastali, infatti, ancorché costruite sulla base del modello dell'imposta di registro, presentano peculiarità e presupposti di imposta nettamente differenti da questa, che escludono la doppia imponibilità delle cessioni contestuali di usufrutto e nuda proprietà anche riconoscendo alle stesse natura plurinegoziale.

### 3. L'imposta di registro

Gli articoli 1 e 2 del D.p.r. 131/1986 prevedono che oggetto dell'imposta di registro siano "gli atti" elencati nella tariffa allegata al detto testo unico. Il legislatore rinuncia pertanto ad una definizione generale del presupposto e dell'oggetto dell'imposta di registro limitandosi a rimandare ad una elencazione<sup>[2]</sup> di atti che sono sottoposti al pagamento dell'imposta.

Tuttavia l'apparente tassatività delle fattispecie imponibili è fortemente ampliata dall'art. 9, Tariffa parte 1 annessa al D.p.r. 131/1986 per cui sono soggetti all'imposta di registro del 3% gli: *"Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale"*.

Per quanto sia ampio l'ambito applicativo dell'imposta non sembra tuttavia predicabile un principio di generale sottoposizione a imposta di ogni documento giuridico (se non forse per quelli aventi contenuto patrimoniale).

Tra gli “atti” soggetti ad imposta, indicati nelle tariffe allegate al TUR, è poi in realtà individuabile una congerie di ipotesi che disvela che detto termine deve essere inteso secondo tutte le possibili accezioni che esso ha.

Sono, infatti, sottoposti a imposta di registro gli atti nel senso di “documenti giuridici”<sup>[3]</sup>, gli atti nel senso di azioni o dichiarazioni aventi rilievo giuridico<sup>[4]</sup> e infine gli atti nel senso di “negozi giuridici”.

Ma che oggetto dell’imposta non sia solo l’atto in sé, nel senso del documento presentato alla registrazione, bensì principalmente ciò che in esso è contenuto<sup>[5]</sup>, è poi meglio chiarito dall’articolo 21 D.p.r. 131/86 il quale precisa che: “*Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto*”.

Soprascedendo, per questioni di spazio, sulla diatriba tra chi ritiene che il presupposto dell’imposta sia la richiesta della registrazione di un atto e chi ritiene che presupposto sia il confezionamento dell’atto stesso che poi per legge è da sottoporre a registrazione<sup>[6]</sup>, è comunque chiaro che l’imposta è limitata agli atti elencati nella tariffa allegata al D.p.r. 131/1986, ma che **oggetto dell’imposta è non solo e non tanto l’atto quale documento** (ipotesi che comunque talvolta ricorre) **ma, principalmente, il contenuto di esso, ovvero i negozi giuridici che tale documento reca al suo interno** (o, in più limitate ipotesi, gli atti giuridici, nel senso delle dichiarazioni che ancorché prive di un contenuto dispositivo abbiano comunque giuridica rilevanza).

È corretto affermare allora che nel caso di un unico documento che rechi al suo interno più negozi giuridici **autonomi** (ossia non interdipendenti ex art. 21) ciascun negozio giuridico

realizzi autonomamente il presupposto dell'imposta di registro con l'applicazione separata dell'imposta a ciascuna disposizione.

Le conseguenze di ciò, tuttavia, risultano piuttosto limitate nel caso oggetto di studio.

La contestuale vendita (o acquisto) dell'usufrutto (o altro diritto reale minore) e della nuda proprietà comporterà infatti la necessità di scindere comunque il complessivo valore della proprietà, che avrebbe costituito la base imponibile dell'unico trasferimento della piena proprietà, nelle sue due componenti rispettivamente riferite al diritto reale minore e alla proprietà, per importi che sommati tra di loro eguagliano il valore della piena proprietà.

Ne deriva che **non vi è alcun aumento o diminuzione della tassazione rispetto all'unitaria vendita della piena proprietà**. E ciò anche tenuto conto del fatto che in presenza di atti plurimi da cui scaturisca una imposta complessivamente superiore al minimo non si opererà alcun adeguamento al minimo per i singoli negozi (e se l'imposta complessiva è inferiore al minimo verrà liquidata soltanto un'unica imposta pari al minimo)[\[7\]](#).

Diversamente sembrerebbe accadere invece nel caso di cessione ricadente nell'ambito di operatività dell'IVA.

In virtù del noto principio dell'alternatività delle imposte di Registro ed Iva, sancito dall'art. 40 d.p.r. 131/1986, e per il principio di autonomia delle disposizioni dettato dal citato art. 21, ciascun autonomo negozio di cessione (della nuda proprietà e dell'usufrutto) scontrerà (*rectius*: parrebbe scontare) una propria imposta di registro in misura fissa.

Tuttavia anche tale ipotesi merita un maggiore approfondimento.

Il principio di alternatività Iva/Registro, dettato dall'art. 40 TUR, è un essenziale correttivo volto a impedire che la sovrapposizione delle norme impositive dell'imposta di registro con quelle dell'Imposta sul valore aggiunto generi una duplicazione dell'imposizione dalla medesima capacità contributiva espressa dal trasferimento immobiliare.

Se l'indice di capacità contributiva, manifestato dal trasferimento immobiliare, è già assoggettato a imposizione dal legislatore in ragione del "valore aggiunto" apportato dal soggetto Iva all'immobile alienato, o in altri termini, in funzione dell'intervenuto acquisto di un bene da un'impresa che lo immette nel mercato, sottoporre il medesimo trasferimento anche all'imposta di registro, la quale ha nella capacità economica delle parti del contratto il suo presupposto di imposta, **comporterebbe la tassazione della medesima capacità contributiva due volte**: la prima per aver acquistato da un'impresa e la seconda per aver acquistato. Ne deriverebbe che un acquisto immobiliare che non presenta un maggior indice di capacità contributiva rispetto agli altri acquisti immobiliari si troverebbe a scontare una maggiore imposta con violazione del principio costituzionale della capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost.

È tuttavia compatibile con quanto sopra, la sottoposizione del contratto di cessione ad imposta di registro in misura fissa invece della completa esenzione. In tale ipotesi, infatti, l'imposta di registro rappresenta la "remunerazione" del servizio della registrazione[8].

Ciò deriva dalla particolare natura dell'**imposta di registro la quale nasce come corrispettivo di un pubblico servizio** (la conservazione degli atti), acquisisce natura di tassa, correlata ai benefici extrafiscali discendenti dalla registrazione (quali la data certa ex art. 2704) c.c. **ed infine assume la natura di imposta parametrata alla capacità contributiva** disvelata dagli atti soggetti a registrazione[9]. La natura di tassa, tuttavia, resta ancora connaturata

all'imposta di registro in determinati casi: gli atti privi di contenuto patrimoniale, la sottoposizione volontaria a registrazione di atti esenti da registrazione, la registrazione degli atti sottoposti a condizione sospensiva.

Per tali ragioni la dottrina ravvisa nel tributo in oggetto la duplice natura di imposta e di tassa[10].

Certamente tra tali fattispecie è però annoverabile anche la registrazione di atti contenenti trasferimenti sottoposti ad Iva. In tal caso l'imposta di registro in misura fissa, infatti, non colpisce la capacità contributiva manifestata dal negozio giuridico (la quale è già assoggettata ad IVA e diversamente si realizzerebbe una doppia tassazione del medesimo indice di capacità contributiva) bensì l'accesso delle parti ai benefici della registrazione[11].

*Se pertanto l'atto risulta già "assoggettato all'imposta fissa di registro, intesa come tributo connesso alla esecuzione della formalità di registrazione, non esiste giustificazione sistematica per sottoporre ad una ulteriore imposta fissa le diverse disposizioni che esso contiene, se per esse in astratto è dalla legge previsto tale tipo di tributo, sostitutivo della imposta proporzionale e che viene soddisfatto con l'assolvimento di un'unica imposizione"*[12].

