

da una mail di lista sigillo

*La guida è ufficialmente distribuita dal CND di Roma, dunque nessuna riservatezza.*

*La guida non tiene alcun conto di tutta la giurisprudenza che ha sconfessato Circolari/risoluzioni ecc. e l'ho già sperimentato in più casi*

*Pare solo un pro-memoria organizzato per il pool di controllori laziali.*

Agenzia



Direzione Regionale del Lazio

# La tassazione degli atti notarili

## Guida Operativa

*Versione del 22 giugno 2011*

<b>PREFAZIONE.....</b>	<b>14</b>
<b>PARTE I: PRINCIPI GENERALI.....</b>	<b>15</b>
1. Lineamenti dell'imposta di registro .....	15
2. Il principio di alternatività IVA/Registro .....	16
3. Le modalità di applicazione dell'imposta di registro .....	18
4. Enunciazione di atti non registrati .....	19
5. Disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, eredità e comunioni indivise .....	19
6. Liquidazione dell'imposta e applicazione dell'imposta in misura fissa .....	20
7. La denuncia di eventi successivi alla registrazione e la tassazione degli atti sottoposti a condizione sospensiva .....	22
8. Presunzione di trasferimento delle accessioni e delle pertinenze .....	24
9. Risoluzione del contratto .....	25
10. Cessione del contratto .....	25
11. Contratto per persona da nominare: regime di tassazione della dichiarazione di nomina .....	26
12. Contratti a prezzo indeterminato .....	27
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) .....	28
14. La registrazione degli allegati .....	28
15. Tassazione degli atti relativi a procedimento di scioglimento del matrimonio e separazione .....	29
<b>PARTE II: I PRINCIPI DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE.....</b>	<b>31</b>
16. Principi generali per la determinazione della base imponibile .....	31
17. La divisione .....	31
17.1 Divisione senza conguaglio .....	32
17.2 Divisione con conguaglio .....	33
17.3 Le ed. masse plurime .....	34

18. La permuta .....	35
18.1 Permuta in cui entrambi i trasferimenti sono soggetti ad IVA .....	35
18.2 Permuta in cui un trasferimento è soggetto ad IVA e l'altro è soggetto ad imposta di registro.....	35
18.3 Permuta in cui entrambi i trasferimenti sono soggetti all'imposta di registro.....	35
19. 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 .....	36
20. Altre ipotesi negoziali previsti dall'art. 43 del TUR .....	36
21. Espropriazione forzata e trasferimenti coattivi .....	37
22. Rendite e pensioni .....	38
23. L'enfiteusi.....	40
24. Valore della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione .....	41
25. Prospetto dei coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie calcolati al saggio di interesse dell'I,5% .....	43
26. Prospetto dei saggi degli interessi legali che si sono succeduti nel tempo ai fini della corretta determinazione della base imponibile per i diritti di usufrutto, uso, abitazione, rendite e pensioni.....	43
27. La valutazione automatica degli immobili .....	44
28. Il sistema del prezzo-valore .....	47
28.1 Il sistema del prezzo-valore applicato alle pertinenze .....	49

### **PARTE III: REGIME DI IMPOSIZIONE DEI TRASFERIMENTI AVENTI AD OGGETTO**

<b>FABBRICATI .....</b>	<b>52</b>
29. Il contratto preliminare.....	52
29.1 Caparra confirmatoria - Mancata qualificazione delle somme versate in sede di preliminare .....	53
29.2 Caparra penitenziale.....	55
29.3 Contratto preliminare che prevede la corresponsione di somme successivamente alla stipulazione dello stesso.....	55

29.4 L'obbligo di registrazione posto a carico dei mediatori immobiliari .....	55
30. Regime di tassazione dei trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati:	
nozioni generali .....	57
31. Trasferimenti di fabbricati da parte di imprese: immobili ad uso abitativo .....	58
31.1 Cessione di fabbricati strumentali pertinenziali alle abitazioni .....	60
31.2 Atti di compravendita, imponibili ad IVA, di un immobile ad uso abitativo e di più pertinenze .....	61
31.3 Cessione di fabbricato non ultimato .....	61
31.4 Cessione di fabbricato in corso di ristrutturazione .....	61
31.5 Acconti fatturati in regime di applicazione dell'IVA .....	62
31.6 Cessioni effettuate nei confronti di enti pubblici .....	62
32. Trasferimenti di fabbricati da parte di imprese: immobili strumentali .....	63
32.1 Cessioni di immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi.....	64
32.2 Cessioni effettuate nei confronti di enti pubblici .....	64
33. Regime di imposizione del leasing immobiliare .....	64
34. Trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati ad uso abitativo: da imprese a imprese immobiliari .....	67
35. Trasferimenti di fabbricati ad uso abitativo: da imprese a Enti Pubblici Territoriali.....	68
36. Trasferimenti di fabbricati strumentali: da imprese a Enti Pubblici Territoriali.....	69
37. Trasferimenti di fabbricati situati all'estero: da soggetto IVA .....	70
38. Trasferimenti posti in essere tra privati aventi ad oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato .....	70
39. Trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati per i quali l'acquirente può beneficiare dell'agevolazione ed. "prima casa" .....	70
39.1 Decadenza dall'agevolazione "prima casa" .....	72
39.2 Il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa.....	74

39.3 L'applicazione dell'agevolazione "prima casa" alle pertinenze .....	76
39.4 Alcune ipotesi particolari .....	78
39.5 Credito d'imposta derivante da una permuta immobiliare.....	82
40. Trasferimenti di fabbricati di interesse artistico, storico o archeologico effettuati da privati .....	83
41. Trasferimento di fabbricati situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi posti in essere da privati .....	85
42. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati a favore dello Stato .....	85
43. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati a favore di Enti Pubblici Territoriali.....	86
44. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati in favore di ONLUS .....	86
45. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati a favore di <i>ex</i> IPAB .....	87
46. Trasferimenti di alloggi da parte dello Stato a favore dell'Istituto Autonomo Case Popolari (IACP) e ai Comuni ai sensi delle leggi n. 388 del 2000 e n. 449 del 1997.....	88
47. Trasferimento <i>ex lege</i> dallo Stato ad un ente appositamente costituito per esercitare attività pubbliche.....	89
48. Trasferimenti di immobili dello Stato, di enti previdenziali pubblici, di Regioni, di enti locali e loro consorzi a favore di fondi di investimento immobiliari.....	90
49. Trasferimenti di immobili da Comuni a fondazioni o a società di cartolarizzazione o ad associazioni riconosciute (norma in vigore dal 1° gennaio 2006) .....	91
50. 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 .....	92
51. Trasferimenti a titolo oneroso di immobili costruiti in attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale.....	94
51.1 Trasferimento di alloggi di proprietà da parte di Poste Italiane S.p.a. al locatario dell'immobile.....	96

51.2 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. 865/1971 .....	96
51.3 Espropriazione di aree da parte di enti pubblici territoriali per finalità produttive .....	97
52. Cessioni in favore dei Comuni di aree ed opere di urbanizzazione a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione.....	97
52.1 Assegnazione di aree edificabili da parte dei Comuni in esecuzione dei piani regolatori generali a favore dei proprietari riuniti in consorzi .....	99
52.2 Trattamento tributario delle concessioni edilizie previste dalla legge n. 10 del 1977 .....	99
53. Costituzione di servitù su fabbricati .....	99
<b>PARTE IV: REGIME DI IMPOSIZIONE DEI TRASFERIMENTI AVENTI AD OGGETTO</b>	
<b>TERRENI.....</b>	<b>100</b>
54. Trasferimenti aventi ad oggetto terreni: nozioni introduttive e definizione di "terreno edificabile" .....	100
55. Trasferimenti aventi ad oggetto terreni edificabili posti in essere da soggetti passivi IVA .....	100
56. Trasferimento di terreno non edificabile e non agricolo posto in essere da un soggetto passivo IVA.....	101
57. Trasferimento di terreno agricolo posto in essere da un soggetto passivo IVA .....	101
58. Trasferimento di terreno edificabile posto in essere da un imprenditore agricolo.....	102
59. Trasferimenti di terreni situati all'estero e dei diritti reali di godimento sugli stessi posti in essere da un soggetto IVA .....	103
60. Trasferimenti di terreni non agricoli posti in essere da privati .....	103
61. Trasferimenti di terreni da privati a favore dello Stato .....	103
62. Trasferimenti di terreni da privati a favore di Enti pubblici territoriali .....	104

63. Trasferimenti di terreni effettuati da privati a favore di ONLUS .....	105
64. Trasferimenti di terreni effettuati da privati a favore di <i>ex</i> IPAB.....	106
65. Trasferimenti di terreni situati all'estero e dei diritti reali di godimento sugli stessi posti in essere da privati .....	106
66. Trasferimenti di terreni di interesse artistico, storico o archeologico effettuati da privati.....	107
67. Trasferimento effettuato da privati di terreno agricolo ad acquirente diverso da imprenditore agricolo, cooperativa o associazione agricola.....	109
68. Trasferimenti di terreni dello Stato, di enti previdenziali pubblici, di Regioni, di enti locali e loro consorzi a favore di fondi di investimento immobiliari.....	109
69. Trasferimenti di immobili da Comuni a fondazioni o a società di cartolarizzazione o ad associazioni riconosciute (norma in vigore dal 01.01.2006) .....	110
70. Cessioni in favore dei Comuni di aree ed opere di urbanizzazione a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione.....	<b>111</b>
70.1 Assegnazione di aree edificabili da parte dei Comuni in esecuzione dei Piani Regolatori Generali a favore dei proprietari riuniti in consorzi.....	112
70.2 Trattamento tributario delle concessioni edilizie previste dalla legge n. 10/1977 .....	112
71. Costituzione di servitù su terreni.....	113
72. Compravendita di terreni effettuata da Imprenditori Agricoli Professionali (I.A.P.), da Cooperative od Associazione agricola.....	113
73. Le agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina .....	116
74. Agevolazione prevista dell'art. 9 del D.P.R. n. 601/1973 per i trasferimenti di fondi rustici ubicati in territori montani .....	118
75. Agevolazione prevista dall'art. <i>S-bis</i> della legge 31 dicembre 1994, n. 97, per il compendio unico nei territori delle comunità montane.....	119

76. Agevolazione prevista dal combinato disposto dell'art. <i>S-bis</i> della legge n. 97/1994 e dall'art. <i>S-bis</i> del D.lgs. n. 228/2001 per il compendio unico in territori diversi dalle zone montane .....	120
77. Trasferimenti aventi ad oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati .....	122
78. La cessione di cubatura.....	123
<b>PARTE V: LE DONAZIONI.....</b>	<b>124</b>
79. Lineamenti dell'imposta sulle successioni e donazioni .....	124
80. Trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni .....	125
81. Esenzione per i trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali prevista dall'art. 3, comma 4-ter, del TUS.....	126
81.1 Decadenza dall'agevolazione .....	128
81.2 Trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali attuata mediante i patti di famiglia.....	129
81.3 Decorrenza dell'agevolazione .....	131
81.4 Applicabilità dell'imposta ipotecaria e catastale al ricorrere dei presupposti per l'agevolazione di cui al comma 4-ter dell'art. 3 del TUS .....	131
82. L'agevolazione "prima casa" nelle donazioni .....	131
83. Donazione di beni culturali vincolati .....	133
84. Donazione di fondo rustico ad imprenditore agricolo di età inferiore a 40 anni.....	133
85. La rinuncia abdicativa a titolo gratuito di diritti reali di godimento.....	134
<b>PARTE VI: REGIME DI IMPOSIZIONE DEGLI ATTI SOCIETARI.....</b>	<b>136</b>
<b>SEZIONE I: PRINCIPI GENERALI.....</b>	<b>136</b>
86. Atti ed operazioni concernenti società, enti, consorzi, associazioni ed altre organizzazioni commerciali od agricole: nozioni generali .....	136
87. Gli atti societari non soggetti a registrazione .....	136
88. Determinazione della base imponibile .....	137
89. Atti che contengono più disposizioni.....	138

**SEZIONE II: COSTITUZIONE E VARIAZIONE DEL CAPITALE SOCIALE.....139**

90. Atti di costituzione e variazione del capitale sociale: nozioni introduttive ..... 139
91. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato ad uso abitativo da parte di soggetto IVA *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR*..... 139
92. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato strumentale da parte di soggetto IVA *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR* ..... 140
93. 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..... 141
94. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato in generale da parte di soggetto privato *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR*..... 142
95. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobile (fabbricato o terreno) di interesse storico, artistico e archeologico *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR*..... 142
96. 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 *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR*..... 143
97. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobile (fabbricato o terreno) sito all'estero da parte di soggetto privato *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR*..... 144
98. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobile (fabbricato o terreno) sito all'estero da parte di soggetto IVA *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR* ..... 144
99. 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*.... 145

100. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno non agricolo e non edificabile da parte di soggetto IVA *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR* ..... 146
101. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo da parte di soggetto IVA *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR* ..... 146
102. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo da parte di soggetto privato *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR*..... 147
103. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno edificabile da parte di soggetto privato *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR*..... 147
104. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno non agricolo e non edificabile da parte di soggetto privato *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR* ..... 148
105. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo a favore di società agricola Imprenditore Agricolo Professionale *ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR* ..... 148
106. 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 ..... 149
107. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobili di proprietà dei Comuni in favore di fondazioni o società di cartolarizzazione ... 149
108. Conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché su aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche *ex art. 4, lett. a), n. 2), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR* ..... 150

109. Conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa <i>ex art. 4, lett. a), n. 3)</i> , della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR .....	151
110. Conferimento di proprietà o di diritto reale di godimento su unità da diporto <i>ex art. 4, lett. a), n. 4)</i> , della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR .....	152
111. 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>ex art. 4, lett. a), n. 5)</i> , della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR .....	153
112. 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>ex art. 4, lett. a), n. 6)</i> , della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR .....	153
113. 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 .....	154
114. Riduzione del capitale sociale .....	155
<b>SEZIONE III: OPERAZIONI STRAORDINARIE .....</b>	<b>156</b>
115. Fusioni tra società o analoga operazione posta in essere da enti diversi dalle società <i>ex art. 4, lett. b)</i> , della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR .....	156
116. Scissioni delle società o analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società <i>ex art. 4, lett. b)</i> , della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR .....	157
117. 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>ex art. 4, lett. b)</i> , della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR .....	158
<b>SEZIONE IV: DELIBERE .....</b>	<b>160</b>
118. Assegnazione ai soci, associati e partecipanti .....	160
119. Assegnazione di denaro o di beni mobili soggetti ad IVA .....	160
120. Assegnazione di azienda o rami d'azienda .....	161

121. Assegnazione di beni immobili o unità da diporto .....	161
122. Verbali di approvazione del bilancio .....	161
123. Modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe .....	162
124. Scioglimento della società .....	162
125. Regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda, tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa <i>ex art. 4, lett. e), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR</i> .....	163
<b>SEZIONE V: CESSIONE DI PARTECIPAZIONI SOCIALI.....</b>	<b>165</b>
126. Abolizione della tassa sui contratti di borsa .....	165
127. Trasferimento di partecipazioni sociali <i>intervivos</i> .....	165
128. Cessione di quote di S.r.l .....	165
129. Donazione e trasferimento <i>mortis causa</i> di quote sociali o di azioni .....	166
<b>SEZIONE VI: ATTI COSTITUTIVI DI ENTI DIVERSI DALLE SOCIETÀ' .....</b>	<b>168</b>
130. Atto costitutivo e modifiche statutarie di ONLUS, cooperative sociali, consorzi di cooperative sociali, Organizzazioni Non Governative (ONG).....	168
131. Atto costitutivo e modifiche statutarie concernenti le Istituzioni (ex IPAB) riordinate in azienda di servizi o in persone giuridiche private .....	169
132. Atto costitutivo di organizzazione di volontariato .....	169
133. Atto costitutivo di associazione sportiva dilettantistica .....	170
134. Atto costitutivo del Gruppo Europeo di Interesse Economico GEIE .....	170
135. Atto costitutivo di Associazione Temporanea di Imprese - ATI .....	171
136. Atto costitutivo di associazione professionale.....	172
<b>SEZIONE VII: AFFITTO D'AZIENDA.....</b>	<b>173</b>
137. L'affitto d'azienda .....	173
138. Da privato o imprenditore individuale che affitta la sua unica azienda .....	174
139. Da società o imprenditore individuale che affitta un ramo d'azienda oppure una delle aziende che possiede e l'azienda non comprende immobili .....	175
140. Da società o imprenditore individuale che affitta un ramo d'azienda oppure una tra le tante che possiede e l'azienda comprende degli immobili .....	175
<b>SEZIONE VIII: CESSIONE D'AZIENDA .....</b>	<b>179</b>
141. Trasferimento d'azienda <i>intervivos</i> .....	179

142. Donazione o trasferimento d'azienda <i>mortis causa</i> a favore del coniuge e dei discendenti .....	179
ALLEGATI.....	182

## **PREFAZIONE**

*L'imposta di registro, in quanto "imposta d'atto", dovrebbe essere, in teoria, un'imposta di facile applicazione ma, in realtà, per taluni aspetti, presenta modalità applicative particolarmente complesse. Tale complessità inevitabilmente comporta anche una difficoltà, da parte degli addetti ai lavori (funzionari dell'Agenzia delle entrate e Notai), a garantire, in alcuni casi, la corretta tassazione ed applicazione della norma di legge.*

*Nasce quindi l'esigenza comune di assicurare l'uniformità di comportamento nei vari uffici della Direzione Regionale del Lazio attraverso uno strumento che possa essere utilizzato dagli addetti ai lavori.*

*Questa Direzione Regionale ha già fatto un primo passo verso una maggiore uniformità di comportamento costituendo l'Unità di Supporto al Registro (USR). La presente guida costituisce, quindi, uno dei mezzi mediante il quale si intende garantire anche la trasparenza nell'azione amministrativa. Una maggiore certezza nei comportamenti da adottare determina anche una riduzione delle casistiche conflittuali con evidenti vantaggi per tutti i soggetti coinvolti.*

*La guida operativa vuole essere, quindi, uno strumento di ausilio per gli operatori del settore aiutandoli a districarsi nella matassa delle norme fiscali e a risolvere, con maggiore sicurezza, i molteplici casi che finiscono sulle scrivanie dei notai e dei ed. "tassatori" dell'Agenzia delle entrate.*

*Il presente documento altro non è che una raccolta di fattispecie le cui soluzioni sono suffragate anche da interpretazioni fornite con le varie Risoluzioni e Circolari emanate dall'Agenzia delle entrate. Per una migliore comprensione, i casi trattati sono illustrati in modo sintetico e sistematico, arricchiti con tabelle ed esempi esplicativi.*

*Naturalmente la Guida verrà aggiornata ed implementata di ulteriori casi a seguito di modifiche normative o di nuove pronunce da parte della stessa Agenzia.*

*Un ringraziamento doveroso e sentito è rivolto al Presidente del Consiglio Notarile dei distretti riuniti di Roma, Velletri e Civitavecchia, ed a tutti i rappresentanti del Consiglio stesso per il prezioso contributo fornito.*

*Roma 22 giugno 2011*

## PARTE I: PRINCIPI GENERALI

### 1. Lineamenti dell'imposta di registro

L'imposta di registro è disciplinata dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, "*Testo unico sull'imposta di registro*" (in prosieguo TUR), ed è un'imposta indiretta sui trasferimenti di ricchezza.

L'istituto della registrazione si prefigge come finalità l'attestazione dell'esistenza degli atti, attribuendo agli stessi data certa ai sensi dell'art. 2704 e.e, la conservazione dell'originale per le scritture private o della copia dell'atto per atti pubblici ed i file cifrati per la registrazione telematica, la riscossione del tributo e l'acquisizione da parte dell'A.F., mediante l'Anagrafe Tributaria, di notizie riguardanti la situazione patrimoniale e, quindi, la capacità contributiva dei soggetti partecipanti all'atto, rilevante anche ai fini di altre imposte.

L'ambito di applicazione dell'imposta, di vaste dimensioni, ha reso necessario allegare al TUR una Tariffa, una Tabella ed una Tavola con i coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie.

Gli atti indicati nella Tariffa parte prima, da registrare in *termine fisso*, sono quelli per i quali la registrazione deve essere sempre richiesta.

Gli atti indicati nella Tariffa parte seconda, da registrare in *caso d'uso*, sono quelli per i quali l'obbligo di richiedere la registrazione sorge solo nel momento in cui tali atti sono depositati per essere acquisiti presso le cancellerie giudiziarie o presso le pubbliche amministrazioni.

Nella Tabella, invece, sono evidenziati gli atti soggetti a registrazione *volontaria*, per i quali, cioè, non sussiste l'obbligo (ad es. testamenti, contratti di assicurazione, e qualsiasi altro atto presentato spontaneamente per la registrazione).

*Soggetti passivi* dell'imposta sono coloro che pongono in essere o che si avvantaggiano dell'atto soggetto a registrazione. Peraltro, oltre ad essi, vi sono altri soggetti sui quali incombono gli obblighi relativi al pagamento dell'imposta, come *responsabili solidali* con l'obbligato principale; essi sono riconducibili alla categoria dei *responsabili d'imposta*.

Il *responsabile d'imposta*, secondo la definizione fornita dall'art. 64 del D.P.R. 29/09/1973, n. 600, è colui che "*è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi*".

In proposito, l'art. 57 TUR elenca, tra i **soggetti obbligati in solido al pagamento**, anche "*i pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto*", limitatamente all'imposta principale.

L'art. 10 del TUR indica tra i soggetti che sono obbligati a richiedere la registrazione i **notai** 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

circostrizione risiede il pubblico ufficiale obbligato a richiederla (art 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 di bollo; l'imposta ipotecaria quando l'atto deve essere trascritto presso i pubblici registri; l'imposta catastale quando è necessario procedere alla voltura catastale).

Per quanto concerne la modalità di registrazione degli atti pubblici redatti dai notai, 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 questo caso dovrà ricorrere alla ed. "procedura d'urgenza" che prevede la registrazione secondo il sistema tradizionale, cioè 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 si applicano del disposizioni del TUR.

La registrazione telematica è stata introdotta a partire dal 22/12/2001 e riguardava, in principio, solo gli atti immobiliari. Dal 1° gennaio 2007 è stata estesa a tutte le tipologie di atti notarili.

L'innovatività del sistema telematico si incentra **nell'autoliquidazione dell'imposta principale operata dal notaio nel rispetto delle norme dettate dalla legge di registro.**

Infine, si evidenzia che 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;
- e 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).

## **2. Il principio di alternatività IVA/Registro**

Questo principio è contemplato dall'art. 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 agli artt. da 7 a 7-*septies*] e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, numeri 8) e 8-*bis*] e 27-*quinquies*), dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'art. 6 della legge 13/05/1999, n. 133, e dell'art. 10, comma 2, del medesimo D.P.R. n. 633/1972.

Una disposizione analoga è contenuta anche nell'art. 5 del TUR.

Come si può desumere dalla normativa appena esposta il principio dell'alternatività trova applicazione non soltanto con riguardo alle operazioni imponibili ai fini IVA, ma anche con riferimento alle operazioni IVA non imponibili, a quelle territorialmente irrilevanti e a quasi tutte le 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 agevolativo a cui sono sottoposte 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 quasi tutte quelle esenti scontano l'imposta di registro in misura fissa:

- in termine fisso, se risultanti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata;
- in caso d'uso, se derivanti da scritture private non autenticate.

L'art. 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.

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

Per le operazioni permutative e per le dazioni di pagamento di cui all'art. 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. 04/07/2006, n. 223 (ed. decreto Bersani), convertito con legge 04/08/2006, n. 248. Con l'entrata in vigore di questo decreto, infatti, non tutte le operazioni attratte nel campo applicativo dell'IVA sconteranno l'imposta di registro in misura fissa. In particolare:

- gli atti aventi ad oggetto locazioni di immobili strumentali non scontano l'imposta di registro in misura fissa;
- 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 non ricorrano, con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale, i requisiti "prima casa" in capo al cessionario).

Resta inteso che le locazioni di fabbricati abitativi esenti da IVA sono assoggettate ad imposta di registro in misura proporzionale.

### 3. Le modalità di applicazione dell'imposta di registro

L'art. 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'art. 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 sé compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali.

Il 3° comma dell'art. 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'art. 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 acollo sono assoggettati a tassazione non autonomamente, ma in quanto facenti parte della base imponibile della prestazione principale cui essi sono collegati. Se, infatti, gli accolti fossero sottoposti ad autonoma tassazione si verificherebbe una doppia imposizione: la prima volta in via autonoma; la seconda volta al momento della tassazione della disposizione cui sono collegati.

Si evidenzia, infine, che in forza dell'art 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 soggetta all'imposta nella misura dello 0,50%, eccezion fatta per quelle rilasciate mediante scrittura privata non autenticata.

#### **4. Enunciazione di atti non registrati**

L'art. 22 del TUR detta i principi da seguire 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* era soggetto a registrazione in termine fisso, è dovuta anche la sanzione di cui all'art. 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'art. 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita.

#### **5. Disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, eredità e comunioni indivise**

Tali disposizioni sono contenute nell'art. 23 del TUR.

Al primo comma è stabilito che se una disposizione negoziale abbia ad oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata. Se però, per i singoli beni o diritti, siano stati pattuiti corrispettivi distinti, non troverà applicazione l'aliquota più gravosa bensì l'aliquota propria afferente a ciascun bene o diritto.

Riguardo all'applicazione di questa regola, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata con la Risoluzione n. 57/E del 9 aprile 2004 con riferimento ad un 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 sottolineato che qualora un atto contenente un unico negozio comporti il trasferimento contestuale tra le

medesime parti di una pluralità di beni trova applicazione la regola di cui all'art. 23.

Sulla base di questa considerazione ha enunciato i principi da seguire per la corretta tassazione della fattispecie in esame:

- *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 dei singoli importi determinati con riferimento a ciascun bene. L'ammontare complessivo, in ogni caso, non potrà essere inferiore all'entità dell'imposta di registro in misura fissa (€ 168,00);
- *imposte ipotecaria e catastale*: si applicano le stesse modalità di calcolo previste per l'imposta di registro.

Il secondo comma dell'art. 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'art. 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.

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

## **6. Liquidazione dell'imposta e applicazione dell'imposta in misura fissa**

Il 1° comma dell'art. 41 del TUR statuisce che quando l'imposta non è dovuta in misura fissa, è liquidata dall'Ufficio mediante l'applicazione dell'aliquota indicata nella Tariffa alla base imponibile, determinata secondo le disposizioni del titolo quarto, con arrotondamento a lire mille, per difetto se la frazione non è superiore a lire cinquecento e per eccesso se superiore, ovvero

all'unità, nel caso in cui i valori siano espressi in euro, per difetto se la frazione non è superiore a lire cinquecento e per eccesso se superiore, ovvero all'unità, nel caso in cui i valori siano espressi in euro, per difetto se la frazione è inferiore a 50 centesimi e per eccesso se non inferiore.

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

Come sottolineato nei paragrafi che precedono, il principio generale a cui conformare la tassazione, è sancito dall'art. 21 del TUR ed è quello 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 sé 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, con eventuale applicazione di distinte imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale o proporzionali se superiori alla tassa fissa, quanti sono i trasferimenti posti in essere.
- 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 l'aliquota agevolata su di essi ed eventualmente le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, 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 n. 272/E del 3 luglio 2008 ha ulteriormente precisato che in relazione a più disposizioni negoziali interne al medesimo contratto, 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 ciascuno 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 una sola volta, in quanto la formalità della registrazione, alla quale va sottoposto il contratto contenente più disposizioni e per l'esecuzione della quale il legislatore ha previsto un importo minimo, è unica (nell'esempio: € 168,00).

*Nota: Art. 41 del TUR; Risoluzione ministeriale n. 250529 del 4 febbraio 1982; Risoluzione ministeriale n. 310388 del 18 giugno 1990; Risoluzione n. 254/E del 31/07/2002; Risoluzione n. 57/E del 9 aprile 2004; Risoluzione n. 272/E del 3 luglio 2008.*

## **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'art. 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 (o il Modello 2 o il modello telematico), **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" 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'art. 19 è rappresentata dall'atto sottoposto a condizione sospensiva, vale a dire l'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'art. 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'art. 27 dispone che, al momento della registrazione, **gli atti sottoposti a condizione sospensiva sconteranno l'imposta di registro in misura fissa.**

**Quando la condizione si verifica**, o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa, tali eventi dovranno essere denunciati *ex art.* 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'art. 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", oltre agli adempimenti di cui sopra, al momento della registrazione tale atto sconterà l'imposta fissa di registro e l'imposta di bollo.

Il 3° comma dell'art. 27 del TUR statuisce 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'art. 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.

In questi ultimi due commi viene, quindi, in risalto il regime di imposizione previsto per gli atti sottoposti a **condizione sospensiva meramente potestativa**, che si ha quando il verificarsi dell'evento dedotto in condizione è rimesso alla volontà di una delle parti e per essa è indifferente compiere od omettere l'atto.

Secondo quanto disposto dai commi 3 e 4 dell'art. 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.

## **8. Presunzione di trasferimento delle accessioni e delle pertinenze**

L'art. 24 del TUR sancisce la presunzione di trasferimento delle *accessioni*, dei *frutti pendenti* e delle *pertinenze* in occasione dei trasferimenti immobiliari.

Nello specifico, il primo comma statuisce che nei trasferimenti immobiliari le accessioni, i frutti pendenti e le pertinenze si presumono trasferiti all'acquirente dell'immobile principale, a meno che:

- 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 stabilisce la presunzione di cessione unica, con applicazione dell'aliquota relativa al trasferimento del bene principale, qualora le pertinenze vengano comunque a risultare di proprietà dell'acquirente dell'immobile principale entro tre anni. In tal caso l'imposta dovuta dovrà essere diminuita dell'ammontare dell'imposta eventualmente pagata per il trasferimento delle pertinenze stesse separatamente intervenuto tra le stesse parti.

## 9. Risoluzione del contratto

Per regola generale la registrazione del contratto sconta l'imposta in misura proporzionale. Una disciplina peculiare è, però, dettata dall'art. 28 del TUR con riferimento alla *risoluzione del contratto*.

Il primo comma stabilisce che la risoluzione del contratto è soggetta all'imposta 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.

Ai sensi del primo periodo del primo comma la tassazione è, quindi, la seguente:

IMPOSTA DOVUTA	CON IMMOBILI	SENZA IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168,00	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	2%	Non dovuta
Imposta catastale	1%	Non dovuta

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

Il secondo comma 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: art. 28 del TUR; arti 6 e 9 della Tariffa, parte prima allegata al TUR; art. 10 del D.lgs. 31/10/1990, n. 347; art. 1 della Tariffa allegata al D.lgs. n. 347/1990.*

## 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 (art. 1406 e.e).

Per l'approfondimento dei profili civilistici si rimanda agli artt. 1406-1410 del codice civile.

In ordine al regime tributario l'art. 31 del TUR, al primo comma, stabilisce che **la cessione del contratto è soggetta all'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto.**

È fatta eccezione per la cessione dei contratti di locazione, per i quali trova applicazione la disciplina di cui all'art. 5 della Tariffa parte Prima allegata al TUR.

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

In base all'art. 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.

### **11. Contratto per persona da nominare: regime di tassazione della dichiarazione di nomina**

Nel momento della conclusione del contratto, una parte (ed. *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 è di fronte, in tal caso, al ed. 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 usata per il contratto, anche se non prescritta dalla legge.

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

Il trattamento tributario si rinviene nell'art. 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 effettuata nello stesso atto o contratto che contiene la riserva non è dovuta alcuna imposta (art. 32, comma 1, secondo periodo).

L'ultimo periodo dell'art. 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 si ravvisano le condizioni previste dal primo e dal secondo periodo del 1° comma dell'art. 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'art. 1402 e.e.

La rigidità della normativa tributaria, infatti, deriva dalla necessità di evitare che il contratto per persona da nominare venga utilizzato come uno strumento volto ad eludere la corretta applicazione della disciplina fiscale.

Nel caso in cui la riserva di nomina sia contenuta nel contratto preliminare, la persona nominata potrà scomputare dall'imposta dovuta in sede di registrazione del contratto definitivo l'imposta che è stata versata dallo stipulante per la registrazione del preliminare, fermo restando che per la dichiarazione di nomina sarà dovuta l'imposta determinata ai sensi dell'art. 32.

Nel caso in cui la riserva di nomina sia inserita in un contratto preliminare e sia riferita solo ed esclusivamente al preliminare stesso, la dichiarazione di nomina, effettuata successivamente, è soggetta a tassazione secondo i criteri fissati dall'art. 32 del TUR e precisamente: se la dichiarazione di nomina viene fatta entro tre giorni e nel rispetto delle altre condizioni previste dal primo periodo dell'art. 32, si applicherà l'imposta in misura fissa; se la dichiarazione di nomina viene fatta dopo i tre giorni troverà applicazione l'imposta stabilita per il contratto cui afferisce, ossia quella prevista per il contratto preliminare.

## 12. Contratti a prezzo indeterminato

L'art. 35, comma 1, del TUR dispone che qualora per un contratto il 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'art. 19 del TUR.

Il 3° comma dell'art. 25 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 stata registrato l'atto un'apposita denuncia con l'indicazione del corrispettivo definitivamente 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: Artt. 19, 35 e 53 del TUR*

### **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 all'Ufficio presso il quale l'atto è stato registrato, entro 20 giorni, una nuova denuncia *ex art. 19 TUR* sulla base della quale l'imposta viene applicata in relazione alla maggiore durata del contratto (art. 36, comma 1, del TUR).

Ai sensi del 2° comma dell'art. 36 del TUR, se la durata dell'atto dipende dalla vita di una persona si applicano le disposizioni di cui all'art. 46 del TUR (in particolare, si applicherà il disposto della lettera *e* 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'art. 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 (art. 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 di variazione *ex art. 19 del TUR* e di versare l'imposta dovuta in relazione alla maggiore durata del contratto (art. 36, comma 4, del TUR).

### **14. La registrazione degli allegati**

L'art. 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:

- documenti che costituiscono parte integrante dell'atto;
- frazionamenti, planimetrie, disegni, fotografie e simili;
- atti non soggetti a registrazione compresi nella Tabella allegata al TUR.

Con Circolare ministeriale n. 21/E-IV-8-51868 del 20/01/1999 è stato precisato che le *procure speciali* conferite per il compimento di un solo atto,

allegate allo stesso atto sottoposto a registrazione, costituendo parte integrante dell'atto medesimo, non devono assolvere l'imposta di registro.

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

*Nota: Art. 11, comma 7, del TUR e Tabella allegata; Circolare ministeriale 10/06/1986, n. 37, parte 6; Circolare ministeriale n. 21/E-W-8-51868 del 20/01/1999.*

### **15. Tassazione degli atti relativi a procedimento di scioglimento del matrimonio e separazione**

Ai sensi dell'art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, tutti gli atti, i documenti e 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.

Con sentenza del 3 dicembre 2001, n. 15231, la Corte Cassazione ha precisato che "le agevolazioni di cui all'art. 19 della legge n. 74/1987, come interpretato e modificato dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 154 del 1999, operano - quanto agli atti ed accordi finalizzati allo scioglimento della comunione tra coniugi conseguente alla separazione - limitatamente all'effetto naturale della separazione, costituito dallo scioglimento automatico della comunione legale, e non competono con riferimento ad atti - solo occasionalmente generati dalla separazione - di scioglimento della comunione ordinaria tra gli stessi coniugi, che ben potrebbe persistere nonostante la separazione".

Ciò che i giudici di legittimità evidenziano è che l'agevolazione di cui all'art. 19 della legge n. 74/1987 opera limitatamente a quegli atti ed accordi naturalmente correlati al procedimento di separazione o di scioglimento del matrimonio, ma non anche con riferimento agli atti ed agli accordi raggiunti in occasione dei procedimenti di cessazione degli effetti del matrimonio.

Altrimenti, osservano i medesimi giudici della Suprema Corte, "è intuitivo che atti di diversa natura si presterebbero facilmente ad intenti elusivi".

In altra sentenza (Cass. 22 maggio 2020, n. 7493), gli Ermellini hanno sottolineato che "Naturalmente l'esenzione non opera quando si tratta di atti ed accordi che non siano finalizzati allo scioglimento della comunione tra coniugi conseguente alla separazione, ma siano solo occasionalmente generati dalla separazione stessa".

Sulla base di questi principi, l'Agenzia delle Entrate, con la **Risoluzione n. 372/E del 14/12/2007** ha affermato che "*l'accordo con il quale i coniugi trasferiscono ai figli i beni di loro proprietà e di cui prende atto il Tribunale nella propria sentenza, è soggetto a tassazione ai fini dell'imposta di registro e delle*

*imposte ipotecarie e catastali, non trattandosi di un accordo che trova la sua causa essenziale nello scioglimento del rapporto matrimoniale, bensì di un atto dispositivo del proprio patrimonio".*

*Nota: Circa l'interpretazione di questa norma si vedano le Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 151/E del 19/10/2005 e n. 372/E del 14/12/2007.*

## PARTE II: I PRINCIPI DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

### 16. Principi generali per la determinazione della base imponibile

In via preliminare si rileva che, in forza dell'art 25 del TUR, se un atto è in parte oneroso e in parte gratuito, è soggetto all'imposta di registro per la parte a titolo oneroso, mentre la parte a titolo gratuito è sottoposta all'imposta sulle donazioni.

I criteri da utilizzare per determinare la base imponibile su cui calcolare l'imposta sono enunciati negli artt. 43 e ss. del TUR e si tratta di criteri che valgono sia per gli atti negoziali sia per gli atti giudiziari.

L'art. 51 del TUR afferma, al 1° comma, 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 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*".

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

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, si deve far riferimento, per la determinazione della base imponibile, 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.

Fatta questa breve premessa, nei paragrafi che seguiranno, saranno analizzati i criteri di tassazione di alcune fattispecie negoziali.

*Nota: Artt. 43 e 51 del TUR; Circolare ministeriale del 10 giugno 1986, n. 37, parte 20 e 24; Circolare n. 18/E del 14/04/2010; Cass., sez. Tributaria, 09709/2004, n. 18150.*

### 17. La divisione

La divisione è lo strumento giuridico col quale si scioglie la comunione esistente tra più soggetti, con l'attribuzione a ciascuno di essi della titolarità esclusiva su una parte determinata del bene o dei beni in comune corrispondente, per valore, alla quota ideale spettante sulla massa indivisa.

Secondo la Corte di Cassazione, sez. Civile, (sentenza 25/10/2005, n. 20645) "il negozio con cui le parti dividono tra esse i beni in comunione, 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 considera la divisione come atto avente natura dichiarativa sottoponendo questo negozio giuridico all'aliquota del 1% (art. 3 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR). Tuttavia, come si vedrà nel prosieguo, se la divisione dà luogo a conguagli, sull'importo di questi ultimi si applica l'imposta proporzionale prevista per i trasferimenti.

L'art. 34 del TUR, comma 1, secondo periodo, detta i criteri per determinare la ed. **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 determinato a norma dell'imposta di successione. Secondo l'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 31/10/1990, n. 346 "Il valore globale netto dell'asse ereditario è 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*.

### 17.1 Divisione senza conguaglio

Si ha **divisione senza conguaglio** quando nell'atto vengono assegnati ai condividenti beni per un valore complessivo non eccedente quello agli stessi spettante sulla massa comune. In questo caso l'atto rientra tra gli "*Atti di natura dichiarativa ...*" previsti dall'art. 3 della Tariffa parte Prima e la tassazione è la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	1%
Imposta ipotecaria	Percetta dall'Agenzia del Territorio
Imposta catastale	Euro 168,00

Imposta di bollo	Euro 230,00
------------------	-------------

### 17.2 Divisione con conguaglio

Si ha **divisione con conguaglio** quando ad un dividente vengono assegnati beni per un valore complessivo superiore a quello a lui spettante sulla massa comune. In questo caso il dividente è tenuto a versare agli altri dividenti, che hanno subito una diminuzione della propria quota di diritto, un conguaglio che è assoggettato all'imposta proporzionale prevista per i trasferimenti. Stabilisce, infatti, l'art. 34, comma 1, primo periodo del TUR, che "*La divisione, con la quale ad un dividente 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 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 è stato corrisposto e deve essere tassato con l'imposta proporzionale stabilita per i trasferimenti.

Ai sensi dell'art. 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/E del 14/06/2007, ha precisato che se, nell'atto di *divisione con conguaglio*, ad uno dei dividenti sono assegnati beni immobili ad uso abitativo, per la determinazione della base imponibile si può applicare il **criterio del prezzo-valore** (introdotto dall'art. 1, comma 497, della legge 23/12/2005, 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 da 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'art. 1, comma 497, della legge n. 266/2005. Il 3° comma dell'art. 34 TUR sancisce che quando risulta che il valore dei beni assegnati ad uno dei condividenti determinato a norma dell'art. 52 è superiore a quello dichiarato, la differenza si considera conguaglio.

### 17.3 Le ed. masse plurime

Il 4° comma dell'art. 34 TUR, infine, disciplina il fenomeno delle ed. **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.

Ne consegue che, qualora i condividenti si assegnino beni appartenenti a masse diverse, l'atto sarà assoggettato all'imposta proporzionale prevista per i trasferimenti perché una tale operazione configura un trasferimento di quote.

Se, però, 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'art. 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: Art. 34 del TUR; Artt. 1 e 3 della Tariffa parte Prima allegata al TUR; artt. 1, 10 e 12 del D.lgs. n. 347/1990; Artt. 1 e 4 della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347/1990 Riunione dei Capi compartimento dell'11 e 12 gennaio 1983; Risoluzione ministeriale 14/02/1977, prot. 272890; Circolare 10/06/1986, n. 37, pag. 32; Risoluzione ministeriale 05/06/1990, n. 310823; Circolare n. 37, parte 3, del 11/07/1991; Circolare n. 6/E del 2007; Risoluzione n. 136/E del 14/06/2007; Risoluzione n. 334/E del 16/11/2007.*

## **18. 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 (art. 1552 e.e).

Ai fini della individuazione del corretto trattamento fiscale da accordare 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.