È quindi evidente che, sottoposto il contratto a imposta di registro in misura fissa in ragione esclusivamente della sua registrazione, esso scontrerà un'unica imposta di registro indipendentemente dal numero di negozi che contiene proprio perché unica è la registrazione e unico l'indice di capacità contributiva/servizio pubblico ricevuto (la registrazione). In tale ipotesi l'imposta di registro si atteggia a imposta "documentale" e l'atto, quale documento, rimane pur sempre unico.

Sono quindi estensibili anche ai contratti contenenti più disposizioni soggette ad Iva le medesime conclusioni raggiunte dall'amministrazione finanziaria per i contratti contenenti più disposizioni a contenuto non patrimoniale<sup>[13]</sup>.

In virtù di quanto sopra, pertanto, è ragionevole ritenere che anche nel caso di sottoposizione ad iva, la cessione contestuale di nuda proprietà e usufrutto non debba scontare maggiori imposte rispetto alla cessione della piena proprietà non dovendosi operare neanche in tale ipotesi una duplicazione dell'imposta fissa di registro.

## 4. L'imposta ipotecaria

Ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. 347/1990 (rubricato oggetto dell'imposta): *“Le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari sono soggette alla imposta ipotecaria secondo le disposizioni del presente testo unico e della allegata tariffa”*.

L'imposta ipotecaria ha pertanto un **presupposto diverso** dall'imposta di registro, correlato non tanto alla mera sottoscrizione di un atto bensì all'**idoneità di questo di dar luogo a formalità presso i registri immobiliari**.

Anche per tale imposta, come per l'imposta di registro, si ripropone in dottrina il dibattito tra chi sostiene che il presupposto impositivo sia dato dall'esecuzione della formalità e chi sostiene che invece il presupposto, quanto meno nel caso di atti ricevuti da pubblici ufficiali, si realizzi già al momento della stipulazione dell'atto poiché esso obbliga all'effettuazione della formalità (ex art. 2671 c.c., art. 6 e 7 dlgs 347/1990)<sup>[14]</sup>.

Va tuttavia osservato che, rispetto all'imposta di registro, vi è un argomento in meno a favore della realizzazione del presupposto al momento della stipula dell'atto poiché manca, per le imposte ipotecarie e catastali, una procedura di trascrizione e voltura d'ufficio prevista viceversa per la registrazione. Inoltre, lo stesso art. 13 del dlgs. 347/1990 prevede che la riscossione dell'imposta avvenga "all'atto della richiesta della formalità".

Sembra pertanto preferibile aderire alla tesi sostenuta dalla prevalente giurisprudenza<sup>[15]</sup> secondo cui le imposte ipotecarie e catastali: *"in estrema sintesi possono essere definite le imposte relative agli atti cui conseguono la formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione, cancellazione ed annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari, nonché la formalità della voltura catastale. L'imposta ipotecaria è un'imposta indiretta che si applica in occasione della esecuzione delle formalità presso i registri immobiliari.... Secondo l'indirizzo largamente condiviso da questa Corte, l'individuazione del presupposto impositivo del tributo....si basa non nella redazione di un atto soggetto a formalità di trascrizione e voltura, ma proprio nella formalità in quanto tale"*<sup>[16]</sup>.

È forse questo uno degli aspetti più ostici delle imposte ipotecaria e catastale. Dette imposte hanno come oggetto "l'atto" cui conseguono le formalità di trascrizione e voltura ma il **presupposto impositivo** non è dato dalla redazione dell'atto bensì dalla **esecuzione della formalità**.

La questione ha particolare rilievo in caso di mutamento della disciplina fiscale di una determinata fattispecie dopo la stipula dell'atto ma prima della richiesta della formalità. Aderendo alla teoria che vede il presupposto realizzato al momento della richiesta della formalità dovrebbero applicarsi le imposte prescritte in tale momento mentre aderendo alla seconda teoria dovrebbero applicarsi le imposte previste al momento della stipula dell'atto.

La posizione assunta dalla giurisprudenza è poi condivisa anche dall'amministrazione finanziaria che con la circolare ministeriale n. 239/T del 14 agosto 1997, ha chiarito che: “Il sistema delineato dal combinato disposto degli articoli 12 e 13, comma 2, del D.Lgs. n. 347 del 1990, consente di poter affermare che... l'evento generatore del tributo la cui riscossione è demandata alle Conservatorie dei RR.II... **sorge con l'esecuzione della formalità o con la presentazione della medesima**, a seconda che si tratti, rispettivamente, di trascrizioni e iscrizioni, oppure, di annotazioni” stabilendo che, in caso di successione di leggi nel tempo, si applica la legge vigente nel momento in cui l'annotazione viene richiesta.

Per l'imposta ipotecaria e per l'imposta catastale, si presenta quindi ancora più forte l'ambiguità già vista per l'imposta di registro. La maggior capacità contributiva insita nell'essere parte di un atto che impone o consente la pubblicità immobiliare, anche se non può essere del tutto esclusa, risulta comunque piuttosto “debole”, così come debole appare la finalità di ripartizione sulla collettività della spesa pubblica occorrente alla tenuta dei registri immobiliari. I due elementi essenziali dell'imposta: lo scopo di redistribuzione del reddito e la compartecipazione ad una spesa pubblica appaiono, per le imposte ipotecarie e catastali, piuttosto sbiaditi. Di contro, detti tributi risultano più onestamente avvicinati a tasse dovute in conseguenza all'accesso ad un particolare pubblico servizio[17].

Se pertanto il presupposto d'imposta per le imposte ipotecaria e catastale è dato dalle formalità di trascrizione e iscrizione **bisogna escludere la debenza di dette imposte ove tali formalità manchino**. Parimenti non saranno dovute ulteriori imposte ove tali formalità vi siano ma difettino di autonomia essendo pubblicizzate con note di trascrizione e/o voltura già assoggettate ad imposte non potendosi sottoporre due volte ad imposta il medesimo presupposto impositivo.

Poiché ogni autonoma obbligazione tributaria non può che scaturire dall'autonomo perfezionamento del presupposto impositivo, ne discende conseguentemente che sarà dovuta una imposta ipotecaria (ed una imposta catastale) solo se e nei limiti in cui sia possibile (*rectius* doverosa) un'autonoma pubblicità nei registri immobiliari. Pertanto, **ogni qual volta un dato assetto negoziale sia veicolato nei registri immobiliari da una sola nota di trascrizione non vi potrà che essere un'unica imposizione fiscale.**

Risulterebbe pertanto illegittima la richiesta del versamento di una doppia imposta ipotecaria per la contestuale cessione della nuda proprietà e dell'usufrutto qualora essa sia pubblicizzata con un'unica nota di trascrizione (come usualmente accade).

Resta da esaminare se la diffusa prassi di pubblicizzare con un'unica nota la cessione dell'usufrutto e della nuda proprietà sia conforme all'impianto normativo ovvero se si dovrebbe procedere a due distinte note di trascrizione.

A tal riguardo viene innanzitutto in rilievo il disposto dell'art. 17, comma 3, del dlgs. 52/85 il quale dispone che: *“Ciascuna nota non può riguardare più di un negozio giuridico o convenzione oggetto dell'atto di cui si chiede la trascrizione, l'iscrizione o l'annotazione”*.

Ne deriva che per ogni negozio giuridico autonomo dal punto di vista civilistico andrebbe presentata un'autonoma nota di trascrizione. Questo principio trasportato nel caso che qui ci interessa comporterebbe l'obbligo di presentare una nota di trascrizione per la cessione del diritto di usufrutto ed una autonoma nota per la cessione del diritto di nuda proprietà.

Tuttavia ciò non è certamente possibile. L'esecuzione della pubblicità con la predisposizione di due note, infatti, non potrebbe che avvenire in due modi, entrambi non concretamente

realizzabili, e precisamente:

- pubblicizzando con una prima nota la cessione della nuda proprietà e con una seconda nota la cessione dell'usufrutto;
- pubblicizzando con una prima nota la costituzione dell'usufrutto e con una seconda nota la cessione della nuda proprietà.