### **18.1 Permuta in cui entrambi i trasferimenti sono soggetti ad IVA**

Questa ipotesi è disciplinata dall'art. 11, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972. Secondo questa norma 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 detta ipotesi, l'atto di permuta sconta l'imposta di registro in misura fissa.

Le imposte ipotecaria e la doppia catastale generalmente sono dovute in misura fissa; vi sono, tuttavia, dei casi (come ad esempio per gli immobili strumentali imponibili ai fini IVA) in cui sono dovute in misura proporzionale.

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

Per questa tipologia di permuta, l'art. 43, primo comma, lett. *b*), rimanda all'art. 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, sconta, 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.

### **18.3 Permuta in cui entrambi i trasferimenti sono soggetti all'imposta di registro**

Per questa fattispecie l'art. 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 a questa fattispecie, l'Agenzia delle Entrate, con la **Risoluzione n. 320/E del 09/11/2007**, ha precisato che ai negozi permutativi,

in presenza dei requisiti di legge, si può applicare, per la determinazione della base imponibile, il **criterio del prezzo-valore** di cui all'art. 1, comma 497, della Legge n. 266/2005 e successive modifiche e integrazioni. 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:

<b>Registro</b>	<b>Ipo-Catastali</b>
3% se prima casa 7% se non prima casa 8% se terreno edificabile o non agricolo 15% se terreno agricolo <b>SU BENE CHE DA LUOGO A MAGGIORE IMPOSTA</b>	Ipotecaria 2% (168€ se prima casa) <b>SU BENE CHE DA LUOGO A MAGGIORE IMPOSTA</b>
	Catastale 1% (168€ se prima casa) <b>SU TUTTI I BENI PERMUTATI</b>

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

*Nota: Arti. 43, 40 e 51 del TUR; arti. 1, 2 e 10 del D.Lgs. 31/10/1990, n. 347; Art. 11, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972; Circolare ministeriale del 10/06/1986, n. 37, parte 20; Circolare ministeriale n. 220, parte 3, del 28/10/1988; Circolare n. 8/E del 13/02/2007; Risoluzione n. 320/E del 09/11/2007.*

### **19. 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**

Secondo l'art. 43, comma 1, della lettera e), per tali contratti la base imponibile è costituita dal valore del bene ceduto o della prestazione che da luogo all'applicazione della maggiore imposta, fatto salvo il disposto dell'art. 40, comma 2.

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

### **20. Altre ipotesi negoziali previsti dall'art. 43 del TUR**

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

FATTISPECIE NEGOZIALE	BASE IMPONIBILE
Cessioni 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: 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

## 21. Espropriazione forzata e trasferimenti coattivi

Secondo il 1° comma dell'art. 44 del TUR, per la vendita di beni mobili e immobili fatta

- in sede di espropriazione forzata;
- ovvero 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'art. 587 c.p.c, il prezzo di aggiudicazione deve essere diminuito della parte già assoggettata all'imposta.

Il 2° comma dell'art. 44 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 n. 102/E del 17/05/2007, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che per le fattispecie regolate dall'art. 44 del TUR non può trovare applicazione, per la determinazione della base imponibile, il regime del ed. 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 n. 37, parte 22, del 10/06/1986; Risoluzione n. 102/E del 17/05/2007.*

## 22. Rendite e pensioni

**La rendita** è il contratto una parte (ed. *vitaliziante*) conferisce all'altra (ed. *vitaliziato*) il diritto di esigere la prestazione periodica di una somma di denaro o di una certa quantità di altre cose fungibili, quale corrispettivo dell'alienazione di un immobile o della cessione di un capitale (art. 1861 c.e).

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 vitaliziante 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 (ed. *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'art. 46 del TUR.

In virtù del primo comma del citato art. 46, per la **costituzione di 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 a seconda del tipo di rendita o pensione secondo i seguenti principi:

<b>TIPOLOGIA DI RENDITA 0 PENSIONE</b>	<b>VALORE DELLA PENSIONE 0 DELLA RENDITA</b>
Rendita o pensione perpetua o a tempo indeterminato	66,66 volte l'annualità (vale a dire 66,66 volte l'ammontare della prestazione dovuta annualmente al beneficiario)
Rendita o pensione a tempo determinato	Valore attuale dell'annualità, calcolato al saggio legale di interesse, che in nessun caso deve essere superiore a 66,66 volte l'annualità
Rendita o pensione vitalizia	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
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	Ammontare che si ottiene moltiplicando l'annualità per il coefficiente indicato nel prospetto

tra loro	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, applicabile 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 2011 la misura del saggio degli interessi legali è stata fissata, dal D.M. 7 dicembre 2010, all'1,5% in ragione d'anno.

*Nota: Art. 46 del TUR; D.M. 7 dicembre 2010; D.M. 23 dicembre 2010 (che ha fissato al 66,66 volte l'annualità il multiplo indicato dal comma 2 dell'art. 46 TUR).*

### 23. L'enfiteusi

L'enfiteusi è quel 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, ed è disciplinata dagli artt. 957 e ss. dal codice civile, a cui si rinvia per l'approfondimento degli aspetti civilistici.

In questa sede giova solo 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 dell'interesse legale (art. 971 e.e); e che il concedente può chiedere la *devoluzione* del fondo enfiteutico (cioè la cessazione del diritto di enfiteusi) nelle ipotesi previste dall'art. 972 c.c.

I criteri di determinazione della base imponibile sono dettati dall'art. 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, che è pari alla capitalizzazione del canone annuo sulla base dell'interesse legale, secondo le modalità statuite dalle leggi speciali (Legge 22/07/1986, n. 607 e Legge 05/06/1974, n. 269). A detta base imponibile occorre applicare, per determinare l'imposta dovuta, l'aliquota fissata per i trasferimenti immobiliari dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima.

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.

Con decorrenza dal 1° gennaio 2011 la misura del saggio degli interessi legali è stata fissata, dal D.M. 7 dicembre 2010, all'1,5% in ragione d'anno.

#### **24. Valore della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione**

**L'usufrutto** è il diritto reale di godimento che si concreta nel diritto riconosciuto 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, ed è disciplinato dagli artt. 981 e ss. e.e, a cui si rinvia per l'approfondimento dei rilievi civilistici.

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 (art. 1021 e.e).

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 (art. 1022 c.c).

Sotto il profilo tributario, l'art. 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'art. 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'art. 46 del TUR che variano a seconda della durata del diritto o dei destinatari del diritto, secondo la tabella che segue:

<b>DIRITTO DI USUFRUTTO, USO E ABITAZIONE</b>	<b>VALORE DEL DIRITTO</b>
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 66,66 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 meno giovane 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 più giovane 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.

**25. Prospetto dei coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie calcolati al saggio di interesse dell'1,5%**

Il seguente prospetto è stato introdotto dal D.M. 23 dicembre 2010.

ETÀ' DEL BENEFICIARIO (anni compiuti)	COEFFICIENTE
Da 0 a 20	63,50
Da 21 a 30	60,00
Da 31 a 40	56,50
Da 41 a 45	53,00
Da 46 a 50	49,50
Da 51 a 53	46,00
Da 54 a 56	42,50
Da 57 a 60	39,00
Da 61 a 63	35,50
Da 64 a 66	32,00
Da 67 a 69	28,50
Da 70 a 72	25,00
Da 73 a 75	21,50
Da 76 a 78	18,00
Da 79 a 82	14,50
Da 83 a 86	11,00
Da 87 a 92	7,00
Da 93 a 99	4,00

**26. Prospetto dei saggi degli interessi legali che si sono succeduti nel tempo ai fini della corretta determinazione della base imponibile per i diritti di usufrutto, uso, abitazione, rendite e pensioni.**

Al fine di agevolare la determinazione della base imponibile per i diritti di usufrutto, uso, abitazione e per le rendite e le pensioni, si riporta la seguente tabella che espone la misura dei saggi degli interessi legali che si sono succeduti nel tempo.

NORMA ISTITUTIVA	DAL	AL	% ANNUA
Art 1284 c.c.		15.12.1990	5,0
L. 353/1990	16.12.1990	31.12.1996	10,0
L. 662/1996	01.01.1997	31.12.1998	5,0
D.M. 10.12.1998	01.01.1999	31.12.2000	2,5
D.M. 11.12.2000	01.01.2001	31.12.2001	3,5
D.M. 11.12.2001	01.01.2002	31.12.2003	3,0
D.M. 01.12.2003	01.01.2004	31.12.2007	2,5
D.M. 12.12.2007	01.01.2008	31.12.2009	3,0
D.M. 04.12.2009	01.01.2010	31.12.2010	1,0
D.M. 07.12.2010	01.01.2011		1,5

### 27. La valutazione automatica degli immobili

Ai fini dell'imposizione fiscale appare opportuno esaminare le modalità di determinazione del valore degli immobili sulla base delle rendite catastali.

Il meccanismo della ed. valutazione automatica ha subito profonde modifiche con l'entrata in vigore del decreto Bersani (D.L. n. 223/2006).

Prima di addentrarsi nella trattazione della normativa attualmente vigente, è opportuno rammentare che l'art. 52, comma 4, del TUR stabilisce che *"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 art. 52 prevede che i moltiplicatori di 75 e 100 volte possono essere modificati, in caso di sensibili divergenze dai valori di mercato, con D.M.

Le modalità di calcolo fondate sulle rendite catastali ha subito variazioni nel tempo, sia a causa delle modifiche delle tariffe d'estimo sia per effetto delle modifiche 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, ivi comprese le rendite a stima diretta per le categorie D ed E;
- I moltiplicatori sono indicati nel D.M. 14 dicembre 2001, n. 5656 e riportati nella tabella che segue:

TIPOLOGIA	MOLTIPLICATORE
Terreni	<b>75</b>
Categoria C/1 ed E	<b>34</b>
Categoria A/10 e D	<b>50</b>
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'art. 2, comma 63, della legge 24712/2003, 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 CI ed E	37,4
Categoria A/10 e D	<b>55</b>
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. I-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 CI 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
Terreni	<b>90</b>
Categoria CI 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 sono i seguenti:

TIPOLOGIA	COEFFICIENTE
Terreni	<b>112,5</b>
Categoria CI ed E	<b>42,84</b>
Categoria AIO e D	<b>63</b>
Tutti gli altri fabbricati	<b>126</b>
Fabbricati prima casa	<b>115,50</b>

*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. I-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.*

## **28. Il sistema del prezzo-valore**

La regola generale di determinazione della base imponibile - risultante dal combinato disposto degli artt. 43, 51 e 52 del TUR - incontra una deroga nelle ipotesi contemplate dall'art. 1, comma 497, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) rubricato.

Questa disposizione, infatti, a partire dal 1° gennaio 2006, ha introdotto una deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile, stabilendo 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, è costituita dal "**valore catastale**", a prescindere dal corrispettivo concordato in atto.

Nello specifico, l'art. 1, comma 497 della citata legge n. 266/2005 stabilisce che *"in deroga alla disciplina di cui all'art. 43 del TUR, e fatta salva l'applicazione dell'art. 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'art. 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 (ed. 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 "immobile ad uso abitativo e relative pertinenze" (*requisito oggettivo*);
- la parte acquirente renda, all'atto della cessione, al notaio apposita richiesta circa la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali con criterio tabellare (art. 52, commi 4 e 5 del TUR);
- le parti indichino nell'atto di cessione il corrispettivo pattuito.

Con Risoluzione n. 145/E del 09/06/2009, 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'art. 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'A.F.

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, inibendo i poteri di rettifica (art. 52, comma *S-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 prezzo-valore.

Conclude l'Agenzia delle Entrate nella detta Risoluzione, che "sulla base delle argomentazioni espresse non si ritiene possibile estendere alla normativa di cui all'art. 1, comma 497 della legge n. 266 del 2005 l'indirizzo espresso dall'A.F. in materia di benefici prima casa (circolare n. 38 del 12 agosto 2005) nonché di agevolazioni per il trasferimento di immobili compresi in aree soggette a piani di recupero (Risoluzione n. 110 del 2 ottobre 2006), secondo cui è possibile integrare, con atto successivo, il negozio traslativo non contenente la dichiarazione di voler beneficiare del regime fiscale di favore".

Con la Risoluzione n. 121 del 01/06/2007 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'art. 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'art. 43 del TUR.

L'Agenzia spiega che la tesi secondo cui il termine "*cessioni*" ricomprende anche le fattispecie costitutive è avvalorata dalla disposizione del citato art. 43 del TUR, laddove espressamente prevede per i "contratti ... costitutivi di diritti reali" la stessa modalità di determinazione della base imponibile prevista per le cessioni a titolo oneroso. Inoltre, rileva l'Agenzia, anche l'art. 2 del D.P.R. 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/E del 2007, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che il regime di cui all'art. 1, comma 497 della legge n. 266/2005 **non trova applicazione per i trasferimenti aventi ad oggetto i "terreni agricoli"**.

L'art. 52, comma *S-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'art. 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 n. 176/E del 09/07/2009, 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'art. 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 riepande il potere accertativo dell'Ufficio sulla base del "valore venale in comune commercio", ai sensi del combinato disposto degli artt. 51 e 52 del TUR, ma consente allo stesso di quantificare la maggiore imposta scaturente dalla base imponibile catastale, rideterminata secondo i criteri enunciati nei commi 4 e 5 dell'art. 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'art. 44 del TUR.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n. 102/E del 17/05/2007, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che **tutte le fattispecie regolate dall'art. 44 del TUR non possono essere attratte nel campo di applicazione del regime introdotto dall'art. 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'art. 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'art. 44 del TUR con la conseguenza che la deroga prevista dal citato art. 1, comma 497, non può essere applicata ai trasferimenti in parola, perché riferita espressamente al solo art. 43 del TUR.

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

### 28.1 Il sistema del prezzo-valore applicato alle pertinenze

Il regime del prezzo-valore **si applica anche alle pertinenze**, definite dall'art. 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'art. 23 del TUR, infatti, *"Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate"*.

Alle pertinenze si applica la disciplina di cui all'art. 1, comma 497 della legge finanziaria per il 2006 quando ricorrono le seguenti condizioni:

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

Alla luce di questo quadro normativo, si osserva che l'art. 1, comma 497 della legge n. 266/2005 non pone alcuna restrizione né in ordine alla tipologia né in ordine al numero delle pertinenze che rilevano per potersi avvalere del regime del ed. prezzo-valore (a differenza, invece, della previsione recata in materia di agevolazione "prima casa").

Per tali ragioni, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 149/E del 11/04/2008 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, è necessario che gli immobili pertinentziali siano suscettibili di valutazione economica e, quindi, che siano dotati di una propria rendita catastale.

Dello stesso tenore la Circolare 13 febbraio 2006, n. 6, punto 11.1, che afferma *"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 pertinentziali, salvo naturalmente che tale destinazione risulti dall'atto di acquisto"*.

Sulla base di queste osservazioni, l'Agenzia, nella menzionata Risoluzione n. 149/E del 2008 ha sottolineato 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 art. 52 del TUR e con l'applicazione dell'aliquota propria applicabile al bene principale (fabbricato) ai sensi dell'art. 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. 04 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 04 agosto*

*2006, n. 248; circolare Agenzia delle Entrate del 04 agosto 2006, n. 28/E, par. 12; Risoluzione n. 102/E del 17.05.2007; risoluzione n. 121/E del 01.06.2007; risoluzione n. 320/E del 09.11.2007; risoluzione n. 149/E del 11.04.2008; risoluzione n. 145/E del 09.06.2009; risoluzione n. 176/E del 09.07.2009.*

### **PARTE III: REGIME DI IMPOSIZIONE DEI TRASFERIMENTI AVENTI AD OGGETTO FABBRICATI**

#### **29. Il contratto preliminare**

Il *contratto preliminare* è il contratto col quale le parti si obbligano a stipulare un futuro contratto detto *definitivo*. L'oggetto consiste, dunque, in una prestazione di *facere* (quella di prestare un futuro consenso), mentre gli effetti concreti si produrranno nella sfera giuridica delle parti con la stipula del contratto definitivo.

Non esplicando alcun effetto traslativo o costitutivo di diritti reali, l'art. 10 della Tariffa, Parte prima, acclusa al TUR prevede l'assoggettamento dei contratti preliminari di ogni specie **all'imposta fissa di registro**, attualmente pari ad € 168,00.

La nota al citato art. 10 prende, poi, in considerazione due diverse ipotesi negoziali:

- *Preliminare contenente una clausola che prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria*: in tal caso è dovuta l'imposta di quietanza pari allo **0,50%** (art. 6 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR);
- *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% (art. 9 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR).

In entrambi i casi descritti, l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.

L'art. 2645-*bis* c.c. impone la trascrizione dei contratti preliminari redatti dagli Ufficiali roganti in forma di atto pubblico o scrittura privata autentica. Il comma 2-*bis* dell'art. 2 del D.lgs. n. 347/1990 statuisce che per la trascrizione dei contratti preliminari ai sensi dell'art. 2645-b/s del c.c. **l'imposta ipotecaria è dovuta nella misura fissa**, attualmente pari ad € 168,00.

In definitiva, la tassazione del contratto preliminare è la seguente:

<b>CONTRATTO PRELIMINARE</b>	<b>IMPOSTA DI REGISTRO</b>	<b>IMPOSTA IPO-TECARIA</b> (percetta dall'Agenzia del Territorio)	<b>IMPOSTA DI BOLLO</b>
Preliminare senza caparra e senza anticipo di prezzo	Euro 168,00	Euro 168,00	Euro 155,00
Preliminare che prevede la dazione di caparra confirmatoria	0,50%	Euro 168,00	Euro 155,00
Preliminare che prevede l'anticipo di prezzo	3%	Euro 168,00	Euro 155,00

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

Come si è dianzi precisato, le imposte pagate sulla caparra e sull'anticipo di prezzo senza IVA verranno poi detratte dai tributi pagati in sede di definitivo, rispettando in ogni caso l'imposta minima che dovrà essere riscossa in sede di registrazione. Tuttavia, nel caso di contratto definitivo soggetto ad IVA, l'imposta di registro pagata sulla caparra al momento della registrazione del preliminare non potrà essere detratta né essere chiesta a rimborso.

Si precisa che i **contratti preliminari concernenti beni immobili soggetti ad IVA** al momento della stipula del contratto definitivo di compravendita, sono da **registrare anch'essi in termine fisso**, in quanto rientrano nell'ambito applicativo del citato art. 10 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, che prevede la registrazione di "*preliminari di ogni specie*" (Risoluzione n. 302028 del 19/12/1974).

Nei sottoparagrafi che seguiranno, saranno trattati alcuni casi particolari relativi alla tassazione del contratto preliminare.

### **29.1 Caparra confirmatoria - Mancata qualificazione delle somme versate in sede di preliminare**

Su questi argomenti l'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti con la Risoluzione n. 197/E del 01/08/2007. Di seguito saranno riassunti i principi contenuti in questo documento di prassi.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, 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) potranno essere imputati alla prestazione dovuta e, divenendo parte del corrispettivo pattuito, concorreranno a formare la base imponibile.

Come si è visto nel paragrafo precedente, la tassazione del preliminare è diversa a seconda che detto contratto preveda la caparra confirmatoria o l'acconto di prezzo.

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.

La **caparra confirmatoria**, anche se prevista da un'apposita clausola contrattuale, **non costituisce**, invece, il **corrispettivo** di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, in quanto **assolve**, come sopra specificato, una **funzione risarcitoria**. La stessa **non è, quindi, soggetta ad IVA** per mancanza del presupposto oggettivo di cui agli artt. 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.

Affinchè 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 attribuiscono 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.

La Risoluzione in esame conclude sottolineando che secondo l'orientamento della Suprema Corte (Cass. 22/08/1977, n. 3833), **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 a seguito del preliminare manca una espressa qualificazione o è dubbia l'intenzione delle parti sulla natura delle stesse, tali somme saranno da considerarsi anticipi di prezzo da assoggettare, qualora rientrano nel campo di applicazione del TUR, all'imposta di registro nella misura del 3%.

*Nota: Art. 10 Tariffa Parte prima D.P.R. 131/1986; articolo 6 Tariffa Parte Prima D.P.R. 131/1986; art. 9 Tariffa Parte Prima D.P.R. 131/1986; art. 2645- bis del codice civile; art. 2 del D.Lgs. 347/1990; art. 4 Tariffa Allegata al D.Lgs. 347/1990; Risoluzione n. 302028 del 1974; Risoluzione n. 197/E del 01/08/2007; Risoluzione n. 63/E del 25/02/2008.*

## **29.2 Caparra penitenziale**

Le somme versate a titolo di caparra penitenziale (art. 1386 e.e.) rappresentano il corrispettivo per l'esercizio del diritto di recesso e non sono enunciate nella nota di cui all'art. 10 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR.