Nel primo caso la pubblicità sarebbe fuorviante e non corrispondente all'atto posto in essere. Il terzo che prendesse visione delle note di trascrizione contro il proprietario, infatti, ne trarrebbe la conclusione che lo stesso ha alienato la nuda proprietà riservandosi l'usufrutto del bene e che poi successivamente abbia alienato il proprio usufrutto ex art. 980 c.c. In tale fattispecie, tuttavia, l'usufrutto sarebbe parametrato alla durata della vita dell'alienante che apparirebbe primo usufruttuario e non alla durata della vita dell'acquirente, reale primo usufruttuario.

Ma i problemi non si risolvono neanche con la seconda ipotesi. Pubblicizzare prima la costituzione dell'usufrutto e poi la cessione del diritto di nuda proprietà realizza comunque una pubblicità non conforme all'atto posto in essere, nel quale lo spoglio del cedente è stato contestuale. Occorre, infatti, innanzitutto tener presente che la costituzione del diritto reale minore porta con sé alcune obbligazioni accessorie che instaurano un vero e proprio rapporto obbligatorio tra il nudo proprietario e l'usufruttuario (come ad esempio gli obblighi di cauzione ed inventario ex artt. 1002 e 1003 c.c.). Una non corretta pubblicità potrebbe indurre a ritenere che tale rapporto si è instaurato tra il primo alienante e l'usufruttuario quando in realtà il cedente resta estraneo ad ogni vicenda connessa al diritto reale minore che vede quali unici soggetti coinvolti i cessionari.

Inoltre, la presentazione di due note distinte, potrebbe inficiare la corretta opponibilità dell'atto nell'ipotesi in cui una delle due note venga ricevuta e l'altra per qualsiasi ragione respinta potendosi addirittura giungere all'assurdo effetto di un soggetto che frapponga un suo titolo, opponibile ai terzi, tra la trascrizione della costituzione dell'usufrutto e la trascrizione della cessione della nuda proprietà.

Deve pertanto ritenersi che, anche ove si accedesse alla tesi per cui civilisticamente la cessione dell'usufrutto e della nuda proprietà rappresentino due distinti negozi, ai fini dell'esecuzione della pubblicità immobiliare esse costituiscano una "unica convenzione" non pubblicizzabile in modo separato ma solo con un'unica nota.

Essendo quindi unica la nota di trascrizione sarà parimenti unico il presupposto impositivo e l'oggetto dell'imposta il quale, come già detto, non potrà essere certamente tassato due volte. Risulta pertanto dovuta una sola imposta ipotecaria.

## 5. L'imposta catastale

Le considerazioni fin qui svolte per l'imposta ipotecaria valgono anche per l'imposta catastale il cui presupposto impositivo è dettato dall'art. 10 del dlgs. 347/1990 secondo cui sono soggette all'imposta "le volture catastali".

Si ripropone anche qui il dibattito sul presupposto impositivo che vede contrapposti chi<sup>[18]</sup> ritiene che esso sia dato dalla mera stipula dell'atto e chi<sup>[19]</sup> ritiene che viceversa è l'esecuzione della formalità ad integrare il momento impositivo mentre giurisprudenza ed amministrazione finanziaria ritengono che esso sia integrato solo con la formalità<sup>[20]</sup>.

Certo è comunque che il tributo in oggetto presuppone necessariamente l'accertamento dell'idoneità dell'atto a dare il via alla voltura catastale[21].

Resta da analizzare, come già fatto per l'imposta ipotecaria, se la contestuale cessione (o acquisto) dei diritti di nuda proprietà e usufrutto (o altro diritto reale minore) richieda l'effettuazione di autonome formalità di voltura catastale, che integrino il presupposto impositivo, o meno.

A differenza di quanto visto per le trascrizioni è interessante rilevare che la normativa non ricollega l'obbligo di voltura al negozio giuridico bensì al “documento traslativo”. Il secondo paragrafo del decreto del Ministero delle Finanze del 05 novembre 1969 prevede infatti che: **“Deve essere presentata una distinta domanda per ciascun documento traslativo (indipendentemente dal numero delle ditte interessate al trasferimento)”**.

Questo primo inquadramento normativo può fornire interessanti spunti ermeneutici anche perché sancisce l'irrilevanza del numero delle ditte catastali interessate al trasferimento (e pertanto l'irrilevanza ai fini della voltura della contestuale movimentazione dell'usufrutto e della nuda proprietà).

Esso va tuttavia coordinato con la successiva evoluzione normativa ed in particolare con l'introduzione della voltura automatica[22] e con l'istituzione (in itinere) dell'anagrafe immobiliare integrata[23].

In particolare ha profondamente rivoluzionato il sistema della pubblicità catastale, con conseguente profondo impatto anche fiscale poiché la rimodulazione del regime della voltura catastale ridisegna necessariamente il presupposto dell'imposta catastale, il comma 1-septies

dell'art. 2 del D.L. 16/93 che ha disposto che: *“Le volture catastali dipendenti da atti civili, giudiziari od amministrativi soggetti a trascrizione che danno origine a mutazioni di diritti censiti in catasto sono eseguite automaticamente **mediante elaborazione elettronica dei dati contenuti nelle note di trascrizione** presentate alle conservatorie dei registri immobiliari”.*

Per la quasi totalità degli atti notarili immobiliari, pertanto, è venuta a mancare la stessa nota di voltura poiché **la voltura è effettuata sulla base dei dati contenuti nella nota di trascrizione**. La nota di trascrizione viene quindi ad assumere, per gli atti che comportano movimentazioni catastali, anche la natura di nota di voltura. Ne deriva una sorta di “subordinazione” della voltura alla trascrizione che dal punto di vista fiscale comporta quasi il mutamento del presupposto dell'imposta catastale che si potrebbe rinvenire, nell'odierno sistema<sup>[24]</sup>, nella presentazione della nota di trascrizione.

Ai fini che qui ci interessano, pertanto, possono richiamarsi le medesime conclusioni raggiunte per l'imposta ipotecaria: un negozio giuridico potrà essere assoggettato all'imposta catastale nella misura in cui per esso sarà stata presentata un'autonoma nota di trascrizione idonea a sostituire la domanda di voltura catastale.

Ogni singola nota di trascrizione, avendo valore anche di nota di voltura, integrerà oggi uno ed un solo presupposto di imposta sia per l'imposta ipotecaria che per l'imposta catastale.

Pertanto la contestuale movimentazione del diritto di nuda proprietà e dell'usufrutto, che non avrebbe comportato già una duplicazione dell'imposta catastale per il DM del 1969, ancor meno può esserne oggi causa visto che la formalità di trascrizione, come visto, rimane unica.

## 6. Conclusioni

Il legislatore tributario ha dimostrato di ritenere che la contestuale cessione (o acquisto) dei diritti di nuda proprietà ed usufrutto, anche se civilisticamente qualificabile come la sommatoria di due distinti negozi giuridici, non sia indice di maggior capacità contributiva rispetto alla cessione della piena proprietà né per le imposte dirette (Irpef) né per le imposte indirette (tassa archivio).

Ragioni di coerenza sistematica, pertanto, **impongono di considerare fiscalmente un unico negozio la cessione/acquisto della piena proprietà ancorché frazionata nelle sue facoltà (usufrutto/nuda proprietà) anche ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.**

In ogni caso, anche qualora si ritengano i due negozi distinti anche dal punto di vista fiscale, nessun maggior carico fiscale può scaturirne a carico del contribuente, non solo nel caso in cui l'imposta sia dovuta in misura proporzionale (essendo questa comunque commisurata al valore della piena proprietà) ma anche nel caso in cui essa sia dovuta in misura fissa.

L'imposta di registro in misura fissa, infatti, rappresentando una mera imposta "documentale", dovuta per il solo servizio della registrazione, non ammette duplicazioni.