Tali somme, pertanto, sono da ricondurre nel campo di applicazione dell'art. 9 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR.

## **29.3 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, poiché la nota all'art. 10 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, usando il verbo "*prevede*", include anche le somme corrisposte in tempi successivi.

## **29.4 L'obbligo di registrazione posto a carico dei mediatori immobiliari**

L'art. 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*".

In merito all'operatività di questa norma, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata con la Risoluzione n. 63/E del 25 febbraio 2008, fornendo i chiarimenti che seguono.

I mediatori immobiliari sono obbligati a registrare 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'art. 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 ha natura negoziale perché è un elemento che precede la formazione del negozio (è, cioè, 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 soggetta all'obbligo della registrazione di cui all'art. 10, comma 1, lettera *d-bis*.

Tuttavia, le clausole contrattuali inserite generalmente dagli agenti immobiliari nello schema di proposta di acquisto, prevedono 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.

In quest'ultimo caso, l'accettazione della proposta è da considerarsi sufficiente e necessaria a determinare, ad ogni effetto di legge, la conclusione di un contratto preliminare di compravendita, con la conseguenza 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.

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

In definitiva, secondo la Risoluzione n. 63/E del 2008, 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.

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

Dal 4 luglio 2006 la disciplina per le cessioni dei fabbricati è mutata per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (ed. decreto Bersani), convertito con legge 4 agosto 2006, n. 248.

Da ultimo la legge di stabilità per il 2011 ha elevato da quattro a cinque anni il termine per l'imponibilità delle vendite di nuove abitazioni da parte delle imprese di costruzione e di ripristino, ed ha ridotto le imposte di registro, ipotecarie e catastali per le società di leasing e banche con introduzione di un'imposta sostitutiva per i contratti in essere al 1° gennaio 2011.

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;
- la natura del cessionario;
- l'epoca di effettuazione della cessione rispetto alla data di ultimazione del fabbricato.

Con la Circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, 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 AIO.

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:

- AIO (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 atti concernenti i trasferimenti dei fabbricati. Nello specifico, si distingue tra:

- **Impresa costruttrice:** è quella che realizza 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 quella che anche occasionalmente costruisce o fa costruire immobili per la successiva vendita (Circolare ministeriale n. 182/E del

11/07/1996). Secondo la detta Circolare, 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 (Risoluzione n. 4/E del 09/01/2006);

- **Imprese di rispristino:** sono quelle che acquistano un immobile, eseguono o fanno eseguire sullo stesso interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico ai sensi dell'art. 31, lettera e), d) e) della legge 5 agosto 1978, n. 457, e successivamente lo rivendono o lo concedono in locazione prima della vendita pur se tale attività non rientra tra quelle abitualmente effettuate (R.M. 14/03/1981, n. 330083);
- **Immobiliare di rivendita:** è quell'impresa che ha come oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di fabbricati. Secondo la Circolare n. 182/E del 1996 è considerata tale 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;
- **Immobiliari di gestione:** sono quelle 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 un esercizio immobiliare o che operano in qualsiasi diversa attività di produzione, commercio, servizi, ecc.

Alla luce di queste considerazioni si può ora passare all'analisi delle fattispecie concrete di tassazione degli atti aventi ad oggetto i trasferimenti di fabbricati.

### **31. Trasferimenti di fabbricati da parte di imprese: immobili ad uso abitativo**

Le cessioni di fabbricato ad uso abitativo 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.

Per tale ragione, fatta salva l'applicazione di eventuali benefici fiscali, i trasferimenti oggetto di questo paragrafo sono soggetti alla seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	7%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230,00

Tuttavia **sono imponibili ai fini IVA** (art. 10, comma 1, n. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972) le cessioni di fabbricato 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, interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico ai sensi dell'art. 31, lettera e), d) e) della legge 5 agosto 1978, n. 457 (trasfusa nell'art. 3 del D.P.R. 06/06/2001, n. 380 "*Testo Unico delle Disposizioni legislative e regolamentari in materia di edilizia*").

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 (Circolare n. 12/E del 01/03/2007).

Qualora al momento della cessione, **siano decorsi cinque anni dall'ultimazione** della costruzione o dell'intervento di recupero, la cessione è esente IVA e deve essere, pertanto, assoggettata alle imposte proporzionali di registro, ipotecarie e catastali.

Per effetto di una modifica introdotta all'art. 10, comma 1, n. 8-bis) del D.P.R. n. 633/1972 dalla Legge finanziaria per il 2007, **a far data dal 01/01/2007, sono soggette ad IVA** le cessioni di fabbricato ad uso abitativo, effettuate dalle imprese di costruzione o di ripristino, **anche successive ai cinque anni dall'ultimazione**, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in **attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata**.

In tali casi, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro, la tas-sazione è la 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: Articolo 10, comma 1, n. 8-bis) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; 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; Risoluzione n. 93/E del 23 aprile 2003; Circolare del 4 agosto 2006, n. 27/E; Circolare n. 12/E del 1 marzo 2007; Risoluzione n. 393/E del 20/10/2008.*

### **31.1 Cessione di fabbricati strumentali pertinenziali alle abitazioni**

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

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

- volontà effettiva del proprietario del bene principale o di chi sia titolare di un diritto reale sul medesimo diretta a creare un vincolo di strumentalità e complementarietà funzionale tra i due beni [*requisito soggettivo*];
- destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o ad ornamento di un altro [*requisito oggettivo*];
- sia data evidenza nell'atto di cessione del ed. "vincolo pertinenziale", che rende il bene servente una proiezione del bene principale.

Con la Circolare n. 12/E del 01/03/2007, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la sussistenza dei detti presupposti consente di estendere, alla cessione di fabbricati strumentali destinati al servizio di abitazioni, la stessa disciplina fiscale contemplata per la tipologia di fabbricato 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 tipologica, tuttavia, non comporta che venga meno l'autonoma rilevanza fiscale dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza, rispetto alla quale, pertanto, devo essere verificati i presupposti oggettivi e soggettivi che determinano il trattamento fiscale in concreto applicabile all'operazione (quali, per l'imponibilità ad IVA, la cessione del fabbricato da parte dell'impresa costruttrice entro cinque anni dall'ultimazione).

In presenza dei presupposti di cui alla nota II-bis) all'articolo 1 della Tariffa parte Prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, si applicano altresì i benefici ed. *"prima casa"*.

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

### **31.2 Atti di compravendita, imponibili ad IVA, di un immobile ad uso abitativo e di più pertinenze**

Tale fattispecie è stata oggetto di trattazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 10/E del 12/03/2010, che enuncia i principi di seguito esposti.

In via preliminare, si evidenzia che il trattamento fiscale della fattispecie *de quo* 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 10% o 20%).

Ciò premesso, bisogna capire se le imposte di registro, ipotecaria e catastale, in misura fissa, trovano applicazione una sola volta o più volte, in relazione al numero delle pertinenze.

L'Agenzia delle Entrate ritiene che le diverse disposizioni contenute in un atto di compravendita tra le stesse parti avente ad oggetto un fabbricato abitativo e più pertinenze siano riconducibili ad un unico schema negoziale e che derivino necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre.

Di conseguenza, **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, anche differente, alle stesse applicabile.

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** (art. 10, comma 2, del TUIC), si ritiene che anche dette imposte **trovino applicazione ciascuna una sola volta**.

### **31.3 Cessione di fabbricato non ultimato**

Con la Circolare n. 12/E del 01/03/2007, 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'art. 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 anche 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 dei nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'art. 10 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**.

### **31.4 Cessione di fabbricato in corso di ristrutturazione**

Si è visto nei paragrafi che precedono che **sono imponibili ai fini IVA** (art. 10, comma 1, lettera 8-*bis* del D.P.R. n. 633/1972) le cessioni di fabbricato

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, interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico ai sensi dell'art. 31, lettera e), d) e) della legge 5 agosto 1978, n. 457.

Con riferimento ai fabbricati in corso di costruzione, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 ha precisato che la relativa cessione si deve ritenere imponibile ai fini IVA a condizione che i lavori edili 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.

### **31.5 Acconti fatturati in regime di applicazione dell'I VA**

Il pagamento dell'acconto, per il relativo importo, costituisce ai fini dell'IVA, momento di effettuazione della cessione o della prestazione, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 e, pertanto, deve essere assoggettato ad imposta in base alle norme vigenti al 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'art. 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 in relazione a cessioni di immobili soggette, in un primo momento, 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'I VA in sede di pagamento dell'acconto e che risultano assoggettate all'imposta proporzionale di registro all'atto del trasferimento, le imposte di registro, ipotecaria e catastale, in misura proporzionale, si applicheranno su una **base imponibile considerata al netto dell'acconto già assoggettato ad IVA** (cfr. Circolare n. 12/E del 01/03/2007).

### **31.6 Cessioni effettuate nei confronti di enti pubblici**

Se ricorrono i presupposti impositivi dettati per le vendite soggette ad I.V.A., queste rientrano nel novellato articolo 10 del D.P.R. 633/1972.

Per l'approfondimento si veda la Risoluzione n. 393/E del 20/10/2008.

### **32. Trasferimenti di fabbricati da parte di imprese: immobili strumentali**

Le compravendite di fabbricati strumentali, che prima del 4 luglio 2006 erano sempre imponibili IVA con l'aliquota ordinaria del 20%, ora rientrano in via generale nel **regime di esenzione da IVA**, con le seguenti **eccezioni**:

- a) cessioni effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese di ristrutturazione;
- b) cessioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25%. Con la Circolare n. 27/E del 04/08/2006, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la percentuale di detrazione, in base alla quale si determina il regime fiscale della cessione, è ricavabile provvisoriamente dal pro-rata dell'anno precedente e nelle ipotesi in cui non sia possibile fare riferimento alla percentuale di detraibilità spettante nel periodo d'imposta precedente (ad esempio, perché l'attività è stata iniziata nell'anno in cui è stato acquisto l'immobile), dovrà aversi riguardo ad una percentuale di detrazione calcolata in via presuntiva. Nell'atto di compravendita deve essere riportata la dichiarazione con cui il cessionario comunica al cedente se la propria percentuale di detrazione supera o meno il 25%. Il cessionario, se al termine del periodo d'imposta in cui è avvenuta la cessione rileva che la sua percentuale di detraibilità è risultata inferiore al 25%, deve comunicarlo al cedente per l'assoggettamento dell'operazione ad IVA ove l'operazione non sia già stata assoggettata a tale imposta per opzione manifestata dal cedente;
- e) cessioni effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni. La previsione riguarda quei cessionari che, in quanto consumatori finali, non hanno diritto ad esercitare la detrazione IVA loro addebitata in via di rivalsa. Nell'atto deve essere riportata la dichiarazione resa dal cessionario al cedente attestante che lo stesso non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione. Per gli enti che svolgono sia attività rilevante ai fini IVA che attività esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta, deve dichiararsi in atto che l'acquisto è stato effettuato in relazione all'altro svolgimento di attività non commerciale.
- d) cessioni per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione IVA.

Nelle ipotesi sub *a)*, *b)* e *e)* l'assoggettamento ad IVA è obbligatorio. Di conseguenza, la possibilità di optare per il regime impositivo IVA, di cui alla lettera *d)*, attiene solo ai casi diversi da quelli enunciati ai punti *a)*, *b)* e *e)*.

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 - obbligatoriamente o per opzione -, si applica la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	3%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230,00

*Nota: Articolo 35, commi 8 e 10-bis, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248; 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 I-bis della Tariffa Allegata al D.Lgs. 347/1990; Circolare n. 27/E del 04 agosto 2006; Circolare n. 12/E del 01 marzo 2007; Risoluzione n. 393/E del 20/10/2008.*

### **32.1 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** disciplinati dall'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, 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%.

### **32.2 Cessioni effettuate nei confronti di enti pubblici**

Se ricorrono i presupposti impositivi dettati per le vendite soggette ad I.V.A., queste rientrano nel novellato articolo 10 del D.P.R. 633/1972.

Per l'approfondimento si veda la Risoluzione n. 393/E del 20/10/2008.

## **33. 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, per cui 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 che 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, imponibilità obbligatoria o su opzione.

La legge 13 dicembre 2010, n. 220 (ed. "Legge di stabilità 2011) ha modificato la disciplina applicabile ai contratti di leasing immobiliare per la parte relativa alle imposte di registro, ipotecaria e catastale. Restano, invece, immutate le disposizioni in materia di IVA.

A decorrere dal **1° gennaio 2011**, pertanto, sui canoni di locazione finanziaria concernenti beni immobili, sia ad uso abitativo sia strumentali per natura, non è più dovuta l'imposta di registro in misura proporzionale (in precedenza applicata, rispettivamente, nella misura del 2% e dell'1%).

I contratti di leasing immobiliari, non formati per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, inoltre, sono soggetti a registrazione solo *in caso d'uso* (art. 1, della Tariffa, parte Seconda, allegata al TUR).

Anche sul riscatto del bene da parte dell'utilizzatore l'imposta di registro è dovuta in misura fissa, attualmente pari ad € 168,00.

Novità sono state introdotte anche per le imposte ipotecaria e catastale.

Alla luce delle innovazioni normative apportate dalla legge di stabilità 2011, l'attuale regime di tassazione dei contratti di leasing immobiliare è quello risultante dalle seguenti tabelle, in cui viene separata la fase dell'acquisto dell'immobile effettuato dalla società di leasing da quella dell'eventuale riscatto da parte dell'utilizzatore.

**Regime di tassazione per l'acquisto avente ad oggetto un immobile ad uso abitativo, nel caso in cui si tratta di un atto soggetto ad IVA:**

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

**Regime di tassazione per l'acquisto avente ad oggetto un immobile ad uso abitativo, nel caso in cui si tratta di operazione esente da IVA:**

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

Regime di tassazione per l'acquisto avente ad oggetto un bene immobile strumentale per natura, sia nel caso in cui l'operazione sia soggetta ad IVA sia nel caso in cui sia esente da IVA:

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

Regime di tassazione al momento del riscatto del bene da parte dell'utilizzatore:

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

All'art. 57 del TUR è stato, poi, inserito, dalla legge di stabilità 2011, il comma *I-ter* che sancisce la responsabilità solidale dell'utilizzatore in relazione al pagamento del tributo dovuto per l'acquisto, da parte della società di leasing, dell'immobile oggetto del contratto di leasing.

È ovvio che se la società di leasing acquista da un costruttore che opera in regime di imponibilità IVA, la solidarietà avrà ad oggetto l'imposta fissa di registro.

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

L'art. 1, comma 15, della legge di stabilità 2011 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 di scomputare dalle imposte ipotecarie e catastali dovute per il riscatto, l'imposta di registro applicata sui canoni nel corso del contratto.

L'art. 1, comma 15, della legge di stabilità 2011 ha, inoltre, inserito il **comma 10-ter.1 ali' art. 35 del D.L. n. 223/2006** che assoggetta le **cessioni, effettuate dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati** di cui all'art. 106 del testo Unico delle legge in materia bancaria e creditizia, di cui al D.lgs. 01/09/1993, n. 385, e successive modificazioni, alle **imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa** nei seguenti casi:

- nel caso di esercizio, da parte dell'utilizzatore, dell'opzione di acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria;
- ovvero nel caso di immobile riveniente da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempimento dell'utilizzatore.

In questi casi, quindi, il regime di tassazione sarà il seguente:

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

Si evidenzia che le novità introdotte dalla Legge di stabilità 2011 si applicano non solo per i contratti stipulati dal 01/01/2011, ma anche a quelli in corso a questa data.

Al fine di favorire la transizione tra le regole vecchie e quelle nuove, è stato previsto che per i contratti di leasing immobiliare in corso di esecuzione alla data del 1° gennaio 2011 le parti sono tenute, in solido, a corrispondere entro il 31/03/2011 un'imposta sostitutiva delle imposte ipotecarie e catastali.

Per approfondimenti si rinvia al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 gennaio 2011, n. 6275, e alla Circolare n. 12/E dell'11 marzo 2011.

#### **34. Trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati ad uso abitativo: da imprese a imprese immobiliari**

I trasferimenti aventi ad oggetto beni immobili a destinazione abitativa realizzati da soggetti 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 che qualora la **cessione** avente ad oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato è esente dall'IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8-bis, del D.P.R. n. 633/1972, ed è **effettuata nei confronti di imprese** che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la **rivendita di beni immobili**, l'imposta di registro si applica nella misura dell'1%, **a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni**. In questa ipotesi, pertanto, il regime di tassazione sarà il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	1%
Imposta ipotecaria	Euro 168,00
Imposta catastale	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 230,00

*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.

### 35. Trasferimenti di fabbricati ad uso abitativo: da imprese a Enti Pubblici Territoriali

Secondo l'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR, quando il trasferimento di un fabbricato ad uso abitativo avviene:

- in 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.

Con riferimento ai trasferimenti di fabbricati ad uso abitativo da imprese ad Enti Pubblici Territoriali, 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	1%
Imposta di bollo	Euro 230,00

Tuttavia **sono imponibili ai fini IVA** (art. 10, comma 1, n. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972) le cessioni di fabbricato 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, interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico ai sensi dell'art. 31, lettera e), d) e) della legge 5 agosto 1978, n. 457 (trasfusa nell'art. 3 del D.P.R. 06/06/2001, n. 380 "*Testo Unico delle Disposizioni legislative e regolamentari in materia di edilizia*").

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 (Circolare n. 12/E del 01/03/2007).

Qualora al momento della cessione, **siano decorsi cinque anni dall'ultimazione** della costruzione o dell'intervento di recupero, la cessione è

esente IVA e deve essere, pertanto, assoggettata alle imposte proporzionali di registro, ipotecarie e catastali.

Per effetto di una modifica introdotta all'art. 10, comma 1, n. 8-bis) del D.P.R. n. 633/1972 dalla Legge finanziaria per il 2007, **a far data dal 01/01/2007, sono soggette ad IVA** le cessioni di fabbricato ad uso abitativo, effettuate dalle imprese di costruzione o di ripristino, **anche successive ai cinque anni dall'ultimazione**, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in **attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata**.

In tali casi, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro, la tassazione è la 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. 10, commi 8-bis 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; Risoluzione n. 349/E del 07/08/2008; Risoluzione n. 350/E del 07/08/2008; Risoluzione n. 140 del 04/06/2009.*

### **36. Trasferimenti di fabbricati strumentali: da imprese a Enti Pubblici Territoriali**

Questi trasferimenti, sia nel caso in cui siano imponibili ai fini IVA sia nel caso in cui siano esenti ai fini IVA, sono soggetti alla seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Euro 168,00
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230,00

*Nota: Art. 10, commi 8-bis 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; Risoluzione n. 349/E del 07/08/2008; Risoluzione n. 350/E del 07/08/2008; Risoluzione n. 140 del 04/06/2009.*

### 37. 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 D.P.R. n. 131/1986), si applica la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta
Imposta catastale	Non dovuta
Imposta di bollo	Euro 45,00

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

Agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di fabbricati o porzioni di fabbricato posti in essere tra i privati, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura proporzionale, e precisamente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	7%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230,00

*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.*

### 39. Trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati per i quali l'acquirente può beneficiare dell'agevolazione ed. "prima casa"

Il regime agevolativo concesso per l'acquisto della cosiddetta "prima casa" è stato introdotto dalla legge n. 168 del 1982 e attualmente è regolata dall'articolo 1, e relativa nota II-bis), della Tariffa Parte Prima D.P.R. 131/1986 così modificato dalla Legge n. 549 del 1995.

Con decorrenza dal 01/01/2000, l'aliquota agevolata dell'imposta di registro è passata dal 4% al 3% per cui la tassazione è 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, invece, è soggetta ad IVA, scontrerà l'aliquota agevolata del 4% e, in sede di registrazione dell'atto, saranno dovute - in virtù del principio di alternatività IVA/Registro - le imposte 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 agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse e può essere chiesta soltanto dall'acquirente persona fisica che sia in possesso dei requisiti oggettivi e soggettivi dichiarati e indicati in atto.

Ciò posto, di seguito saranno analizzate le condizioni necessarie per poter usufruire dell'agevolazione in parola.

**A) L'abitazione non deve avere le caratteristiche di lusso indicate dal D.M. 2 agosto 1969** (in G.U. n. 218 del 27/08/1969): Con la Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in questione, non assume rilevanza la classificazione catastale del bene immobile trasferito, quanto la natura lussuosa o non lussuosa determinata in base ai parametri fissati dal citato D.M. 02/08/1969.

**B) L'abitazione deve essere ubicata** in uno dei seguenti luoghi:

- **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 stesso.** Ai fini della corretta valutazione del requisito della residenza, si dovrà considerare che il cambio di residenza si ritiene avvenuto nella stessa data in cui l'interessato rende al Comune la dichiarazione di trasferimento.
- 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 all'atto dell'acquisto.

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 unità 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'unità abitativa, prevista dalla nota li-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 l'agevolazione "prima casa" o con altre agevolazioni** previste dalla disposizioni normative indicate nella lettera e), comma 1, della nota *li-bis* all'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR

Qualora il contribuente abbia ommesso di rendere nell'atto di acquisto le dichiarazioni aventi ad oggetto le predette 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 per usufruire dell'agevolazione "prima casa" (Risoluzione n. 110 del 02/10/2006; Circolare n. 38/E del 12/08/2005).