Allo stesso modo, le imposte ipotecarie e catastali, trovando il loro presupposto impositivo nell'effettuazione della pubblicità immobiliare consacrata nella presentazione della nota di trascrizione (e voltura), ove previste in misura fissa, saranno dovute una sola volta non potendosi ammettere una doppia tassazione del medesimo presupposto di imposta.

-----

## Come fare ricorso

[Scarica la bozza predisposta dall'avvocato Mancinelli \(PDF\)](#)

---

### Note

[1] Cassazione ordinanza n. 7154 del 15 marzo 2021; Cassazione 19245/2014, 19246/2014 e n. 15774/2017.

[2] La capacità economica colpita dall'imposta di registro è quella insita nel contenuto degli atti soggetti a registrazione. Tuttavia, stante l'impossibilità di imporre efficientemente un generalizzato obbligo di imporre l'imposta a tutti i contratti, anche se redatti per mera scrittura privata, in un giusto bilanciamento tra il principio di contribuzione secondo la propria capacità contributiva ed i principi di effettività, certezza e semplicità del sistema fiscale, il legislatore ha limitato l'imponibilità agli atti "formali" nonché ad alcune specifiche ipotesi di atti informali o verbali a causa della loro rilevanza economica (c.f.r. Raffaello Lupi – Diritto Tributario – Parte speciale – *La determinazione giuridica della capacità economica*, nona edizione – Giuffrè editore 2007, p. 302).

[3] È il caso dei: "conti e rendiconti di ogni genere, scritti, disegni, modelli, fotografie" previsti dall'art. 4 della tariffa parte seconda.

[4] Come gli atti non aventi contenuto patrimoniale ex art. 11 Tariffa Parte I.

[5] Se gli «atti presentati alla registrazione» bensì sono l'«oggetto» dell'imposta di registro, l'imposta si esplica (e trova il suo presupposto) con riguardo non agli «atti» intesi come “involucro”, bensì agli «atti» intesi nel senso del loro “contenuto giuridico”, e cioè alla loro «intrinseca natura» e ai loro «effetti giuridici» Angelo Busani – *L'imposta di Registro*, II Edizione, Ipsoa 2018, p. 37.

[6] In dottrina è dominante la tesi per la quale il presupposto applicativo del tributo di registro è l'avvenuta formazione di un atto per il quale la legge disponga l'obbligo di registrazione: cfr. GAFFURI, *Il presupposto del tributo di registro e la capacità contributiva*, in *Giur. It.*, 1968, I, 987; RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, 111; UCKMAR, *La legge del registro: commento teorico pratico*, Padova, 1958, II, 133, per il quale «il fatto generatore dell'imposta è la conclusione del contratto e non la registrazione». Secondo questa tesi la richiesta di registrazione da parte del soggetto obbligato sarebbe del tutto irrilevante in quanto la registrazione potrebbe avvenire comunque d'ufficio; in altri termini, la registrazione d'ufficio dimostrerebbe che la richiesta dell'interessato è solo una delle possibili modalità di adempimento del tributo, mentre il presupposto dovrebbe essere individuato nella formazione di un atto scritto, nella stipula di determinati contratti verbali o nel verificarsi di un fatto giuridicamente rilevante (operazioni di società ed enti esteri) ai fini dell'imposta. Minoritaria invece la tesi secondo cui la debenza dell'imposta conseguirebbe alla presentazione della richiesta di registrazione: BERLIRI, *Le leggi del registro: esposizione sistematica delle leggi in materia di registro aggiornata a tutto il febbraio 1946*, Milano, 1946, 10; FEDELE, *La tassa*, Siena, (ed. provv.), 1974, 164; PIGNATONE, *L'imposta di registro*, in *Amatucci (diretto da) Trattato di diritto tributario*, IV, I tributi in Italia, Padova, 1994, 160;

secondo questa tesi, dalla formazione dell'atto discenderebbe l'obbligo di richiedere la registrazione, il quale, a sua volta, provocherebbe l'obbligo di pagamento dell'imposta. È stata formulata anche una opinione "intermedia", secondo la quale bisognerebbe distinguere gli atti da registrare in "termine fisso" rispetto a quelli da registrare "in caso d'uso" o che possono essere registrati volontariamente: solo per i primi il presupposto andrebbe individuato nella stipula dell'atto, mentre per tutti gli altri, il presupposto andrebbe individuato nella richiesta di registrazione: cfr. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 480 (Angelo Busani op. cit. pag. 9 nota 17).

[7] In accordo a Circ. Agenzia delle Entrate n. 2/E febbraio 2014, par. 7.1.1.

[8] Angelo Busani – *L'imposta di Registro*, II Edizione, Ipsoa 2018, p. 65.

[9] Raffaello Lupi – o.c. p. 302.

[10] Raffaello Lupi – o.c. p. 302 nota 3. Parla di vera e propria tassa nel caso di registrazione volontaria "*L'imposta di Registro nel Testo Unico D.P.R. 26 aprile 1986 n 131*" di Giovanni Donnamaria, Giuffrè Editore, 1987, p. 7.

[11] "*L'applicazione dell'imposta in misura fissa poggia su tre alternativi principi: la mancanza di indici rivelatori di capacità contributiva, oppure la sussistenza di altro trattamento tributario, nel cui ambito si esaurisca la rilevanza della capacità contributiva, oppure la concessione di un trattamento di favore. Secondo una risalente tradizione, l'applicazione di un minimo (l'importo dell'imposta fissa) rappresenta il corrispettivo del servizio di registrazione, tenuto conto che esso assicura la conservazione dell'atto, attribuisce o contribuisce (al)la certezza della sua data e svolge una funzione di evidenziazione della rilevanza sociale degli atti*

sottoposti alla registrazione” (Studio CNN n. 28/2005/T *Unica disposizione avente ad oggetto più beni – Applicazione delle imposte ipotecarie e catastali* di Giampiero Petterutti).

[12] STUDIO Tributario del Cnn Numero 85/99/T del 17 Dicembre 1999 *IMPOSTE FISSE DI REGISTRO IPOTECARIE E CATASTALI* di Giunchi Paolo, Monteleone Giampiero.

[13] Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 44 del 07/10/2011.

[14] Angelo Busani – op. cit. p. 136-139; adotta invece una soluzione intermedia lo Studio CNN n. 28/2005/T. *Unica disposizione avente ad oggetto più beni – Applicazione delle imposte ipotecarie e catastali* di Giampiero Petterutti, secondo il quale: “*le imposte ipotecarie e catastali, collegate alla pubblicità immobiliare, vedono il normale presupposto d’imposta nella stipulazione di un atto traslativo o costitutivo di diritti reali su immobili o nel trasferimento di tali diritti mortis causa. Però, allorché l’imposta ipotecaria debba essere riscossa dall’Ufficio del Territorio, si ritiene che il presupposto sia costituito dall’esecuzione della formalità*“. Nello stesso senso c.f.r. “*La pubblicità Immobiliare e Il testo unico delle Imposte ipotecaria e catastale*” di Antonio A. Ettore e Lucio Silvestri, Giuffrè Editore, 1991, pp. 413-414.

[15] Da ultimo Cassazione civile sez. trib. – 27/03/2025, n. 8131.

[16] Cassazione civile sez. trib., 11/06/2021 n. 16664.

[17] Evoca tali conclusioni la stessa agenzia delle Entrate nella Circolare del 30/05/2005 n. 25 la quale così si esprime: “*Al riguardo, come più volte precisato dalla scrivente e condiviso dalla giurisprudenza di legittimità, l’imposta di registro e le imposte ipotecarie e catastali sono autonome dal punto di vista impositivo e si caratterizzano per la diversità di oggetto; mentre la prima è dovuta per il trasferimento di ricchezza realizzato con l’atto tassato, le seconde sono*

*correlate ai servizi resi ai fini della circolazione dei beni, mediante la formalità della trascrizione e la voltura catastale (Risoluzione 23 settembre 1991, n. 350865; per la giurisprudenza, tra le altre, si vedano Cassazione 23 marzo 1994, n. 2772, 5 giugno 2002, n. 15046, Cassazione 9 luglio 2003, n. 10751)“.*

[18] BORIA *Il sistema Tributario*, 2008, p. 845; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, parte Speciale, 2010, p. 834; FALZONE, *Catastali (imposte) in Dig. Comm.*, III 1988, p. 29; FANTOZZI, *il diritto tributario*, 2003, p. 1013; RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, 2009, p. 486.

[19] LA MEDICA, *Ipotecarie e catastali (imposte) in Enc. Giur.* XVII, 1994, p. 4; Circolare 25/E del 30 maggio 2005; Cfr Cass. 23 marzo 1994 n. 2772, Cass. 25 ottobre 2002 n 15046, Cass. 09 luglio 2003 n 10751.

[20] Vd le sentenze citate alle note 15 e 16.

[21] ROLANDO MERLINO *“Le infrazioni alle imposte indirette“*, Giuffrè Editore 1983.

[22] La voltura catastale automatica è stata dapprima introdotta in via facoltativa dall’art. 2, comma 1-septies del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 e dal DM 19 aprile 1994, n. 701 e disciplinata dal Decreto del 15/10/1998 – Min. Finanze che ha sostituito integralmente il decreto dirigenziale 23 dicembre 1997. Ai sensi dell’art. 1 del DM del 15/10/1998: *“La voltura catastale, relativa ad atti civili, giudiziari ed amministrativi, soggetti a trascrizione presso gli uffici del territorio o le conservatorie dei registri immobiliari meccanizzati, è eseguita automaticamente con le seguenti formalità e procedure“*. Essa è poi diventata obbligatoria con l’emanazione del DECRETO LEGISLATIVO 18 gennaio 2000, n. 9 che ha introdotto nel

DECRETO LEGISLATIVO 18 dicembre 1997, n. 463 l'art. 3-bis che prevede l'effettuazione con modalità telematiche anche della voltura catastale (confermato dall'art. 5 del DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 18 agosto 2000, n. 308).

[23] Articolo 19 DL 78/2010.

[24] Ciò accade anche per i trasferimenti a causa di morte con l'attuale procedura che si avvale del modello di Dichiarazione di successione e richiesta di voltura catastali presentato telematicamente.

Copyright Federnotizie | Tutti i diritti riservati | È vietata la riproduzione senza consenso della redazione.

**Vuoi ricevere una notifica ogni volta che Federnotizie pubblica un nuovo articolo?**

Iscriviti

Iscrivendomi, accetto la [Privacy Policy](#) di Federnotizie.

Attenzione: ti verrà inviata una e-mail di controllo per confermare la tua iscrizione. Verifica la posta in arrivo (e la cartella Spam) e conferma la tua iscrizione, grazie!

## Autore



### Redazione Federnotizie

La Redazione di Federnotizie è composta da notai di tutta Italia, specializzati in differenti discipline e coordinati dalla direzione della testata, composta dai notai Lucia Folladori e Massimo Caccavale.



imposta catastale, imposta di registro, nuda proprietà, tassazione, Usufrutto

ARTICOLO PRECEDENTE

ARTICOLO SUCCESSIVO

← [Legal English – Peter's Pills – Lesson 110 – Share Capital Terms](#)

## Federnotizie

Testata edita a cura dell'Associazione Sindacale notai della Lombardia - "Guido Roveda".


Regolarmente iscritta dal 13 maggio 1988 al n. 345 del Registro della Stampa presso il Tribunale di Milano (MI).


C.F. e P.IVA  
07975360962



- == Note sulla Privacy
- == Informazioni legali

## Contatti

 Scrivi alla redazione


Chiedi la password per  pagine o articoli protetti

 Area fornitori

## Chi siamo

 Federnotizie.it

 La Redazione

 Contribuisci a Federnotizie



## Argomenti

- == Corsivi della redazione
- == Conversazioni
- == Novità normative
- == Novità tributarie
- == Approfondimenti giuridici
- == Clausole in rete
- == Deontologia
- == Internazionale
- == Cassa e CNN
- == Notizie sindacali
- == Accesso e Scuole

Copyright Federnotizie - Tutti i diritti riservati 2026 | Website by Dario Banfi.

This site is protected by reCAPTCHA and the Google Privacy Policy and Terms of Service apply.

AVV. GIACOMO MANCINELLI  
Patrocinante in Cassazione  
Via Arduini, n. 4, Cagli  
Via Venturini, n. 26, Pesaro  
Tel 0721/64055 fax 0721/1701681 cell. 3285764960

**On.le CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI  
RICORSO**

PROPOSTO DA

Il sottoscritto Notaio , nato a il e residente a in via n. , codice fiscale , rappresentato e difeso, giusta procura alle liti conferita ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.M. n. 163/2013, come indicato nella Circolare n. 2/DF del giorno 11 maggio 2016, punto 4, lett. b, dall'Avv. Giacomo Mancinelli – codice fiscale MNCGCM76R02I608H, iscritto all'Albo Avvocati del foro di Urbino, con Studio in Cagli, via Arduini n. 4 e altra sede in Pesaro, in via Venturini n. 26, indirizzo di posta elettronica certificata [avvgiacomomancinelli@puntopec.it](mailto:avvgiacomomancinelli@puntopec.it), numero di fax 0721/1701681 - presso il quale il ricorrente è elettivamente domiciliato ai fini del giudizio;

*contro*

Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di , Ufficio Territoriale di - con sede in via n. , in persona del Direttore *pro tempore*;

*in relazione*

all'avviso di liquidazione n. , relativo al recupero delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa di euro 50,00 ciascuna, emesso dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di , Ufficio Territoriale di notificato al ricorrente in data - atto impugnato (doc. 1), per far valere i fatti, i motivi e le richieste di seguito riportati

**FATTO**

Con atto di compravendita a rogito del notaio ricorrente in data , Repertorio n. Raccolta n. , registrato a il , al n. Serie 1T (doc. 2), per quanto di attinenza al ricorso in oggetto, la signora/il signor/i signori ha/hanno venduto a **Tizia** per l'intera nuda proprietà ed al signor **Tizio** per l'intero diritto di usufrutto vitalizio, che hanno acquistato, la piena proprietà dell'immobile sito in Comune di meglio descritto all'articolo 1 dell'atto *de quo*.

Il Notaio ricorrente, in sede di autoliquidazione, per quanto di attinenza al presente ricorso, in ossequio al combinato disposto di cui ai commi 1<sup>1</sup> lett. a) e 3<sup>2</sup> dell'art. 10 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha versato le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta ciascuna (cfr. doc. 3, “ Ufficio Territoriale di - Entrate”).

Tuttavia, controparte, in data \_\_\_\_\_ ha notificato al ricorrente l'avviso di liquidazione n. (doc. 1), con il quale ha recuperato altre due imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta ciascuna e dovute, a parere di parte avversa, ma non versate dal ricorrente in autoliquidazione.

E ciò in quanto, a parere dell'Ufficio resistente, «(...) l'atto sopra indicato contiene due disposizioni patrimoniali, che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, l'una dall'altra, ovvero: il trasferimento da parte dei signori \_\_\_\_\_ della nuda proprietà di un immobile alla signora \_\_\_\_\_ e la costituzione da parte dei medesimi proprietari del diritto di usufrutto sullo stesso cespite a favore del signor \_\_\_\_\_. L'atto in argomento rientra quindi tra gli atti che contengono più disposizioni di cui all'articolo 21 del D.P.R. n. 131/1986 che al primo comma dispone: “Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto”. A ciò consegue che a dette disposizioni si applicano le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa complessiva di euro 100,00 ciascuna ex art. 10 D. Lgs. 23/2011» (doc. 1).