In ogni caso, il comma 2 della nota *li-bis* all'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, prevede che in caso di cessioni soggette ad IVA, 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.

### 39.1 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;
- 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.

L'agevolazione non si perde 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 fabbricato da adibire ad abitazione principale.

In caso di decadenza:

- sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria, una sanzione pari al 30% delle stesse imposte, e il pagamento degli interessi di mora
- se la cessione è soggetta ad IVA, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate 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'art. 55 del TUR.

Con la Risoluzione n. 192/E del 6 ottobre 2003, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito 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 *termini ragionevoli*, cioè entro 3 anni dall'acquisto, che è il termine di decadenza del potere di accertamento dell'Ufficio.

Con la Risoluzione n. 44/E del 16/03/2004, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, in caso di vendita dell'immobile prima dei cinque anni, per non incorrere nella decadenza dal beneficio, non è sufficiente l'acquisto entro un anno di un terreno richiedendosi, a tal fine 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.**

Con la Risoluzione n. 66/E del 3 maggio 2004, l'Agenzia delle Entrate ha 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.

Con la Circolare 7 giugno 2010, n. 31, è stato, infine, chiarito che non risulta ostativa alla conservazione dell'agevolazione "*prima casa*", fruita in relazione all'acquisto del primo immobile, 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 *e)* del comma 1 della nota *li-bis* deve essere verificato, infatti, solo nell'ipotesi in cui il contribuente intenda accedere, anche per il secondo acquisto, alle agevolazioni "*prima casa*" e, inoltre, qualora richieda il credito d'imposta di cui all'art. 7 della legge n. 448/1998.

### 39.2 Il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa

L'art. 7, commi 1 e 2, della Legge n. 448/1998, prevede l'attribuzione di un credito d'imposta a favore di coloro che, dopo aver trasferito un immobile acquisito con agevolazione "*prima casa*" ai fini delle imposte di registro o I.V.A., riacquistano a qualsiasi titolo (anche tramite appalto o permuta), entro un anno dalla alienazione, un'altra casa avente i requisiti dettati dalla normativa agevolata (il credito spetta anche se vengono effettuati più trasferimenti e riacquisti della prima casa, con riferimento all'ultima compravendita).

Il credito d'imposta attribuito dalla legge n. 448/1998 ha carattere **personale** e compete ai contribuenti che provvedono ad acquisire un'altra casa di abitazione non di lusso "*a qualsiasi titolo*", entro un anno dalla vendita dell'immobile per il quale si è fruito del regime di favore, sia ai fini dell'imposta di registro sia ai fini IVA.

Il credito d'imposta compete anche nell'ipotesi in cui un soggetto acquisti un'altra abitazione mediante contratto di appalto o di permuta, considerando che la legge 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 secondo 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 stesso atto.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 19/E del 01/03/2001, ha precisato che l'atto di acquisto dell'immobile dovrà contenere, oltre alle dichiarazioni previste dalla nota *li-bis*) all'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, lettere b) e e), 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**, l'Agenzia ricorda che, per poter fruire del credito d'imposta, è necessario che il contratto di appalto sia redatto in forma scritta e registrato e contenga le indicazioni sopra precisate.

Il credito d'imposta **può essere utilizzato**:

- in diminuzione dell'imposta di registro dovuta in relazione al nuovo acquisto;
- 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;
- 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;
- in compensazione con altri tributi e contributi dovuti in sede di versamenti unitari con il modello F24.

Il credito d'imposta **non da luogo a rimborsi** e non può essere utilizzato parzialmente.

È opportuno precisare che, al credito in esame, non si applica la disposizione dell'articolo 41 del D.P.R. 131/1986, dove viene disposto che l'importo dell'imposta di registro non può in nessun caso essere inferiore all'importo minimo previsto dall'articolo 11 Tariffa Parte Prima del Testo Unico dell'imposta di registro.

Il credito in discussione si prescrive in 10 anni dalla sua acquisizione (la data da prendere in considerazione è quella della stipula dell'atto del 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";
- e. se il nuovo immobile acquistato non abbia i requisiti "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;
- e. se l'immobile alienato sia pervenuto al contribuente per successione o donazione, salvo il caso in cui sul trasferimento siano state pagate le relative imposte (si rinvia, per maggiori dettagli su questa ipotesi di non spettanza del credito, a quanto precisato dalla Circolare n. 38/E del 2005).

### 39.3 L'applicazione dell'agevolazione "prima casa" alle pertinenze

Ai sensi del comma 3 della Nota *li-bis* all'Art. 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 unità 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 sempreché siano 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, è 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 agevolato, fatte salve le seguenti eccezioni:

- pertinenze di abitazioni acquistate da imprese costruttrici senza applicazione dell'IVA agevolata perché poste in essere prima del 22

maggio 1993, quando non era ancora prevista l'aliquota ridotta (Circolare n. 38/E del 12/08/2005);

- pertinenze poste al servizio di un bene non agevolato in quanto acquistato prima dell'entrata in vigore (1982) della legge che ha introdotto l'agevolazione in questione (Circolare n. 31/E del 07/06/2010);
- 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 dell'agevolazione (Circolare n. 31/E del 07/06/2010).

Con la Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le condizioni di cui alle lettere a), b) e e) della Nota li-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.

Con il medesimo documento di prassi è stato sottolineato che non spettano le agevolazioni perché le uniche pertinenze agevolabili sono quelle classificate o classificabili nelle categorie suddette, espressamente previste dalla norma agevolativa e limitatamente a una pertinenza per ciascuna categoria (Circolare n. 38/E del 12/08/2005).

Si evidenzia, inoltre, 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 se stante censita autonomamente in Catasto.

Con riferimento al caso della **rivendita nel quinquennio di una pertinenza acquistata usufruendo dell'agevolazione "prima casa"**, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 31/E del 07/06/2010, ha osservato che, dalla lettura del comma 4 della nota *li-bis* dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, si evince che il riacquisto deve riguardare *"un altro immobile da adibire a propria abitazione principale"*; invece, l'art. 7 della legge n. 448/1998 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.

È evidente, quindi, che sia in ordine alla conferma dell'agevolazione "prima casa" di cui al menzionato comma 4 della nota *li-bis* all'art. 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.

Ne discende che **il trasferimento della pertinenza prima dei cinque anni comporta la decadenza dall'agevolazione in esame** in quanto non opera la clausola di salvaguardia di cui al comma 4 della nota *li-bis* citata così come **non può essere riconosciuto il credito d'imposta** per il riacquisto di una nuova pertinenza.

L'atto di acquisto della pertinenza potrà beneficiare dell'agevolazione "prima casa" solo quando sussistono i presupposti indicati dal comma 3 della Nota *li-bis* all'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR.

### 39.4 Alcune ipotesi particolari

**Tipologia di attività svolta dal soggetto nel Comune dove viene effettuato l'acquisto agevolato:** 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 n. I/E del 02/03/1994).

**Tipologia di contratto richiesta per l'attività svolta all'estero:** Per il riconoscimento dell'agevolazione in parola, qualora l'acquirente sia stato trasferito all'estero per lavoro è richiesto un tipo di contratto di lavoro dipendente e l'ubicazione dell'immobile nel Comune in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui il contribuente dipende (Circolare n. 19/E del 01/03/2001).

**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 solamente se il trasferimento è impedito da cause di forza maggiore sopraggiunto in un momento successivo rispetto a quello di stipula dell'atto.

L'evento anzidetto si verifica 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 (Risoluzione n. 140/E del 10/04/2008).

**Obbligo di residenza nel Comune dove s'intende acquistare:** 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 (Risoluzione n. 76/E del 26/05/2000).

**Termine per il trasferimento della residenza nel nuovo immobile acquisito:** Se l'acquirente procede, entro un anno dalla vendita, al riacquisto di altra abitazione da destinare ad abitazione principale, non decade dall'agevolazione in discussione, come già precisato in precedenza.

La normativa non fissa, però, un limite temporale al trasferimento di detta residenza nel nuovo immobile.

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 si deve andare oltre i tre anni concessi agli uffici dell'Agenzia delle Entrate per il recupero eventuale delle imposte (Risoluzione n. 192/E del 06/10/2003).

**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.

L'agevolazione spetta perché il possesso dell'immobile è in capo all'usufruttuario.

Naturalmente l'acquisto della nuda proprietà non deve essere stato effettuato con l'agevolazione, fatta salva la possibilità del nudo proprietario di acquisire l'usufrutto e raggiungere la piena proprietà (Circolare n. 38/E del 12/08/2005).

**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 immobili non acquistati con l'agevolazione in parola.

**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.

**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 (Circolare n. 38/E del 12/08/2005).

**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.

**Preposseso di abitazione inidonea:** Non ha rilevanza l'idoneità o meno, sia essa soggettiva o oggettiva, di altra abitazione, nel senso che il possesso di altra abitazione nel comune di acquisto, ovvero in tutto il territorio nazionale se acquisita con le agevolazioni ed. "prima casa", è comunque preclusiva del beneficio.

Si veda, sul punto, anche quanto precisato con la Risoluzione n. 86/E del 20 agosto 2010.

**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.

**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 possedga 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%, cioè limitamento 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 e.e), 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 ed. "prima casa" (Circolare n. 38/E del 12/08/2005 - Ris. 86 del 20/8/2010).

**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 ed. "prima casa" e finalizzato a costituire con quest'ultima un'unica unità abitativa.

Ovviamente il beneficio spetta in presenza di tutti i requisiti e le condizioni di cui alla nota li-bis dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 26.04.1986, n. 131.

L'abitazione risultante dall'unione dei due 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 ed. "*prima casa*". (Circolare n. 38/E del 12/08/2005; Risoluzione n. 142 del 04/06/2009).

**Acquisto di terreno edificabile sul quale costruire la "*prima casa*":** Non s'incorre nella decadenza dall'agevolazione in discussione, qualora, entro un anno dalla vendita del precedente immobile agevolato, 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 di lusso entro lo stesso termine (non occorre aver completamente terminato l'immobile è sufficiente che 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 (Circolare n. 38/E del 12/08/2005; Risoluzione n. 44/E del 16/03/2004).

**Decadenza parziale dovuta alla vendita della nuda proprietà:** Si decade parzialmente dall'agevolazione in parola, qualora si venda solamente la nuda proprietà dell'immobile acquistato con l'agevolazione (Risoluzione n. 213/E del 08/08/2007).

**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 entro un anno un'altra abitazione a qualsiasi titolo da adibire a propria abitazione principale.

L'espressione ampia usata dal legislatore, quindi, include 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.

La condizione che viene posta è che sussistano i requisiti soggettivi ed oggettivi in capo all'acquirente e che li dichiari nel verbale di assegnazione da sottoporre a registrazione per avere data certa dell'assegnazione (Risoluzione n.87/E del 11/07/2005).

**Credito d'imposta dovuto ad IVA agevolata prima del 22 maggio 1993:** Prima di tale data, non era prevista un'aliquota di favore "prima casa" come succedeva per l'imposta di registro (era prevista un'aliquota agevolata solamente per la vendita di immobili di nuova costruzione effettuate dall'impresa costruttrice, di quelli aventi caratteristiche non di lusso e quelli edificate prima del 18/07/1949 aventi le stesse caratteristiche suddette).

Formalmente, quindi, chi ha acquistato prima di tale data non ha usufruito dell'agevolazione pur avendo i requisiti per poterla avere.

Per questo motivo, per non creare disparità di trattamento, è concessa la possibilità di avvalersi del credito d'imposta se l'acquirente nel nuovo atto di compravendita dichiara di rientrare in tale ipotesi. Ovviamente, il predetto credito non spetta se l'acquisto è avvenuto prima dell'entrata in vigore della legge che ha istituito l'agevolazione prima casa (Circolare n. 19/E del 01/03/2001).

**Decadenza dovuta al riacquisto non a titolo oneroso:** Si verifica la decadenza dalla più volte citata agevolazione, qualora il contribuente venda l'immobile agevolato, acquistato con i benefici discussi, prima dei 5 anni e non riacquisti a titolo oneroso un'altra casa avente le caratteristiche richieste dalla più volte citata nota li-bis del D.P.R. 131/1986 (Circolare n. 6/E del 26/01/2001; Risoluzione n. 125/E del 03/04/2008).

**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. I/E del 02/03/1994).

### 39.5 Credito d'imposta derivante da una permuta immobiliare

In base alla normativa vigente, la base imponibile del bene da assoggettare ad imposizione è costituita dal bene che da gettito maggiore, per cui occorre formulare alcune precisazioni per calcolare l'eventuale credito d'imposta derivante da tale trasferimento.

Si riportano di seguito due esempi.

**PRIMO ESEMPIO: [solo un immobile agevolato]**

Valore bene fabbricato abitativo non agevolato: 125.000

Imposta da corrispondere:  $125.000 \times 7\% = 8.750$

Valore bene fabbricato abitativo agevolato: 100.000

Imposta da corrispondere:  $100.000 \times 3\% = 3.000$

**Totale dei tributi:**  $8.750 + 3.000 = 11.750$

$8.750 : 11.750 = X : 3.000$  (**imposta corrisposta in quanto da gettito maggiore: tot. imposte = x : imposta agevolata prima casa**)

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

**SECONDO ESEMPIO: [entrambi immobili agevolati]**

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 quanto da gettito maggiore : tot. imposte = A : imposta agevolata 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 quanto da gettito maggiore : tot. imposte = B : imposta agevolata prima casa**)

$A = (3.750 \times 4.500) / 8.250 = 2.045$  (**importo credito d'imposta per B**)

*Nota: Art. 1 della Tariffa Parte Prima D.P.R. 131/1986 - nota li-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 n. I/E del 02/03/1994; Risoluzione n. 76/E del 26/05/2000; Circolare n. 44/E del 07/05/2001; Circolare n. 19/E 01/03/2001; Risoluzione n. 192/E del 06/10/2003; Risoluzione n. 44/E del 16/03/2004; Circolare n. 38/E del 12/08/2005; Risoluzione n. 87/E del 11/07/2005; Risoluzione n. 213/E del 08/08/2007; Circolare n. 3/E del 22/01/2008; Risoluzione n. 30/E del 01/02/2008; Risoluzione n. 125/E del 03/04/2008; Risoluzione n. 140/E del 10/04/2008; Risoluzione n. 265/E del 26/06/2008; Cass., 22.01.1998, n. 563; Cass. nn. 9149/2000, 9150/2000, 5297/2000, 8163/2002, 3604/2003; Circolare n. 31/E del 07/06/2010.*

#### 40. Trasferimenti di fabbricati 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'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 (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, 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 230,00

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 D.Lgs. n. 347/1990 e dall'art. 10, comma 2, del medesimo decreto, al quarto e quinto periodo dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, va interpretato in relazione al testo normativo vigente prima delle 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 a quelli delle ed. abitazioni "prima casa" e ai trasferimenti a favore di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni (si veda Circolare n. 52/E del 2002).

Le **condizioni per poter usufruire dell'applicazione dell'aliquota del 3%** variano a seconda dell'esistenza oppure no del vincolo al momento della registrazione dell'atto:

- 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;

- 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:

- 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;
- e) 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, così come disciplinata dal D.Lgs. n. 42/2004, impone la comunicazione, entro 30 giorni, dall'alienante o dal cedente la detenzione, in caso di alienazione a titolo oneroso o gratuito o di trasferimento della detenzione, 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, 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% più gli interessi legali**.

La predetta agevolazione **compete anche ai beni paesaggistici** per cui 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 di vendita quindi, deve essere esibito detto provvedimento o si deve dimostrare che è iniziata la procedura per ottenerlo (Risoluzione n. 60/E del 23/03/2007).

*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. n. 52/E del 14.06.2002; Risoluzione n. 60/E del 23/03/2007.*

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

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

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta
Imposta catastale	Non dovuta
Imposta di bollo	Euro 45,00

**42. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati a favore dello Stato**

Il comma 7 dell'art. 57 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, sempreché 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 168,00
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230,00

In virtù del comma 8 dell'art. 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 di bollo.

*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 Direzione Centrale*

*Normativa e Contenzioso 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.*

#### **43. 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;

il regime di tassazione è il seguente:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Euro 168,00
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230,00

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.*

#### **44. Trasferimenti di fabbricati effettuati da privati in favore di ONLUS**

Se il trasferimento avviene a favore di un'Organizzazione non Lucrativa di Utilità Sociale, ove ricorrono queste due condizioni (Nota *U-quater* all'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR):

- che la ONLUS 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 è la seguente:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
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 del 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 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 ONLUS, ma ad un'attività 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 H-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.*

#### **45. 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, ove ricorrono queste due condizioni (Nota *U-quinquies* all'art. 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:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230,00

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 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 quel tipo di trasferimento.

Si fa presente, infine, che 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, erano esenti dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali (art. 2, comma 10, della Legge n. 203/2008).

*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.*

#### **46. Trasferimenti di alloggi da parte dello Stato a favore dell'Istituto Autonomo Case Popolari (IACP) e ai Comuni ai sensi delle leggi n. 388 del 2000 e n. 449 del 1997**

I trasferimenti di alloggi da parte dello Stato a favore dell'IACP o dei Comuni secondo l'art. 2 della Legge 27 dicembre 1997, n. 449, sono disciplinati dall'art. 46 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388.

L'art. 2 della legge n. 449/1997 stabilisce che **gli alloggi e le relative pertinenze di proprietà dello Stato**, costruiti in base a leggi speciali di finanziamento per sopperire ad esigenze abitative pubbliche, **possono essere trasferiti**, a richiesta, a titolo gratuito, in proprietà dei **Comuni** nei cui territori sono ubicati, **in esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale**.

L'art. 46 della legge n. 388/2000 prevede, altresì, che i Comuni interessati procedono alla richiesta di trasferimento di tali alloggi entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge stessa (1° gennaio 2001) e che, qualora dopo la scadenza del termine, i Comuni non abbiano esercitato il diritto, L'IACP comunque denominato competente per territorio può presentare, nei successivi sei mesi, richiesta di trasferimento della proprietà alle medesime condizioni statuite dal comma 1 del citato art. 2 della legge n. 449/1997 (comma 3). Circa le condizioni del **trasferimento degli alloggi all'IACP**, il rinvio operato dall'art. 46, comma 3, della legge n. 388/2000 comporta che **le operazioni di trascrizione e voltura catastale relative agli alloggi sono esenti da imposte**.

Nessuna previsione espressa è contenuta nelle norme citate con riferimento all'imposta sui trasferimenti (imposte di registro e sulle successioni e donazioni).

Secondo l'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 14/E del 24 gennaio 2003), nella fattispecie in esame non possono trovare applicazione le disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, in quanto i trasferimenti a titolo gratuito posti in essere ai sensi dell'art. 46 della legge n. 388/2000, comma 3, non costituiscono liberalità, ma sono disposti *ex lege*.

Dall'esame della norma in questione si rileva, infatti, che il trasferimento avviene in assenza di un atto negoziale, all'avverarsi delle condizioni stabilite dalla legge stessa (il mancato esercizio del diritto da parte dei Comuni entro il termine previsto, la richiesta presentata nei successivi sei mesi dal competente IACP, ecc). Il legislatore, quindi, attribuisce all'IACP un diritto potestativo, che è concretamente esercitato con la richiesta presentata dal medesimo; quest'ultima non si inserisce nell'ambito di un'attività negoziale diretta al trasferimento dei beni in questione, ma è condizione necessaria per l'applicazione del disposto normativo, in virtù del quale si trasferiscono *ope legis* gli alloggi.

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

L'Agenzia delle Entrate, pertanto, ritiene che i trasferimenti effettuati ai sensi dell'art. 46, comma 3, della legge n. 388/2000, esenti dalle imposte ipotecaria e catastale per il rinvio all'art. 2, comma 1, della legge n. 449/1997, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa.

Per detti trasferimenti, dunque, il regime di tassazione è il seguente:

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

*Nota: Legge 388 del 2000; Legge 449 del 1997; Risoluzione n. 14/E del 2003.*

#### **47. 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 considerazione della circostanza che 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.

Questo 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.

Questi principi sono stati enunciati nella Risoluzione n. 126/E del 01/08/2000, laddove l'Agenzia delle Entrate, sulla base di detti principi, ha chiarito che il trasferimento di terreni *ex lege* dai Monopoli di Stato ad un ente appositamente costituito per lo svolgimento di attività che prima erano di competenza del suddetto ente sconta le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 168 euro.

Nella fattispecie in esame, pertanto, la tassazione è la 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 della Tariffa Parte Prima D.P.R. 131/1986; art. 1 e 10 D.Lgs. 347/1990; Risoluzione n. 126/E del 01/08/2000.*

#### **48. 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 230,00

I fondi di investimento immobiliare sono disciplinati dall'art. 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, della Legge 23 novembre 2001, n. 410; art. 37 del D.Lgs. n. 58/1998; art. 14-bis Legge n. 86/1994.*

**49. 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 n. 311/2004, come modificato dall'art. 1, comma 576, della legge 23/12/2005, 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 23 dicembre 2005, n. 266, fermi restando gli ulteriori presupposti, l'esenzione in parola, pertanto, si applica solo per i trasferimenti dei Comuni a favore di fondazioni, società di cartolarizzazione e associazioni riconosciute.