Il Notaio ricorrente, il giorno \_\_\_\_\_ ha provveduto al pagamento integrativo telematico (codice invio attribuito dall'Amministrazione: \_\_\_\_\_) (doc. 4) delle maggiori imposte ipotecaria e catastale nella misura complessiva di euro 100,00 pretese dall'Ufficio, al solo fine di non incorrere nella sanzione prevista in caso di tardivo pagamento dall'art. 13 del D.Lgs. 18

---

<sup>1</sup> A mente del quale: “All'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, sono apportate le seguenti modificazioni: a) il comma 1 è sostituito dal seguente: 1. Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi \_\_\_\_\_ 9 per cento.

<sup>2</sup> Comma così sostituito dall'art. 26, comma 1, D.L. 12 settembre 2013, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 novembre 2013, n. 128: “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”.

dicembre 1997 n. 471 e nell'applicazione degli interessi moratori (cfr. art. 3 *ter*, II periodo, del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 463, aggiunto dall'art. 1 del D.Lgs. 18 gennaio 2000 n. 9).

Tutto ciò premesso in punto di fatto, il ricorrente propone ricorso avverso l'atto impositivo in oggetto per i seguenti

## MOTIVI

### 1) Errata applicazione dell'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986.

Si evidenzia, in via preliminare, come la Suprema Corte di Cassazione, con la recente Ordinanza n. 8131, depositata il 27 marzo 2025, al punto 4.1., abbia chiarito definitivamente che «(...) "il presupposto" che determina l'applicazione delle imposte ipo-catastali è l'esecuzione delle trascrizioni sui registri immobiliari e delle volture catastali. Questa Corte, (...), nel premettere che le imposte ipotecaria e catastali "possono essere definite le imposte relative agli atti cui conseguono la formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione, cancellazione ed annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari, nonché la formalità della voltura catastale" e che l'imposta ipotecaria è un'imposta indiretta che si applica in occasione della esecuzione delle formalità presso i registri immobiliari, ha, del resto, osservato che l'obbligazione di imposta si basa "non nella redazione di un atto soggetto a formalità di trascrizione e voltura, ma proprio nella formalità in quanto tale"». Pertanto, nella fattispecie, pur essendo trasferito il diritto di usufrutto a favore di un soggetto e la nuda proprietà a favore di altro soggetto, poiché è comunque unica la formalità di trascrizione e voltura, proprio a parere del definitivo orientamento della Suprema Corte citato, non potrà che applicarsi una unica imposta ipotecaria e catastale (cfr. in argomento Fanti, *La (errata) duplicazione delle imposte indirette per la contestuale cessione di usufrutto e nuda proprietà, in [per Dario: inserire link all'articolo]*).

Segnatamente, nonostante nel caso di specie sia stato trasferito l'usufrutto in capo ad un soggetto e trasferita la nuda proprietà in capo ad un altro soggetto, l'unica nota di trascrizione Registro generale n. Registro particolare n. Presentazione n. del (doc. 5) dimostra, invece, che la formalità di trascrizione è unica ed è stata quindi effettuata in maniera unitaria e correttamente assoggettata ad un'unica imposta ipotecaria e catastale.

Inoltre, la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Bologna, nella stessa fattispecie, ha già aderito alla tesi attorea, con la sentenza n. 567/2024, depositata il giorno 8 novembre 2024, con la

sentenza n. 180/2025, depositata il 31 marzo 2025, con la sentenza n. 313/2025, depositata il 9 giugno 2025, con la sentenza n. 514/2025, depositata il 18 settembre 2025, con la sentenza n. 515/2025, depositata il 18 settembre 2025, con la sentenza n. 538/2025, depositata il 25 settembre 2025 e con la sentenza n. 548/2025, depositata il 29 settembre 2025.

Segnatamente, tali pronunce hanno chiarito che «(...) la *ratio* dell'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986 si rinviene nella tassazione della capacità contributiva; infatti, solo quando un documento contenga più "atti", ciascuno espressione di autonoma e piena e dunque non agevolata capacità contributiva, l'imposta si applica distintamente a ciascuno di essi (art. 21, comma 1, citato) o alla sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa (art. 21, comma 2, citato). Nella fattispecie, come quella per cui è causa, disciplinata dall'art. 10, commi 1, 2 e 3 del D.lgs. n. 23/2011, a prescindere dunque dalla pluralità oggettiva e soggettiva della cessione, (*n.d.r. ma in ragione della natura agevolativa della medesima normativa*) "(...) le nuove imposte ipotecaria e catastale siano dovute una sola volta (...) e per l'ammontare predeterminato di euro 50 ognuna". In conclusione, il ricorso merita accoglimento in quanto la nota di trascrizione su cui si fonda la tassazione della fattispecie in oggetto, essendo sottoposta ad imposta fissa, risulta priva del presupposto essenziale su cui si regge la *ratio* dell'art. 21 più volte citato: la manifestazione di una capacità contributiva assoggettabile a tassazione proporzionale».

Infatti, muovendo dal presupposto che si tassano in misura fissa le "disposizioni" prive di contenuto patrimoniale o che comunque manifestano una capacità contributiva che debba, per scelta del legislatore, essere tassata in modo agevolato (cfr. Busani, *Imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale, imposta sostitutiva per i finanziamenti, Imposta sulle transazioni finanziarie*, III edizione, Milano, 2022, p. 706), perfino a parere della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 44/E del 2011, "(...) l'articolo 21 del TUR non trova applicazione nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più disposizioni che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (*n.d.r. o che manifestano una capacità contributiva che debba, per scelta del legislatore, essere tassata in modo agevolato, con applicazione dell'imposta in misura fissa*). Tale documento, soggetto a registrazione in termine fisso, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, se formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, deve, quindi, essere assoggettato a tassazione con applicazione di un'unica imposta fissa di registro (...) (*n.d.r.*

*leggasi, nel nostro caso, ipotecaria e catastale)".*

Inoltre, nella fattispecie, la tesi erariale appare vieppiù illegittima sol che si consideri come si tratti di imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50,00 *ex art. 10, comma 3, del D.Lgs. n. 23/2011.*

Questo decreto ha riformato la tassazione dei trasferimenti immobiliari soggetti all'imposta di registro con le aliquote indicate nell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al testo unico sull'imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986).

Con il richiamato decreto legislativo, si è previsto che gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 1 della Tariffa sopra indicata sono soggetti alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro.

Cosicché, come osserva autorevole dottrina, "(...) dal disposto del predetto comma 3 (*n.d.r. leggasi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011*), secondo cui «[g]li 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 soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta» appare plausibile derivare che, in caso di atti aventi un "oggetto plurimo" (...), si debba assolvere una sola imposta ipotecaria e una sola imposta catastale, nella misura di euro 50 per ciascuna di esse" (Busani, op. cit., p. 174 e p. 193). Inoltre, a parere del CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 1011-2013/T del 13 dicembre 2013, *La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014*, in CNN Notizie del 23 dicembre 2013, «(...) riguardo alle nuove imposte fisse ipotecaria e catastale si può sostenere che il legislatore abbia fatto una scelta di campo, introducendo un unico e diverso metodo di tassazione attraverso l'individuazione di ammontari minimi da coordinare con il cd. assorbimento ai fini della tassazione degli atti e delle formalità direttamente connessi all'atto di trasferimento. Appare infatti ragionevole, stante il tenore della disposizione normativa, sostenere che le nuove imposte fisse di 50 euro ciascuna (...) assorbano in sé anche la rilevanza fiscale degli atti e formalità direttamente conseguenti all'atto di trasferimento (...). Aderendo all'orientamento che vede operare l'imposta fissa da (parziale) "assorbimento" (...) si può sostenere che le nuove imposte ipotecaria e catastale siano dovute una sola volta (a prescindere dunque dall'ammontare dovuto per il bene trasferito) e per l'ammontare predeterminato di euro 50 ognuna. In altri termini

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

Pertanto - alla luce dei principi espressi dalla giurisprudenza di legittimità e dalle pronunce di merito emesse dall'Onorevole Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Bologna, dalla dottrina, nonché dalla prassi citate - la pretesa tributaria si rivela totalmente illegittima, stante l'errata applicazione dell'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986 – che disciplina solo le disposizioni soggette ad imposta ipocatastale in misura proporzionale – alla fattispecie in oggetto, soggetta invece all'applicazione dell'imposta ipocatastale in misura fissa *ex art.* 10, comma 3, del D.Lgs. n. 23/2011.