Presupposto applicativo è, oltre alle operazioni di cartolarizzazione di cui al D.L. 25.09.2001, n. 351, convertito dalla legge 23.11.2001, n. 410 - e il ricorso ai fondi comuni di investimento immobiliare disciplinati dall'articolo 14-bis della legge 25.01.1994, n. 86 - la valorizzazione del patrimonio dell'ente, che rientri in un progetto di valorizzazione del patrimonio immobiliare adottato dall'ente locale e desumibile da provvedimenti della stessa amministrazione. La sussistenza di tale circostanza deve essere dichiarata in atto dal Comune.

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Esente
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Esente

Con la Risoluzione n. 53/E del 13 aprile 2006, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in base all'espressa previsione contenuta nell'art. 1, comma 275, della citata legge n. 311/2004, il **oggetto 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'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 n. del 19 ottobre 2005, n. 149/E; Risoluzione n. del 13 aprile 2006, n. 53/E; Risoluzione n. 185/E del 2008.*

#### **50. 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'art. 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 artt. 27 e ss. della legge n. 457/1978, effettuati nei confronti dei **soggetti che attuano il recupero**, si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale **in misura fissa**.

Il 2° comma del citato art. 5 prevede che la stessa agevolazione, al ricorrere delle suddette condizioni, trova applicazione anche nel caso in cui i detti immobili siano oggetto di **permuta**.

Come precisato dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 14478 del 29/09/2003, l'agevolazione *de quo* 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.

Il regime di tassazione in tali casi è, quindi, il seguente:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Euro 168,00
Imposta catastale	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 230,00

Nello specifico, l'art. 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 457/1978 "... 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 la Risoluzione n. 383/E dell'11 dicembre 2002, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il "piano di recupero" menzionato dalla legge 457/1978 è uno strumento attuativo che nasce per adattare il tessuto edilizio ed urbanistico esistente a finalità specifiche.

La giurisprudenza costante (Consiglio di Stato, Sez. IV, del 27/02/1986, n. 181; Consiglio di Stato, Sez. V, 20/11/1989, 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, che hanno per fine la eliminazione di particolari situazioni di degrado e perciò devono prevedere interventi su edifici da recuperare o risanare.

Ai sensi dell'art. 31 della legge n. 457/1978, i piani di recupero del patrimonio edilizio esistente possono attuarsi mediante la realizzazione dei seguenti specifici interventi:

- a) **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;
- b) **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;

- c) **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;
- d) **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;
- e) **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 in edificate. 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 rimanda alle Risoluzioni n. 181/E del 24 luglio 2007 e n. 383/E dell'11 dicembre 2002.

*Nota: Articolo 27 della Legge 457 del 1978; articolo 5 della legge 168 del 1982; Risoluzione n. 383/E del 11/12/2002; Risoluzione n. 181/E del 24/07/2007.*

### **51. Trasferimenti a titolo oneroso di immobili costruiti in attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale**

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

- 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 n. 865/1971.

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

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

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. 865/1971 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'art. 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 art. 1, sancisce che le disposizioni della legge n. 560/1993 si applicano anche:

- agli alloggi di proprietà dell'Amministrazione delle poste e delle telecomunicazioni (oggi Poste Italiane) costruiti o acquistati ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 2/1959, sostituito dalle leggi n. 42/1967, 227/1975, 39/1982 e successive modificazioni, nonché agli alloggi che, ai sensi della L. n. 58 del 1992, 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 trasformazione in società per azioni.
- agli alloggi acquisiti dagli Enti di sviluppo ai sensi della Legge 21/10/1950, 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. 560/1993 non si applicano alle unità immobiliari abitativi 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'art. 18 della legge 457/1978 e successive modificazioni, nonché a quelli soggetti ai vincoli di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089 e successive modificazioni.

Con la Risoluzione n. 66/E del 2008 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che **non sono soggette al regime di favore in esame le cessioni d'immobili da parte dello Stato non rientranti nei programmi pubblici di edilizia residenziale pubblica.**

*Nota: Legge n. 865/1971; art. 32 D.P.R. 601/1973; D.P.R. 560/1993; Risoluzione n. 91 /E del 2003; Risoluzione n. 215/E del 2007; Risoluzione n. 333/E del 2007; Risoluzione n. 66/E del 2008.*

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

L'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione n. 215/E del 9 agosto 2007 ha precisato che dal quadro normativo vigente risulta che la costruzione degli alloggi di proprietà delle Poste Italiane S.p.a., eseguita in attuazione della legge n. 227/1975, 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'art. 10, comma 1, n. 8-bis, del D.P.R. n. 633/1972.

È possibile, pertanto, 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'art. 32 del D.P.R. n. 601/1973, 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:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230,00

### **51.2 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. 865/1971**

Ai sensi dell'art. 93 del D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616, agli IACP sono subentrate le ATER (Aziende residenziali 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'art. 32 del D.P.R. n. 601/1973 (Risoluzione n. 333/E del 16 novembre 2007).

La tassazione è quindi:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230,00

### **51.3 Espropriazione di aree da parte di enti pubblici territoriali per finalità produttive**

Anche per questa fattispecie valgono le agevolazioni in esame, ovvero imposta di registro in misura fissa ed esenzione dall'imposta ipotecaria e catastale (Risoluzione n. 91/E del 2003).

La tassazione è quindi:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230,00

### **52. 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'art. 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'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 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'art. 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 artt. 5 e 11 della Legge 28 gennaio 1977, n. 10 (ed. 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'art. 28 della legge n. 1150/1942, successivamente modificato dall'art. 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'art. 4, della Legge n. 847/1964, integrato dall'art. 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'art. 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 168,00
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230,00

Per un approfondimento delle opere di urbanizzazione rientranti nel presente paragrafo si rimanda al D.P.A. n. 380/2001.

*Nota: Legge 865 del 1971; Legge 10 del 1977; Legge 847 del 1964; D.P.R. 380 del 2001; articolo 51 della Legge 342 del 2000; Risoluzione prot. 250692 del 1978; Risoluzione prot. 250666 del 1983; Risoluzione n. 207/E del 2000;*

*Risoluzione n. 6/E del 14/01/2003; Risoluzione n. 156/E del 17/12/2004; Circolare n. 50/E del 22/04/2005.*

### **52.1 Assegnazione di aree edificabili da parte dei Comuni in esecuzione dei piani regolatori generali a favore dei proprietari riuniti in consorzi**

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'art. 20 della L. n. 10/1977 e pertanto scontano l'imposta di registro in misura fissa (Risoluzione prot. 250666 del 1983).

### **52.2 Trattamento tributario delle concessioni edilizie previste dalla legge n. 10 del 1977**

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, sempreché rispondano alle esigenze di attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale (Risoluzione prot. 250692 del 1978).

### **53. 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'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, dall'art. 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:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	7%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	Non dovuta
Imposta di bollo	Euro 230,00

*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 1977.*

## PARTE IV: REGIME DI IMPOSIZIONE DEI TRASFERIMENTI AVENTI AD OGGETTO TERRENI

### 54. Trasferimenti aventi ad oggetto terreni: nozioni introduttive e definizione di "terreno edificabile"

L'art 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR prevede che le cessioni di terreni e delle relative pertinenze sono soggette all'imposta di registro nella misura del 15% quando ricorrono due condizioni:

- che si tratti di un "terreno agricolo";
- e che il trasferimento avvenga in favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153.

Come si vedrà successivamente nel dettaglio, il trasferimento avente ad oggetto un terreno non edificabile comporta sempre l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, anche se posta in essere da un soggetto passivo IVA, perché non è considerata "cessione di beni" dall'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972); l'atto avente ad oggetto un'area edificabile da parte di un soggetto passivo IVA, invece, determina l'applicazione di quest'ultima imposta con l'aliquota ordinaria del 20%, con la conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (per il principio di alternatività IVA/Registro).

Assume, quindi, rilevanza la distinzione tra "terreni edificabili" e "terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria".

I dubbi interpretativi che in passato erano sorti su questa distinzione sono stati dissipati dall'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, che ha chiarito la portata della locuzione "*area fabbricabile*" da assumere ai fini IVA. Secondo questa disposizione normativa, **un'area è da considerarsi edificabile "se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, a prescindere dall'approvazione della Regione o dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo"**.

### 55. 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 20% 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.*

#### **56. 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" dall'articolo 2, comma 3, lett. e), 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.

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	8%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230,00

*Nota: Art. 1 e 2, comma 3 lettera e), 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.*

#### **57. Trasferimento di terreno agricolo posto in essere da un soggetto passivo IVA**

I trasferimenti di terreni agricoli da parte di soggetti passivi IVA non sono considerati "cessioni di beni" dall'articolo 2, comma 3, lett. e), 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.

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	15%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230,00

*Nota: Art. 1 e 2, comma 3, lettera e), 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.*

### 58. 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 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 125,00-230,00

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, in adesione al consolidato orientamento giurisprudenziale, *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, 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 **sconterà 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. 109433 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.

**59. Trasferimenti di terreni situati all'estero e dei diritti reali di godimento sugli stessi posti in essere da un soggetto IVA**

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 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta
Imposta catastale	Non dovuta
Imposta di bollo	Euro 45,00

**60. 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.*

**61. Trasferimenti di terreni da privati a favore dello Stato**

Il comma 7 dell'art. 57 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, sempreché 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 168,00
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230,00

In virtù del comma 8 dell'art. 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 di bollo.

*Nota: Ari. 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.*

## **62. 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:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Euro 168,00
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230,00

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.*

### 63. 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 *U-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 168,00
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* del D.P.R.n. 642/1972.

Fino al 31 dicembre 2009 l'imposta catastale era dovuta in misura fissa anziché proporzionale ai sensi dell'art. 30, commi *S-bis* e *S-ter* del D.L. n. 185 del 2008, convertito con Legge n. 2/2009.

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 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 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 H-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.*

#### 64. 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 *U-quinquies* all'art. 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 168,00
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 230,00

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 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 quel tipo di trasferimento.

Si fa presente, infine, che 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, erano esenti dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali (art. 2, comma 10, della Legge n. 203/2008).

*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.*

#### 65. Trasferimenti di terreni situati all'estero e dei diritti reali di godimento sugli stessi posti in essere da privati

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 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta
Imposta catastale	Non dovuta
Imposta di bollo	Euro 45,00

#### 66. 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'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 (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, 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 230,00

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 D.Lgs. n. 347/1990 e dall'art. 10, comma 2, del medesimo decreto, al quarto e quinto periodo dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, va interpretato in relazione al testo normativo vigente prima delle 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 a quelli delle ed. abitazioni "prima casa" e ai trasferimenti a favore di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni (si veda Circolare n. 52/E del 2002).

Le **condizioni per poter usufruire dell'applicazione dell'aliquota del 3%** variano a seconda dell'esistenza oppure no del vincolo al momento della registrazione dell'atto:

- 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;
- 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, così come disciplinata dal D.Lgs. n. 42/2004, impone la comunicazione, entro 30 giorni, dall'alienante o dal cedente la detenzione, in caso di alienazione a titolo oneroso o gratuito o di trasferimento della detenzione, 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, 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% più gli interessi legali**.

La predetta agevolazione **compete anche ai beni paesaggistici** per cui 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 di vendita quindi, deve essere esibito detto provvedimento o si deve dimostrare che è iniziata la procedura per ottenerlo (Risoluzione n. 60/E del 23/03/2007).

*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. n. 52/E del 14.06.2002; Risoluzione n. 60/E del 23/03/2007.*

**67. Trasferimento effettuato da privati di terreno agricolo ad acquirente diverso da imprenditore agricolo, cooperativa o associazione agricola**

Se il trasferimento ha ad oggetto **terreni agricoli** e relative pertinenze e viene posto in essere a favore di **soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative**, si applica il seguente regime di tassazione:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	15%
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.*

**68. Trasferimenti di terreni 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:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 516,46
Imposta ipotecaria	Euro 516,46
Imposta catastale	Euro 516,46
Imposta di bollo	Euro 230,00

I fondi di investimento immobiliare sono disciplinati dall'art. 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, della 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.*

**69. 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'art. 1 della legge n. 311/2004, come modificato dall'art. 1, comma 576, della legge 23/12/2005, 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 23 dicembre 2005, n. 266, fermi restando gli ulteriori presupposti, l'esenzione in parola, pertanto, si applica solo per i trasferimenti dei Comuni a favore di fondazioni, società di cartolarizzazione e associazioni riconosciute.

Presupposto applicativo è, oltre alle operazioni di cartolarizzazione di cui al D.L. 25.09.2001, n. 351, convertito dalla legge 23.11.2001, n. 410 - e il ricorso ai fondi comuni di investimento immobiliare disciplinati dall'articolo 14-bis della legge 25.01.1994, n. 86 - la valorizzazione del patrimonio dell'ente, che rientri in un progetto di valorizzazione del patrimonio immobiliare adottato dall'ente locale e desumibile da provvedimenti della stessa amministrazione. La sussistenza di tale circostanza deve essere dichiarata in atto dal Comune.

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

Con la Risoluzione n. 53/E del 13 aprile 2006, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in base all'espressa previsione contenuta nell'art. 1, comma 275, della citata legge n. 311/2004, 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'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 n. del 19 ottobre 2005, n. 149/E; Risoluzione n. del 13 aprile 2006, n. 53/E; Risoluzione n. 185/E del 2008.*

#### **70. 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'art. 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'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 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'art. 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 artt. 5 e 11 della Legge 28 gennaio 1977, n. 10 (ed. 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'art. 28 della legge n. 1150/1942, successivamente modificato dall'art. 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'art. 4, della Legge n. 847/1964, integrato dall'art. 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'art. 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 168,00
Imposta ipotecaria	Esente
Imposta catastale	Esente
Imposta di bollo	Euro 230,00

Per un approfondimento delle opere di urbanizzazione rientranti nel presente paragrafo si rimanda al D.P.R. n. 380/2001.

*Nota: Legge 865 del 1971; Legge 10 del 1977; Legge 847 del 1964; D.P.R. 380 del 2001; articolo 51 della Legge 342 del 2000; Risoluzione prot. 250692 del 1978; Risoluzione prot. 250666 del 1983; Risoluzione n. 207/E del 2000; Risoluzione n. 6/E del 14/01/2003; Risoluzione n. 156/E del 17/12/2004; Circolare n. 50/E del 22/04/2005.*

### **70.1 Assegnazione di aree edificabili da parte dei Comuni in esecuzione dei Piani Regolatori Generali a favore dei proprietari riuniti in consorzi**

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'art. 20 della L. n. 10/1977 e pertanto scontano l'imposta di registro in misura fissa (Risoluzione prot. 250666 del 1983).

### **70.2 Trattamento tributario delle concessioni edilizie previste dalla legge n. 10/1977**

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, sempreché rispondano alle

esigenze di attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale (Risoluzione prot. 250692 del 1978).

### 71. 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'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, dall'art. 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 230,00

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 92/E del 22/06/2000 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 1977.*

### 72. Compravendita di terreni effettuata da Imprenditori Agricoli Professionali (I.A.P.), da Cooperative od Associazione agricola

La nota I all'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, prevede che per gli atti traslativi stipulati da I.A.P. o da associazioni o da società cooperative trova applicazione l'aliquota dell'8%, anziché quella del 15%, quando ricorre una delle seguenti condizioni:

- che **l'acquirente produca** al pubblico ufficiale rogante la **certificazione** della sussistenza dei requisiti previsti dalla legge;
- che **l'acquirente dichiari in atto** di voler conseguire i requisiti previsti dalla legge e che **entro il triennio** produca la stessa certificazione.

In presenza dei predetti requisiti soggettivi ed oggettivi, ai trasferimenti di terreni si applica il seguente regime di tassazione:

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.

A seguito 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**.

**"È 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, è 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) **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: Arti. 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.*

### **73. 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:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Euro 168,00
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Esente*

- *5/ ritiene che la fattispecie de quo rientra nel campo di applicazione dell'ari 21 della Tabella allegata al D.P.R. n. 642/1972 e, per tale ragione, è esente dall'imposta di bollo.*

**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 tal caso, l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale deve riguardare:

- per le società agricole di persone, almeno un socio coltivatore diretto;
- per le società agricole di capitali, almeno un amministratore coltivatore diretto;
- per le società cooperative, 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 *A-bis* del D.L. n. 194/2009 nonché alle cause di decadenza dall'agevolazione espressamente indicate.

Si precisa, quindi, che ai fini della fruizione delle agevolazioni di cui trattasi, non è più richiesta la sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 2, nn. 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.

#### **74. Agevolazione prevista dell'art. 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;
- e) 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:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
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.

*Nota: Ari. 9 del D.P.R. n. 601/1973; ari. 21 della Tabella allegata al D.P.R. n. 642/1972; Circolare n. 85/E del 21/12/1990; Risoluzione prot 251251 del 1979; Risoluzione n. 244/E del 2008; Risoluzione n. 201 /E del 2007.*

#### **75. Agevolazione prevista dall'alt. 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.

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
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, la quale con riferimento al compendio unico nelle zone montane è determinata 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 compensi 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.

**76. 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'art. 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.

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.

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.

**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 n. 407/E del 30 ottobre 2008 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 97/1994; Legge 448/2001 art. 52 comma 21; D.Lgs. n. 228/2001; D.Lgs. 99/2004, art. 7; Circolare n. 13/E del 2002; Risoluzione n. 407/E del 2008.*

**77. 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'art. 1, comma 25, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, l'ultimo comma dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR prevede che ai 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. 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.

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 anni\***. Al riguardo si precisa quanto segue:

- l'esistenza del piano regolatore generale è una condizione necessaria ma non sufficiente ai fini 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. Quindi anche in presenza del piano regolatore generale regolarmente approvato, in mancanza di un piano particolareggiato concretamente vigente, non è applicabile il regime di favore;
- 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'art. 28 della L. n. 1150/1942);
- il piano di lottizzazione, stipulato in convenzione con un organo pubblico (comune) che lo delibera e lo approva, sottoscrivendolo insieme all'attuatore, è equiparabile ad un piano particolareggiato poiché concretizza un interesse pubblico. Questa interpretazione è tra

l'altro avvalorata dal Consiglio di Stato, Sez. II, che, in data 5 marzo 1997 con la sentenza n. 1463, ha ritenuto il piano di lottizzazione uno strumento attuativo delle prescrizioni del piano regolatore generale al pari di un piano particolareggiato.

\*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"**.

## 78. La cessione di cubatura

La cessione di cubatura è "l'atto a titolo oneroso, al quale il Comune presta assenso, col quale il proprietario del fondo cui inerisce una determinata cubatura distacca, in tutto o in parte, la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura concessagli dal piano regolatore e, formando un diritto a sé stante, lo trasferisce definitivamente all'acquirente a beneficio del fondo di costui" (così Cass., sez. Trib., 14 dicembre 1988, n. 6807).

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, **"in virtù di tale complessa fattispecie negoziale si attua un trasferimento assimilabile, negli effetti e ai fini previsti dalla legge tributaria, al trasferimento di un diritto reale immobiliare** in quanto il proprietario dell'area cui ineriva la cubatura ceduta perde il diritto di costruire sulla medesima e tale diritto viene acquistato dal proprietario del fondo cui la cubatura è trasferita.

In tal modo, infatti, risulterà trasferita da l'uno all'altro proprietario la *utilitas* relativa, per cui il diritto dell'uno sarà ampliato di quanto l'altro sarà ridotto, anche se non si può dire che in tal modo sia stata costituita una *servitus non aedificandi*" (in questo senso Cass. 6 luglio 1972, n. 2235; Cass. 9 marzo 1973, n. 641; Cass. 30 aprile 1974, n. 1231; Cass. 22 gennaio 1975, n. 250; Cass. 14 dicembre 1988, n. 6807).

Di conseguenza alla cessione di cubatura è applicabile l'imposta ordinaria di registro secondo quanto previsto dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR con l'aliquota prevista per la tipologia di bene e del soggetto acquirente.

L'art. 5, comma 3, del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (ed. "Decreto sviluppo") - attualmente in fase di conversione - nel tipizzare lo schema contrattuale della "cessione di cubatura" e al fine di garantire la certezza nella circolazione dei diritti edificatori, all'art. 2643 (rubricato "*Atti soggetti a trascrizione*"), comma 1, del codice civile, dopo il n. 2), ha inserito il seguente n. "*2-bis) i contratti che trasferiscono i diritti edificatori comunque denominati nelle normative regionali e nei conseguenti strumenti di pianificazione territoriale, nonché nelle convenzioni urbanistiche ad essi relative*".

Allo stato attuale, pertanto, i contratti di cessione di cubatura sono soggetti all'obbligo della trascrizione e scontreranno, quindi, l'imposta ipotecaria ai sensi dell'art. 1 della Tariffa allegata al TUIC (D.Lgs. n. 347/1990).