**2) Violazione dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986. Errata applicazione dell'art. 21, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986.**

Controparte, nella motivazione dell'atto impugnato, sostiene, in buona sostanza, che, con il contestuale trasferimento del diritto di nuda proprietà e del diritto di usufrutto sul medesimo cespite, a favore di soggetti diversi, si realizzano due distinte disposizioni, ciascuna delle quali dev'essere assoggettata ad autonoma tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, anche se contenute in un unico atto (cfr. doc. 1).

Pertanto, risulta evidente che l'Ufficio resistente si limita ad asserire in modo apodittico, e quindi senza offrire alcuna argomentazione al suo assunto, la carenza della necessaria dipendenza di carattere oggettivo tra la vendita della nuda proprietà e il contestuale trasferimento del diritto di usufrutto sul medesimo cespite, tale da determinare la tassazione plurima ai sensi del comma 1 dell'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986.

Atteso che la motivazione dell'atto impugnato non indica affatto alcun elemento utile a desumere siffatta indipendenza tra le due presunte diverse “disposizioni”, ponendosi in aperta violazione dell'art. 7, comma 5-*bis*, del D.Lgs. n. 546/1992 che impone, invece, un onere di motivazione c.d. “rafforzata”.

Cosicché, ai sensi del secondo periodo di detto disposto normativo, il giudice dovrebbe annullare l'atto impositivo, in quanto la prova della sua fondatezza risulta carente o è contraddittoria o è

comunque “(...) insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, (...) in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni”.

Ma anche a voler tacere di tale vizio che inficia la motivazione dell'atto impositivo, si evidenzia che, ai sensi e per gli effetti dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986: “L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente (...)”.

Inoltre, ai sensi del comma 1 dell'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986: “Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto”.

Mentre, ai sensi del comma 2 del medesimo art. 21: “Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa”.

Ebbene, a parere della Suprema Corte di Cassazione, “(...) il negozio complesso (*n.d.r. contemplato nell'art. 21, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986*) è contrassegnato da una causa unica, là dove, nel collegamento negoziale (*n.d.r. contemplato nell'art. 21, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986*), distinti ed autonomi negozi si riannodano ad una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili” (Cassazione 19245/2014 e 19246/2014).

Cosicché, nel caso di specie - proprio alla luce del disposto di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, a mente del quale: “L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione” - non sono ravvisabili due negozi, rispetto ai quali sia possibile accertare se sussiste un collegamento negoziale, ma piuttosto un'unica causa dell'**unico negozio consistente nella vendita della piena proprietà di immobile**, la cui attuazione avviene mediante una unica "vendita" a favore di più soggetti, che divengono titolari dei diritti parziari di cui tale diritto reale di piena proprietà si "compone".

La volontà della parte venditrice, costituita da **(NOTA: indicare i dati del/dei venditore/i)**, è infatti quella di trasferire la piena proprietà del bene e la volontà della parte acquirente, costituita da **(NOTA: indicare i dati degli acquirenti)** è la medesima.

In guisa che viene meno il presupposto stesso che sta alla base dell'applicazione del comma 1 dell'art. 21, stante l'assenza di due negozi fra loro collegati.

A tale proposito, è opportuno ricordare che fra gli elementi essenziali che valgono ad identificare il negozio giuridico (come *unicum*) vi sono l'oggetto e la causa, concetti sul cui significato e sulla cui definizione si registra una significativa evoluzione sul piano sia dottrinale che giurisprudenziale.

Con specifico riferimento alla compravendita, è pacifico in dottrina e giurisprudenza che **l'oggetto**, quale elemento essenziale del contratto, sia tanto quello diretto, costituito dal diritto che viene trasferito, quanto quello mediato, costituito dalla cosa su cui ricade tale diritto. Sicché, ai fini del requisito della determinatezza o determinabilità dell'oggetto, occorre l'indicazione precisa, sia del diritto, sia della cosa, o dei criteri di identificazione della stessa (Cassazione Civile - Sezione II - Sentenza 25 marzo 1987, n. 2891).

La **causa**, tradizionalmente definita in astratto come funzione economico-sociale del contratto, è stata nel tempo riqualficata dalla giurisprudenza (vedasi, fra tutte, Cass. Civ., Terza Sez., n. 10.490 del 2006) come causa in concreto, ossia come la "ragione pratica" dell'operazione negoziale, l'assetto di interessi al quale le parti intendono dare vita attraverso il negozio da loro posto in essere. Le attribuzioni patrimoniali che i contraenti programmano di realizzare devono infatti avere una loro ragione giustificativa. Lo scambio tra prestazioni, lo scopo di liberalità, l'assunzione di una garanzia rappresentano alcune delle possibili cause di un negozio giuridico, alcuni dei possibili assetti di interesse che le parti realizzano attraverso il negozio, alcuni delle possibili ragioni giustificative degli spostamenti patrimoniali programmati dal contratto.

Tali considerazioni, se rapportate al caso in oggetto, conducono inevitabilmente a qualificare il contratto con il quale la signora ed i signori (parte venditrice) hanno ceduto la piena proprietà del bene immobile alla parte acquirente, costituita dal signor **Tizio** per l'intero diritto di usufrutto vitalizio, e dalla signora **Tizia** per l'intera nuda proprietà, come unico contratto ed unico negozio giuridico, in quanto avente un unico oggetto (il trasferimento della piena proprietà del bene), nonché un'unica causa in concreto (la vendita e l'acquisto della piena proprietà del bene) e due sole parti, nei cui confronti tali causa ed oggetto ineriscono (ossia le citate parte venditrice e parte acquirente).

Come osserva autorevole dottrina, "Ciò che rileva è che l'attività giuridica espressa in forme

negoziali integri e realizza un assetto o regolamento di interessi dei soggetti del negozio in sé esaustivo e concluso. Di guisa che non sarà rilevante se uno o più soggetti negozino uno o più diritti/oggetti a favore di un altro o di altri soggetti: avrà rilievo solo la circostanza per cui l'attività giuridica posta in essere da quel o quei soggetti sia finalizzata alla sistemazione e all'attuazione di un unico, determinato equilibrio di interessi rilevanti sul piano economico-giuridico. Ma soprattutto elemento determinante della unicità o pluralità delle «disposizioni» è il riferimento al profilo causale, inteso quale connotazione economico-funzionale del congegno negoziale, e a sua volta quest'ultima intesa non solo in senso astratto. Sicché quel regolamento di interessi, in cui si esprime l'attività giuridica negoziale, potrà essere considerato un solo «negozio» (...) se attraverso di esso trovi attuazione un solo meccanismo causale (quello ad esempio relativo ad una sola compravendita tra Tizio e Caio, oppure tra Tizia e Tizia, venditori, e Caio e Caia, acquirenti, sia pure per diritti e/o oggetti diversi (...))” (Codice delle leggi tributarie, a cura di Fedele, Mariconda, Mastroiacovo, *Atti che contengono più disposizioni (art. 21, D.P.R. 26.4.1986, n. 131)*, par. 1. La «necessaria derivazione» quale scriminante fra «più disposizioni», a cura di Pischetola, Milano, 2014, p. 120).

Pertanto, poiché – ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, stante l'unicità di oggetto e causa dell'unico contratto di compravendita – non possono ravvisarsi due disposizioni collegate, non può nemmeno trovare applicazione il comma 1 dell'art. 21 citato.