In nessun caso sarà percepita l'imposta catastale.

## PARTE V: LE DONAZIONI

### 79. 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 (in prosieguo TUS).

Con l'articolo 2, commi da 49 a 53, del decreto legge 3 ottobre 2006 n. 262 l'imposta *de quo* è stata reintrodotta dopo che era stata soppressa, a far data dal 25 ottobre 2001, con gli artt. 14-17 della legge n. 383/2001. Le disposizioni contenute nel D.L. 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, articolo 1, comma 77.

Si riportano di seguito le disposizioni in vigore dal 1 gennaio 2007.

L'imposta sulle donazioni colpisce due tipologie di operazioni:

- I trasferimenti a titolo gratuito di beni *inter vivos*, comprese le liberalità, anche indirette;
- Costituzione di vincoli di destinazione di beni.

Gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del Testo Unico sull'Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986) concernenti gli atti da registrare in termine fisso (art. 55 TUS).

I soggetti passivi sono i *beneficiari* della donazione o del vincolo di destinazione.

Salvo i casi in cui si applica in misura fissa (art. 59 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 donante:

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 affilianti)	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 indipendentemente dal grado di parentela	4% o 6% o 8% a seconda del legame di parentela

Se il beneficiario della donazione 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 euro**.

In tutti i casi in cui opera, la franchigia, in presenza di più donazioni o altre liberalità ricevute dalla stessa persona, spetta una sola volta per ciascun beneficiario e deve riferirsi all'ammontare complessivo delle donazioni, liberalità e vincoli di destinazione posti in essere da un donante 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 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.

## **80. Trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni**

Ai sensi dell'art. 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;

- 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;
- delle O.N.L.U.S.;
- delle fondazioni previste dal Decreto Legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461;
- 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.

### **81. 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'art. 3 del TUS stabilisce che "*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'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008 ha spiegato le condizioni per usufruire dell'agevolazione in parola. Si riportano di seguito alcuni passaggi chiave di questo documento di prassi.

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 è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile*".

In base al tenore letterale della disposizione in commento, si evince 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 (maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria).

Al riguardo, valgono i seguenti esempi:

- 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, è 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** o nella dichiarazione di successione circa la loro volontà di proseguire l'attività di impresa ovvero di mantenere il controllo societario.

### **81.1 Decadenza dall'agevolazione**

**Il mancato rispetto di una delle predette condizioni 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 all'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 è da intendersi assoluta 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.

Si deve rilevare che l'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n. 341/E del 23 dicembre 2007, con riferimento al caso di un soggetto che intende donare l'intero complesso aziendale di cui è titolare (nel quale è compreso anche un bene immobile) ai suoi tre figli, ha precisato che *"la regolarizzazione del rapporto societario di fatto che i donatori intendono effettuare nell'atto di donazione, comporta la **costituzione di una società mediante conferimento di azienda comprensiva di immobile ed è, quindi, soggetta all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 4, lett. a), numero 3), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale ordinariamente prevista dal TUIC"**.*

## **81.2 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.

Tanto premesso, l'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, come da ultimo modificato dalla legge finanziaria per il 2008, dispone che "*/ trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia (...) a favore dei discendenti, e del coniuge 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).

### **81.3 Decorrenza dell'agevolazione**

Per i trasferimenti *mortis causa* l'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del TUS si applica alle successioni apertesi a decorrere dal 3 ottobre 2006.

Nell'ipotesi in cui, invece, il trasferimento sia avvenuto con atto *inter vivos*, detta agevolazione si applica agli atti a titolo gratuito fatti, alle scritture private autenticate e alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a **decorrere dall'1 gennaio 2007**, vale a dire dalla data di entrata in vigore della legge finanziaria 2007 (articolo 1, commi 79 e 1364, della legge finanziaria 2007).

Infine, per quanto concerne i trasferimenti effettuati **in favore del coniuge** del dante causa, l'agevolazione si applica alle successioni apertesi, agli atti a titolo gratuito fatti, alle scritture private autenticate e alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a **decorrere dal 1° gennaio 2008** (data di entrata in vigore della legge finanziaria per il 2008).

### **81.4 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'espreso 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.

## **82. L'agevolazione "prima casa" nelle donazioni**

Anche per le donazioni è prevista la possibilità di **usufruire dell'agevolazione prima casa** disciplinata dall'articolo 69, commi 3 e 4, della legge 21 novembre 2000, n. 342.

Secondo il dettato normativo, l'agevolazione, concernente l'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecarie e catastali, è applicabile ai 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...".*

È opportuno sottolineare che il regime di favore in esame **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 [Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008).

Ulteriori acquisti per successione o donazione non possono essere agevolati salvo che tali successioni o donazioni abbiano per oggetto quote dello stesso immobile.

Secondo la normativa vigente, l'applicazione dell'agevolazione "prima casa" in sede di donazione [imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, come detto) non preclude a chi ne beneficia la possibilità di chiedere nuovamente i benefici in caso di successivo, eventuale acquisto a titolo oneroso di altro immobile [soggetto a registro), stante la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene agevolato.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008 ha precisato che il predetto articolo 69, commi 3 e 4, reca una norma speciale agevolativa non suscettibile di interpretazione estensiva, che, quindi, non è applicabile agli atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione non espressamente contemplati dalla norma stessa.

Per ulteriori chiarimenti circa le modalità di applicazione dell'agevolazione in parola si rinvia, ove tuttora compatibili, alle istruzioni amministrative impartite con circolari 12 agosto 2005, n. 38; 7 maggio 2001, n. 44; 1 marzo 2001, n. 19; 16 gennaio 2000, n. 207.

**Attenzione:** per le donazioni avvenute nel periodo 25/10/2001 - 3/10/2006 occorre invece porre particolare attenzione. Talune di esse, infatti, al ricorrere dei presupposti della normativa vigente in tale periodo, erano soggette ad imposta di registro [beneficiario diverso dal coniuge, da un parente in linea retta o da altro parente fino al quarto grado e valore dei beni superiore alla franchigia). In tal caso, ove all'epoca la detta imposta di registro sia stata assolta dal contribuente con i benefici "prima casa", in caso di successivo acquisto a titolo oneroso di altro immobile [soggetto anch'esso ad imposta di registro) egli non può beneficiarne nuovamente [cfr. circolare 38/E del 2005, par. 6).

*Nota ai paragrafi che precedono: 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.*

### **83. 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:

- o vende, in tutto od in parte, i beni ricevuti in donazione;
- o viene effettuato il mutamento di destinazione degli immobili senza la prescritta autorizzazione;
- o manca l'assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato;
- o è tentata l'esportazione non autorizzata dei beni vincolati.

### **84. Donazione di fondo rustico ad imprenditore agricolo di età inferiore a 40 anni**

L'art. 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 siiscrivano 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.*

### **85. La rinuncia ab dicati va a titolo gratuito di diritti reali di godimento**

La problematica è stata affrontata dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 25/E del 16 febbraio 2007, con riferimento ad un atto di rinuncia, a titolo gratuito, al diritto di usufrutto in favore del nudo proprietario.

In sintesi 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 questo senso cfr. Cass., 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 *V'animum 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 rinunzia 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	<b>4%:</b> 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; <b>6%:</b> per i beni devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle del donante che eccedono la franchigia di € 100.000,00; <b>6%:</b> 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); <b>8%:</b> per i beni devoluti a favore di altri soggetti diversi da quelli precedentemente indicati N.B. Per le persone potatrici di handicap, indipendentemente dal grado di parentela, vi è la franchigia di € 1.500.000,00
Imposta ipotecaria	2% (€ 168,00 se "prima casa")
Imposta catastale	1% (€ 168,00 se "prima casa")
Imposta di bollo	Euro 230,00

Si ritiene che le considerazioni formulate dalla Agenzia delle Entrate con riferimento alla rinunzia, a titolo gratuito, al diritto di usufrutto siano estendibili anche agli atti, a titolo gratuito, di rinunzia abdicativa ad altri diritti reali di godimento diversi dall'usufrutto.

*Nota: articolo 2 da 47 a 53 di. 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

#### **86. Atti ed operazioni concernenti società, enti, consorzi, associazioni ed altre organizzazioni commerciali od agricole: nozioni generali**

Sono oggetto di registrazione in termine fisso gli atti societari elencati nell'art. 4 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986, 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.

L'art. 4 ha carattere tassativo e non esemplificativo, per cui soltanto gli atti societari rientranti nelle categorie elencate dall'art. 4 sono da assoggettare a tassazione.

In sintesi l'art. 4 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986, individua in modo esaustivo tutti gli atti propri delle società ed enti collettivi che, per il loro contenuto economico, assumono rilevanza ai fini dell'imposta di registro.

A seguito della Legge n. 340 del 24 novembre 2000 la quasi totalità degli atti societari, che prima necessitavano dell'omologa del Tribunale, ora sono efficaci dopo l'iscrizione nel registro delle imprese.

Al fine di dare attuazione alla Direttiva comunitaria n. 335 del 17 luglio 1969, che stabiliva che le operazioni societarie soggette ad imposta sui conferimenti dovevano essere oggetto di tassazione solo nello stato membro nel cui territorio la società di capitali aveva la sede effettiva al momento dell'operazione, l'art. 4 del D.P.R. 131/1986 elenca una serie di operazioni di società ed enti esteri che debbono essere registrate in termine fisso.

N.B. Il Ministero delle Finanze ha comunque 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.

*Nota: Risoluzione n. 251434 del 18/12/1978.*

#### **87. Gli atti societari non soggetti a registrazione**

L'art. 9 della Tabella allegata al D.P.R. 131/1986 elenca tutte le fattispecie di atti societari per i quali non vi è l'obbligo di chiedere la registrazione e che, ai

sensi del disposto dell'art. 7 del D.P.R. 131/1986, se presentati per la registrazione, scontano l'imposta in misura fissa: si tratta degli atti propri delle società e degli enti di cui all'art. 4 della Parte Prima della Tariffa, diversi da quelli ivi indicati, compresi quelli 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.

Si evidenzia, inoltre, che, a norma del summenzionato art. 7, gli atti sopra elencati, se autenticati o redatti nella forma pubblica, soggiacciono all'obbligo della registrazione in termine fisso e scontano l'imposta in misura fissa.

### 88. Determinazione della base imponibile

L'art. 50 del D.P.R. 131/1986 prevede un particolare criterio per la determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro agli atti costitutivi ed agli aumenti di capitale o di patrimonio con conferimento di immobili o diritti reali immobiliari di cui all'art. 4 Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986: *"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 a lire 200 milioni e dell'1% per la parte eccedente, e in ogni caso in misura non superiore a lire 1 miliardo"*.

<p>Determinazione della base imponibile ai fini dell'Imposta di registro</p>	<p>Valore dei beni o diritti conferiti - passività e oneri accollati, 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 1% per la parte eccedente e in ogni caso in misura non superiore a 516.456,90.</p> <p><u>Esempio: conferimento di Euro</u></p>
--	---

	1.000.000,00. La base imponibile è: $\{1.000.000,00 - (2\% \text{ di } 103.291,38) - [1\% \text{ di } (516.456,90 - 103.291,38)]\} =$ $\{1.000.000,00 - 2.065,83 - 4.131,65\} =$ 993.802,55
eterminazione 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 valore in comune commercio
eterminazione 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 valore in comune commercio

N.B.: L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 25/E del 30 maggio 2005 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 conferita, 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 seconde, invece, sono correlate ai servizi resi ai fini della circolazione dei beni.

### 89. Atti che contengono più disposizioni

Anche nella tassazione degli atti societari occorre tener presente quanto dispone l'art 21 del D.P.R. n. 131/1986.

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 da luogo all'imposizione più onerosa (comma 2).

Per l'approfondimento del contenuto precettivo di questa norma si rimanda al paragrafo della Parte I di questa guida.

## SEZIONE II: COSTITUZIONE E VARIAZIONE DEL CAPITALE SOCIALE

### 90. 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, ai sensi delle modifiche apportate dal D. Lgs. 313/1997, i conferimenti in società, naturalmente effettuati da soggetti Iva, sono sempre soggetti a tale imposta, secondo i principi e le regole generali previsti in ragione dell'oggetto del conferimento.

### 91. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato ad uso abitativo da parte di soggetto IVA ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Per tale ragione, i conferimenti di fabbricati abitativi esenti 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 300,00

Per effetto del rinvio operato dall'art. 4 della Tariffa, **sono imponibili ai fini IVA** (art. 10, comma 1, n. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972) 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, interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico ai sensi dell'art. 31, lettera e), d) e) della legge 5 agosto 1978, n. 457 (trasfusa nell'art. 3 del D.P.R. 06/06/2001, n. 380 "*Testo Unico delle Disposizioni legislative e regolamentari in materia di edilizia*").

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 (Circolare n. 12/E del 01/03/2007).

Qualora al momento dell'esecuzione del conferimento, **siano decorsi cinque anni dall'ultimazione** della costruzione o dell'intervento di recupero, il conferimento è esente IVA e deve essere, pertanto, assoggettato alle imposte proporzionali di registro, ipotecarie e catastali.

Per effetto di una modifica introdotta all'art. 10, comma 1, n. 8-bis) del D.P.R. n. 633/1972 dalla Legge finanziaria per il 2007, **a far data dal 01/01/2007, sono soggetti ad IVA** i conferimenti di fabbricato ad uso abitativo, effettuati dalle imprese di costruzione o di ripristino, **anche successivi ai cinque anni dall'ultimazione**, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in **attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata**.

In tali casi, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro, la tassazione è la 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 300,00

*Nota: Articolo 10, comma 1, n. 8-bis) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; articoli le 4, lett. a), 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.*

## **92. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato strumentale da parte di soggetto IVA ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Nella parte in cui si è trattato dei trasferimenti di fabbricati si è rilevato che le compravendite di fabbricati strumentali, che prima del 4 luglio 2006 erano sempre imponibili IVA con l'aliquota ordinaria del 20%, ora rientrano in

via generale nel regime di esenzione IVA, con alcune eccezioni (art 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 fatte per i trasferimenti dei fabbricati strumentali si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

Per tale ragione, 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 -, si applica la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	3%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 300,00

*Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986; art. I-bis della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D.Lgs. 347/1990.*

### **93. 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**

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

I trasferimenti aventi ad oggetto beni immobili a destinazione abitativa realizzati da soggetti 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 che qualora la **cessione** avente ad oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato è esente dall'IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8-bis, del D.P.R. n. 633/1972, ed è **effettuata nei confronti di imprese** che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la **rivendita di beni immobili**, l'imposta di registro si applica nella misura dell'1%, **a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni.**

Le stesse considerazioni fatte per i trasferimenti dei fabbricati si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

Per questo motivo, il regime di tassazione sarà il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	1%
Imposta ipotecaria	Euro 168,00
Imposta catastale	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 300,00

*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 2 del D.Lgs. 347/1990.*

**94. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricato in generale da parte di soggetto privato ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa 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 300,00

*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.*

**95. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobile (fabbricato o terreno) di interesse storico, artistico e archeologico ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

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 (legge abrogata

dall'alt. 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.**

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 300,00

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. 347/1990; D. Lgs. 42/2004.*

#### **96. 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 ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

A seguito della modifica apportata dall'art. 1, comma 25, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, l'ultimo comma dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR prevede che ai trasferimenti aventi ad oggetto immobili compresi in piani urbanistici parti colar e ggiati 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. 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 300,00

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 D.P.R. 131/1986; art. I-bis della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 1 del D.Lgs. 347/1990.*

**97. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobile (fabbricato o terreno) sito all'estero da parte di soggetto privato ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa 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 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta
Imposta catastale	Non dovuta
Imposta di bollo	Euro 156,00

*Nota: art. 4, lettera a), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

**98. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su immobile (fabbricato o terreno) sito all'estero da parte di soggetto IVA ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Tale operazione non sconta l'Iva, ai sensi dell'art 7 del D.P.R. 633/1972, per carenza del requisito della territorialità; ai fini dell'imposta di registro, a norma degli artt. 5 e 40 del D.P.R. 131/1986, 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:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta
Imposta catastale	Non dovuta
Imposta di bollo	Euro 156,00

*Nota: art. 4, lettera a), punto 1 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

**99. 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'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, se effettuate da soggetti passivi IVA, sono imponibili ad IVA con l'aliquota del 20% e scontano, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro, le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Le stesse considerazioni fatte, quindi, per i trasferimenti dei terreni si estendono anche ai conferimenti oggetto del presente paragrafo.

Il regime di tassazione, pertanto, è il seguente:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Euro 168,00
Imposta catastale	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 300,00

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 D.P.R. 131/1986; art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 2 del D.Lgs. 347/1990.*

**100. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno non agricolo e non 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'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa 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. e), 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	8%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 300,00

*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.*

**101. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo da parte di soggetto IVA ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

I trasferimenti di terreni agricoli non sono considerati "cessioni di beni" dall'articolo 2, comma 3, lett. e), 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:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	15%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 300,00

*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.*

**102. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo da parte di soggetto privato ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR, per i trasferimenti immobiliari.

Di conseguenza, il regime di tassazione è il seguente:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	15%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 300,00

*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.*

**103. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno edificabile da parte di soggetto privato ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa 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 300,00

*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.*

**104. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno non agricolo e non edificabile da parte di soggetto privato ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa 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 300,00

*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.*

**105. Conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su terreno agricolo a favore di società agricola Imprenditore Agricolo Professionale ex art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per la tassazione di questa tipologia di atto, l'art 4 citato rinvia ai criteri di liquidazione previsti dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, acclusa 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 300,00

*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; D.Lgs. 99/2004.*

**106. 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 168,00
Imposta ipotecaria	Euro 168,00
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Esente

**107. 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 n. 311/2004, come modificato dall'art. 1, comma 576, della legge 23/12/2005, 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"*.

Presupposto applicativo è, oltre alle operazioni di cartolarizzazione di cui al D.L. 25.09.2001, n. 351, convertito dalla legge 23.11.2001, n. 410 - e il ricorso ai fondi comuni di investimento immobiliare disciplinati dall'articolo 14-bis della legge 25.01.1994, n. 86 - la valorizzazione del patrimonio dell'ente, che

rientri in un progetto di valorizzazione del patrimonio immobiliare adottato dall'ente locale e desumibile da provvedimenti della stessa amministrazione. La sussistenza di tale circostanza deve essere dichiarata in atto dal Comune.

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 la Risoluzione n. 53/E del 13 aprile 2006, l'Agenzia delle Entrate, infatti, ha chiarito che, in base all'espressa previsione contenuta nell'art. 1, comma 275, della citata legge n. 311/2004, 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'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: 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.*

**108. Conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché su aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche ex art. 4, lett. a), n. 2), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per tale conferimento è prevista un'aliquota agevolata (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 interi 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.

Risoluzione n. 330 del 03/02/1989.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	4%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Euro 300,00

*Nota: art. 4, lettera a), punto 2) 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; Risoluzione n. 330 del 03/02/1989.*

**109. Conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa ex art. 4, lett. a), n. 3), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

A seguito della modifica introdotta dall'art. 10, comma 1, lettera e), della L. n. 488/1999, il conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, indipendentemente dalla qualità del soggetto conferente, 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'art. 2, comma 3, lettera b), del D.P.R. 633/1972, il conferimento di azienda non è considerato "cessione di bene" e, pertanto, non è riconducibile fra le operazioni considerate soggette ad Iva, a norma dell' art. 40 del D.P.R. 131/1986, determinandosi così l'applicazione esclusiva dell'imposta di registro.

N.B. L'imposta di registro in misura fissa trova applicazione anche nel caso di 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. (Risoluzione n. 99/E del 3 luglio 2001).

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	AZIENDA SENZA IMMOBILI	AZIENDA CON IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168,00	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta	Euro 168,00
Imposta catastale	Non dovuta	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 156,00	Euro 300,00

*Nota: art. 4, lettera a), punto 3) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986; 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.*

**110. Conferimento di proprietà o di diritto reale di godimento su unità da diporto ex art. 4, lett. a), n. 4), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

Per la tassazione del suddetto atto, l'art. 4 rinvia ai criteri di liquidazione previsti all'art. 7 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.

La navigazione da diporto è disciplinata dal D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171.

Le **costruzioni destinate alla navigazione da diporto**, denominate unità da diporto, si identificano in ogni costruzione, di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione, destinata alla navigazione da diporto, cioè quella effettuata in acque marittime ed interne a scopo sportivi o ricreativi e senza fine di lucro, e si distinguono in:

- natanti;
- imbarcazioni;
- navi.