Perfino l'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale del Piemonte, nella **Risposta ad Interpello n. 901-276/2021**, nel caso speculare a quello in oggetto, in cui due soggetti vendono, rispettivamente, la nuda proprietà e l'usufrutto ad un terzo soggetto, che acquista la piena proprietà, ha chiarito che “(...) non sono riconoscibili distinti negozi da assoggettare ciascuno ad autonoma tassazione, poiché la (...) alienazione contemporanea di nuda proprietà ed usufrutto da parte di più soggetti (...) a favore di un unico soggetto (...) che acquirerà la piena proprietà dell'immobile consiste in una disposizione unica, ritenendosi pertanto dovuta l'imposta di registro (n.d.r. leggesi, nel nostro caso, ipotecaria e catastale) in misura fissa (...)” una sola volta, e non due volte.

Anche la giurisprudenza di merito si pone in linea con la tesi attorea, precisando che: “Se, come ricordato, il negozio complesso è contrassegnato da una causa unica la cui intrinseca natura deve consistere in un vincolo di compenetrazione immediata e necessaria che non dipenda dalla mera

volontà delle parti, ma sia, in virtù della legge o per esigenza obbiettiva del negozio giuridico, connaturato, come necessario giuridicamente e concettualmente, alle convenzioni stesse (Cass., sez. un., n. 406 del 1973 e, più recentemente, Cass. 10180/2009; Cass. 18374/2007), mentre nel collegamento negoziale, distinti ed autonomi negozi si riannodano ad una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili, risulta evidente come, nel caso di specie ci si trovi di fronte ad un negozio complesso. Risulta infatti, per ragioni tanto evidenti quanto oggettive, che gli acquirenti, nell'unico atto stipulato, avessero l'intenzione di acquistare, immediatamente, l'intera proprietà dei beni e che, per farlo, non potessero che acquistare due diritti reali (di usufrutto e di nuda proprietà) dai rispettivi aventi causa. In altri termini per realizzare, in modo certo e sicuro, l'intento, evidente ed oggettivo, perseguito, non potevano che concludere un unico atto in cui, contestualmente, acquistavano, (...), i due distinti diritti che, riuniti proprio dall'atto stipulato, raggiungevano lo scopo obiettivo perseguito. E' pertanto sussistente il requisito della esigenza obbiettiva del negozio giuridico (*n.d.r. in ossequio all'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986*) oggetto della presente controversia da cui poter inferire la natura complessa del contratto e la conseguente tassazione unica" (**CTP Novara n. 117/2/2021 del 11/05/2021**), così da escludere l'applicazione dell'art. 21, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986.

Ancora più recentemente, altra giurisprudenza di merito (cfr. Comm. Trib. Prov., Massa Carrara, 22.9.2011, n. 362) ha precisato che una compravendita, nella quale un soggetto trasferisce la piena proprietà in parte ad un soggetto che acquista la nuda proprietà ed in parte ad altro soggetto che acquista l'usufrutto, dà origine ad un contratto unico in quanto unico è l'interesse perseguito che corrisponde alla cessione dell'intera proprietà; nello stesso senso, anche Comm. Trib. Prov., Torino 24.5.2011, n. 129, che ritiene sia una sola «disposizione» quella portante donazione in comunione a favore di tre beneficiari distinti della nuda proprietà dello stesso bene e quindi dovuta una sola imposta.

Inoltre, il comma 1 dell'art. 21 in rassegna non può applicarsi, nella fattispecie, alla luce delle conseguenze ipotizzabili in caso di patologia del contratto.

Supponiamo che vi sia un inadempimento che consenta di agire per la risoluzione: se agisse uno solo degli acquirenti (ciò che, se si trattasse di due vendite, sarebbe giocoforza ammettere), si

risolverebbe solo la “sua” vendita? E il venditore ritornerebbe titolare, a seconda dei casi, della nuda proprietà, o del diritto di usufrutto?

Un conto è che questo accada quando si tratta di due atti separati (supponiamo che gli atti siano stipulati a distanza di molto tempo l’uno dall’altro), in cui la volontà di A sia effettivamente quella di vendere la nuda proprietà a B e rimanere titolare, anche per molto tempo, del diritto di usufrutto e trasferire, solo in seguito, il diritto di usufrutto a favore di C.

In questo caso, è certo che uno dei due diritti possa “tornare” al venditore in caso di risoluzione perché, appunto, si tratta di due negozi distinti.

Ben diverso è il caso in cui la volontà di A sia di vendere – nello stesso contesto - la piena proprietà, acquistata da B e C per diritti diversi.

In questo caso, dal punto di vista di A, è inconcepibile ritornare titolare di uno solo dei due diritti, visto che ha venduto l’intero, sin dal principio e nello stesso contesto.

Pertanto, non dovrebbe essere ammessa un’azione di risoluzione proposta da uno solo degli (asseriti) due distinti acquirenti (senza il consenso del venditore), ma solo l’azione da parte di “tutti i due acquirenti” (unica parte complessa), a dimostrazione della circostanza che si tratta di un’unica compravendita.

In definitiva, in ossequio al principio di simmetria esistente tra l’ipotesi fisiologica e quella patologica del contratto, non si può sostenere (razionalmente) che l’atto per cui è causa contenga due vendite e quindi, stante l’assenza di pluralità di trasferimenti, siamo al di fuori del perimetro di applicazione del mentovato art. 21, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986.

Infine, si evidenzia come l’interpretazione secondo cui la cessione contestuale del diritto di usufrutto e di nuda proprietà darebbe luogo a due vendite sia ormai da ritenersi superata, anche ai fini delle imposte indirette, per effetto dell’interpretazione autentica dell’art. 67, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, fornita dall’art. 1, comma 1-*bis*, del D.L. 17 giugno 2025, n. 84 (cfr. in argomento Fanti, op. cit.).

Giacché, ai sensi di tale norma: «(...) il comma 1 dell’articolo 67 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che il reddito derivante dalla concessione di usufrutto o dalla costituzione di altri diritti reali di godimento su un bene immobile costituisce un reddito diverso imponibile ai sensi della lettera

h) dello stesso comma 1 quando il soggetto disponente mantiene un diritto reale sul bene immobile, mentre si qualifica come plusvalenza, tassabile ai sensi delle lettere b) e b-bis) del comma 1 al ricorrere delle condizioni temporali ivi previste, se il disponente si spoglia contestualmente e integralmente di ogni diritto reale sul bene».

Tutto ciò a dimostrazione di come, anche a livello normativo, il legislatore sia intervenuto per chiarire che la cessione contestuale di nuda proprietà e usufrutto debba essere considerata un'unica compravendita (cfr. Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Bologna, sentenze n. 50/2026, n. 53/2026, 54/2026, 55/2026 e 56/2026, depositate il 22 gennaio 2026), dando luogo ad un'unica plusvalenza tassabile.

Per tutti questi motivi il ricorrente, rappresentato ed assistito *ut supra*,

### CHIEDE

a codesta Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di voler:

- 1) annullare l'atto impugnato e disporre la restituzione, a favore del ricorrente, dell'importo pari ad euro 100,00 (cento virgola zero zero), versato dallo stesso ricorrente al solo fine di non incorrere nell'applicazione della sanzione e degli interessi di legge;
- 2) condannare, in ogni caso, l'Ufficio al pagamento delle spese, competenze e onorari del presente giudizio, da distrarsi a favore del sottoscritto difensore che si dichiara antistatario.

Si dichiara che il valore della presente lite, ai fini del contributo unificato di cui al D.P.R. n. 115/02, è di euro 100,00 (cento virgola zero zero).

Si allegano i seguenti documenti, richiamati nel ricorso:

- 1) atto impositivo impugnato;
- 2) atto di compravendita a rogito del notaio ricorrente in data \_\_\_\_\_ Repertorio n. \_\_\_\_\_  
Raccolta n. \_\_\_\_\_ registrato a \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_, al n. Serie ;
- 3) Ricevuta di Trasmissione e Registrazione dell'atto di cui al n. 2;
- 4) Ricevuta di Trasmissione per pagamento integrativo;
- 5) nota di trascrizione.

Con osservanza

Pesaro, li

Avv. Giacomo Mancinelli