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;</p> <p>€ 142,00 oltre sei metri di lunghezza fuori tutto</p>	<p>€ 404,00 fino a otto metri di lunghezza fuori tutto;</p> <p>€ 607,00 fino a dodici metri di lunghezza fuori tutto;</p> <p>€ 809,00 fino a diciotto metri di lunghezza fuori tutto;</p>	€5.055,00

		€ 1.011,00 oltre diciotto metri di lunghezza fuori tutto	
Imposta di bollo	€ 156,00	€ 156,00	€ 156,00

*Nota: art. 4, lettera a), punto 4) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

**111. Conferimento di denaro, di beni mobili, esclusi i veicoli iscritti al P.R.A. e di diritti diversi da quelli indicati nei numeri precedenti ex art. 4, lett. a), n. 5), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

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 168,00
Imposta di bollo	Euro 156,00

**112. Conferimento mediante conversione di obbligazioni in azioni o passaggio a capitale di riserve diverse da quelle costituite con soprapprezzi 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 ex art. 4, lett. a), n. 6), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

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; la restituzione di tali conferimenti sarà possibile solo ed eventualmente in sede di scioglimento della società.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 156,00

Diversamente dalla fattispecie sopra indicata, i versamenti effettuati a mero titolo di finanziamento si caratterizzano per la possibilità, riconosciuta al socio che li ha effettuati, di ottenere sempre la restituzione del finanziamento. In

tale ultima fattispecie, se il finanziamento non rientra nel campo di applicazione dell'IVA, deve, pertanto, essere tassato, ai sensi dell'art. 9 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986, con l'aliquota proporzionale del 3%:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	3%
Imposta di bollo	Euro 156,00

*Nota: art. 4, lettera a), punto 6) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

**113. 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 D.P.R. 131/1986 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.

Va da sé che i conferimenti sopra citati scontano le ordinarie imposte se effettuati a favore di una società che abbia la sede legale o amministrativa in altro Stato extra Unione Europea.

A seconda che il conferimento abbia ad oggetto oppure no dei beni immobili, 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 è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	CONFERIMENTI SENZA IMMOBILI	CONFERIMENTI CON IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168,00	Euro 168,00
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 156,00	Euro 300,00

*Nota: Nota IV all'art. 4, Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986; Tariffa allegata al D.Lgs. 347/1990 e art. 10 del D.Lgs. 347/1990.*

**114. 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.).

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 156,00

*Nota: art. 4, lettera e), della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

### SEZIONE III: OPERAZIONI STRAORDINARIE

#### **115. Fusioni tra società o analoga operazione posta in essere da enti diversi dalle società ex art. 4, lett. b), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

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 che si fondono (ed. **fusione in senso proprio**);
- con *l'incorporazione* in una società preesistente (ed. *società incorporante*) di una o più altre società (ed. *società incorporate*). Si parla, in tal caso, di **fusione per incorporazione**.

L'art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR equipara alle fusioni tra società le analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società. Ne consegue che sono soggette a tassazione tutte le operazioni di fusione 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.

**Il verbale assembleare di approvazione del progetto di fusione sconta l'imposta in misura fissa** ai sensi dell'art. 11 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.

N.B. Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, l'applicazione alle operazioni di fusione **dell'imposta in misura fissa è subordinata alla condizione che le stesse avvengano tra società od enti "aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale od agricola".**

Qualora, pertanto, l'operazione di fusione interviene tra due enti non commerciali che non hanno 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 dispone l'articolo 9 della Tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986.

*Nota:* Risoluzione n. 152/E del 15/04/2008 e risoluzione n. 61/E del 28 giugno 2010.

Per quanto attiene alle imposte ipotecaria (**di competenza dell'Agenzia del Territorio**) e catastale, si ritengono applicabili, in via analogica, l'articolo 4 della Tariffa allegata al testo unico approvato con il D.Lgs. n. 347 del 1990, che assoggetta all'imposta fissa di 168 euro "gli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo", e l'articolo 10, comma 2, dello stesso TUIC.

*Nota:* Risoluzione n. 162/E del 18/04/2008.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	FUSIONE SENZA IMMOBILI	FUSIONE CON IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168,00	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta	Euro 168,00
Imposta catastale	Non dovuta	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 156,00	Euro 225,00

**116. 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 (ed. *società scissa*) che viene trasferito, in tutto o in parte, ad una o più società di nuova costituzione oppure preesistenti (ed. *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.

L'art. 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR equipara alle scissioni tra società le analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società. Ne consegue che sono soggette a tassazione tutte le operazioni di scissione 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.

**Il verbale assembleare di approvazione del progetto di scissione sconta l'imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.**

N.B. Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, l'applicazione alle operazioni di scissione **dell'imposta in misura fissa è subordinata alla condizione che le stesse avvengano tra società od enti "aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale od agricola".**

Qualora, pertanto, l'operazione di scissione interviene tra due enti non commerciali che non hanno 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 dispone l'articolo 9 della Tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986.

*Nota:* Risoluzione n. 152/E del 15/04/2008 e risoluzione n. 61/E del 28 giugno 2010.

Per quanto attiene alle imposte ipotecaria (**di competenza dell'Agenzia del Territorio**) e catastale, si ritengono applicabili, in via analogica, l'articolo 4 della Tariffa allegata al testo unico approvato con il D.Lgs. n. 347 del 1990, che

assoggetta all'imposta fissa di 168 euro "gli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo", e l' articolo 10, comma 2, dello stesso TUIC.

*Nota:* Risoluzione n. 162/E del 18/04/2008.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	SCISSIONE SENZA IMMOBILI	SCISSIONE CON IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168,00	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta	Euro 168,00
Imposta catastale	Non dovuta	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 156,00	Euro 225,00

**117. 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 ex art. 4, lett. b), della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR**

L'art. 4, lettera b) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986 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 e) dalla L. n. 488/1999, il conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, indipendentemente dalla qualità del soggetto conferente, **è soggetto all'imposta di registro in misura fissa**, a prescindere dalla natura dei beni che compongono l'azienda conferita.

Si ricorda, inoltre, che ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera b) del D.P.R. 633/1972, il conferimento di azienda non è considerato "cessione di beni" e, pertanto, non rientra fra le operazioni considerate soggette ad Iva a norma dell'articolo 40 del D.P.R. 131/1986: in tale fattispecie si determina, quindi, un'applicazione esclusiva dell'imposta di registro.

N.B.

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.

*Nota: Risoluzione n. 99 del 03/07/2001.*

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>CONFERIMENTO SENZA IMMOBILI</b>	<b>CONFERIMENTO CON IMMOBILI</b>
Imposta di registro	Euro 168,00	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta	Euro 168,00
Imposta catastale	Non dovuta	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 156,00	Euro 300,00

## SEZIONE IV: DELIBERE

### 118. 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 dei 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'art. 4, lettera d), punto 2) alle stesse aliquote di cui alla precedente lettera a), relativa alla costituzione e aumento del capitale o patrimonio.

N.B.

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 D.P.R. 131/1986.

*Nota: Risoluzione n. 47 del 03/04/2006*

L'assegnazione dei beni del comparto fognature bianche da parte della società ALFA S.p.A. al socio unico Comune di ..., ente pubblico territoriale, sconta l'imposta di registro in misura fissa, ovvero Euro 168,00. 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 168,00, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 4, comma 1, lettere d) e a) della Tariffa, parte prima.

*Nota: Risoluzione n. 191 del 23/07/2009.*

### 119. 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 168,00
Imposta di bollo	Euro 156,00

*Nota: art. 4, lettera d) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

### **120. 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 ricompresi nell'azienda.

*Nota: Circolare n. 25 del 30/05/2005; Risoluzione n. 47 del 03/04/2006.*

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>ASSEGNAZIONE SENZA IMMOBILI</b>	<b>ASSEGNAZIONE CON IMMOBILI</b>
Imposta di registro	Euro 168,00	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta	2%
Imposta catastale	Non dovuta	1%
Imposta di bollo	Euro 156,00	Euro 300,00

*Nota: art. 4, lettera d) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

### **121. Assegnazione di beni immobili o unità da diporto**

Il regime di tassazione è il seguente:

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposte 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 300,00

*Nota: art. 4, lettera d) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

### **122. Verbali di approvazione del bilancio**

L'obbligo della registrazione in termine fisso riguarda esclusivamente l'ipotesi del verbale di approvazione del bilancio che prevede la distribuzione degli utili di esercizio.

**N.B.**

**I verbali di approvazione del bilancio portanti distribuzione di utili di esercizio vanno ricondotti alle assegnazioni fatte ai soci sia durante lo svolgimento dell'attività sociale sia al momento dello scioglimento della società e della sua liquidazione.**

*Nota: Risoluzione n. 174 del 22/11/2000.*

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 D.P.R. 131/1986.

**Il bilancio di esercizio e il bilancio finale di liquidazione contenenti una distribuzione di utili** debbono 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.

*Nota: Risoluzione n. 353 del OS/12/2007.*

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 14,62 se atto cartaceo Euro 156,00 se atto telematico

*Nota: art. 4, lettera d), punto 1) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

### **123. 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 D.P.R.131/1986, sono soggette a registrazione in termine fisso con il pagamento dell'imposta in misura fissa.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	SENZA VARIAZIONI NEI REGISTRI IMMOBILIARI	CON VARIAZIONE NEI REGISTRI IMMOBILIARI
Imposta di registro	Euro 168,00	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta	Euro 168,00
Imposta catastale	Non dovuta	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 156,00	Euro 225,00

*Nota: art. 4, lettera e) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986; art. 4 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 2 del D. Lgs. 347/1990.*

### **124. Scioglimento della società**

È l'atto col quale viene deliberato - dai soci, nelle società di persone, o dall'assemblea, nelle società di capitali - lo scioglimento della società.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 156,00

Assai frequente è 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, in conseguenza dell'assegnazione dell'azienda all'unico socio.

N.B.

A seguito dello scioglimento di una società con un solo socio, deve essere effettuata la **liquidazione**, a conclusione della quale il patrimonio sociale residuo è 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.

*Nota: Risoluzione n. 47 del 03/04/2006.*

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	AZIENDA SENZA IMMOBILI	AZIENDA CON IMMOBILI
Imposta di registro	Euro 168,00	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta	2%
Imposta catastale	Non dovuta	1%
Imposta di bollo	Euro 156,00	Euro 300,00

*Nota: art. 4, lettera e) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

### **125. Regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda, tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa ex art. 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*.

Si deve evidenziare che, ai sensi della Nota II in calce all'art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, l'imposta 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'art. 22 del D.P.R. 131/1986, 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 D.P.R. 131/1986.

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 156,00

*Nota: art. 4, lettera e) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986 e Nota II.*

## SEZIONE V: CESSIONE DI PARTECIPAZIONI SOCIALI

### 126. Abolizione della tassa sui contratti di borsa

Con l'art. 37 del D.L. 248/2007, è stata abrogata la tassa sui contratti di borsa (R.D. n. 3278/1923) ed è, pertanto, venuto meno l'obbligo di apposizione dei contrassegni sull'originale o del pagamento in modo virtuale della tassa.

### 127. 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	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 15,00

*Nota: art. 11 Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

### 128. Cessione di quote di S.r.l.

Ai sensi dell'art. 36, comma *I-bis* del D.L. 112 del 25/06/2008, 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'art. 31, comma *2-quater*, della Legge 24 novembre 2000 n. 340.

A norma dell'art. 16, comma *10-bis* e *10-ter* del D.L. 185 del 29/22/2009, gli intermediari abilitati ai sensi dell'art. 31 sopra citato, sono obbligati a chiedere la registrazione telematica degli atti di trasferimento delle partecipazioni delle s.r.l., nonché ad effettuare il contestuale pagamento telematico dell'imposta dagli stessi liquidata e sono altresì responsabili ai sensi dell'art. 57, commi 1 e 2 del D.P.R. 131/1986, secondo le modalità ed i termini previsti dal provvedimento prot. 42914/2009 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 01/04/2009.

*Nota: Circolare n. 58 del 17/10/2008 - Prime indicazioni operative.*

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 15,00

*Nota: art. 36, comma I-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. 42914/2009 del 01/04/2009.*

### **129. Donazione e trasferimento *mortis causa* di quote sociali o di azioni**

L'articolo 1, comma 78, lett a), della legge finanziaria per il 2007, ha inserito nell'articolo 3 del TUS, il comma *A-ter*, secondo il 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.rl, 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 n. 244 del 24/12/2007, anche a favore del coniuge, sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni.

Nello specifico, il comma *A-ter* dell'art. 3 del TUS stabilisce che "*traferimenti, 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".*

Condizioni per godere del beneficio: 13

- che il beneficiario detenga il controllo societario per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento;
- che il beneficiario renda, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o nell'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.

Causa di decadenza:

- il mancato rispetto della suddette condizioni comporta la decadenza dal beneficio con il conseguente pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 471 del 18/12/97 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

*Nota: Circolare n. 3 del 22/01/2008.*

Per un maggiore approfondimento si veda il commento fatto all'art. 3, comma 4-ter, del TUS in tema di "Donazioni".

N.B.

La donazione da parte di TIZIO in favore di MEVIA delle quote di partecipazione al capitale sociale della OMEGA SAS sarà esente, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, purché ricorrano le condizioni di legge e a condizione che nell'atto di donazione sia stata resa apposita dichiarazione da parte del donatario circa la volontà di proseguire l'attività di impresa (v. articolo 3, comma 4-ter del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346).

Viceversa, la donazione da parte di TIZIO in favore di MEVIA di azioni ordinarie rappresentative dell'8% del capitale di SIGMA SPA, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, sarà da assoggettare ad imposizione con aliquota del 4%, in quanto, in tal caso, non rileva l'esenzione di cui all'articolo 3, comma 4-ter D.lgs n. 346 del 1990, posto che il pacchetto azionario donato non consente di acquisire ovvero integrare il controllo diretto di cui al n. 1, primo comma, dell'articolo 2359 del codice civile.

*Nota: Risoluzione n. 446 del 18/11/2008.*

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta sulle successioni e donazioni	Esente
Imposta di bollo	Euro 15,00

*Nota: art. 3, comma 4-ter del D. LGS. 346/1990.*

## SEZIONE VI: ATTI COSTITUTIVI DI ENTI DIVERSI DALLE SOCIETÀ'

### 130. Atto costitutivo e modifiche statutarie di ONLUS, cooperative sociali, consorzi di cooperative sociali, Organizzazioni Non Governative (ONG)

L'art *li-bis* della Tariffa, parte Prima, acclusa al TUR prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa agli *"Atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale"*.

La norma trova applicazione, pertanto, sia nell'ipotesi degli atti costitutivi che nell'ipotesi delle modifiche statutarie delle 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 dalla lettera *a)* dell'art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 460/1997 e siano iscritte nell'Anagrafe delle Onlus istituita presso l'Agenzia delle Entrate.

L'art. 10, comma 8, del citato D.Lgs. n. 460/1997 individua, poi, le ed. *ONLUS di diritto*:

- le organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle Regioni e dalle Province autonome di Trento e Bolzano;
- le Organizzazioni Non Governative (ed. 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 8 novembre 1991, n. 381 che abbiano la base sociale formata per il 100% da cooperative sociali.

Ai sensi del comma 9 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997 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'art, 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 dell'art. 10 predetto.

Il comma 10 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, infine, precisa 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"*.

Con la Circolare n. 24/E del 26 giugno 2006 è stato chiarito che il regime di favore di cui all'art. *li-bis* in commento, spetta anche prima dell'effettuazione della comunicazione all'Anagrafe Unica delle Onlus presso l'Agenzia delle Entrate.

Per quanto concerne i criteri applicativi dell'art. 30, commi 5-bis e 5-ter, del D.L. n. 185/2008, convertito dalla L. n. 2/2009, si rimanda alla Circolare n. 12 del 09/04/2009.

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>ATTO COSTITUTIVO</b>	<b>ATTO COSTITUTIVO CON COFERIMENTO IMMOBILIARE</b>
Imposta di registro	Euro 168,00	Euro 168,00
Imposta ipotecaria	Non dovuta	2%
Imposta catastale	Non dovuta	1%
Imposta di bollo	Esente	Esente

*Nota: art. li-bis della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986; art. 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; art. 27 bis della Tabella allegata al D.P.R. 642/1972.*

### **131. Atto costitutivo e modifiche statutarie concernenti le Istituzioni (ex IPAB) riordinate in azienda di servizi o in persone giuridiche private**

L'art. li-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*".

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 156,00

*Nota: art. li-ter della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

### **132. Atto costitutivo di organizzazione di volontariato**

Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato di cui all'art. 3 della L. n. 266/1991, 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.** Il beneficio è subordinato all'iscrizione nei registri del volontariato ai sensi dell'art. 6, comma 2, della L. n. 266/1991.

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Esente
Imposta di bollo	Esente

*Nota: ari. 8, comma 1, L n. 266 del 11/08/1991.*

### **133. Atto costitutivo di associazione sportiva dilettantistica**

Ai sensi dell'art. 90, comma 5, della L. n. 289 del 27/12/2002, 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;

è soggetto all'imposta di registro in misura fissa, a condizione che si tratti di atti direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva.

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>SOCIETÀ' SPORTIVE DILETTANTISTICHE e ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE</b>	<b>FEDERAZIONI SPORTIVE ed ENTI DI PROMOZIONE SPORTIVA RICONOSCIUTI DAL CONI</b>
Imposta di registro	Euro 168,00	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 14,62 per ogni 100 righe per l'atto cartaceo; Euro 156,00 per l'atto telematico	Esente

*Nota: ari. 90, comma 5 L 289/2002; ari. 27-bis del D.P.R. 642/1972.*

### **134. Atto costitutivo del Gruppo Europeo di Interesse Economico GEIE**

La disposizione si riferisce all'atto costitutivo del GEIE disciplinato dal D.Lgs. n. 240 del 23/07/1991, in applicazione del regolamento n. 85/2137/CEE relativo all'istituzione di un Gruppo europeo di interesse economico - GEIE ai sensi dell'art. 17 della L. n. 428 del 29/12/1990. 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 168,00
Imposta di bollo	Euro 45,00

N.B.

La Nota V in calce all'art. 4 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986 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 all'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.

*Nota: art. 4, lettera g) della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986; nota V in calce all'art. 4 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

### **135. 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 168,00
Imposta di bollo	Euro 45,00

*Nota: art. 11 Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

**136. 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.

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 14,62 per l'atto cartaceo Euro 45,00 per l'atto telematico

*Nota: artll della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

## SEZIONE VII: AFFITTO D'AZIENDA

### 137. L'affitto d'azienda

L'affitto di azienda è il contratto con il quale un soggetto (ed. *affittante*) concede in godimento ad altro soggetto (ed. *affittuario*) un'azienda, vale a dire un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 2555 c.c.

I tre elementi che l'art. 2555 del cod. civ. considera 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 al fine 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 considerata a sua volta come azienda, anche dopo che sia stata staccata 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, però, che in caso di affitto dell'unica azienda di cui è titolare 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. 633/1972, 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 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. 633/1972, considera esente da IVA l'affitto di terreni e di aziende agricole.

In breve, l'affitto d'azienda è soggetto ad IVA e ad imposta di registro in misura fissa se posto in essere da "imprenditori" nell'esercizio dell'impresa. In caso contrario, fuoriesce dall'ambito applicativo dell'IVA e rientra nel campo di operatività dell'imposta di registro in misura proporzionale.

N.B.

Con la Risoluzione n. 35/E del 6/02/2008 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che a seconda dello *status* del locatore, l'affitto d'azienda è assoggettato all'imposta di registro in misura diversa.

In particolare, nel caso in cui il locatore sia un imprenditore con più aziende (o che affitti solo un ramo della sua azienda) o una società, i canoni relativi all'affitto d'azienda devono essere assoggettati ad IVA, applicando l'aliquota ordinaria del 20%, ed all'imposta di registro in misura fissa di euro 168,00.

Se, invece, il locatore è un imprenditore individuale che affitti l'unica azienda, egli perde la qualifica di soggetto passivo d'imposta IVA e il contratto deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura proporzionale.

*Nota: Risoluzione n. 35 del 06/02/2008.*

### **138. Da privato o imprenditore individuale che affitti 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 perciò sconta l'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, e ciò ai sensi dell'art 43, comma 1, lettera h) del D.P.R. 131/1986.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	3%
Imposta di bollo	Euro 45,00

*Nota: art. 9 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.*

**139. 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. 633/1972.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	Euro 168,00
Imposta di bollo	Euro 45,00

*Nota: art. 3, comma 2, n. 1 del D.P.R. 633/1972; art. 40 del D.P.R. 131/1986.*

**140. Da società o imprenditore individuale che affitta un ramo d'azienda oppure una tra le tante che possiede e l'azienda comprende degli immobili**

Tale operazione è soggetta ad Iva, ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 1 del D.P.R. n. 633/1972.

Tuttavia, con riferimento a tale fattispecie si deve 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 nella misura del 20% e all'imposta di registro in misura fissa.

La locazione di immobili strumentali, a seguito del D.L. n. 223/2006, è assoggettato ad IVA nella misura del 20% se effettuata nei confronti di soggetti privati o di soggetti che operano la detrazione in misura non superiore al 25% o se è esercitata l'opzione per l'imponibilità, mentre è esente nelle altre ipotesi. In ogni caso le locazioni di fabbricati strumentali, esenti o imponibili ad IVA, sono assoggettati all'imposta di registro nella misura dell'1%.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 (e con la Risoluzione n. 35/E del 06/02/2008) 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 né in relazione alla circostanza che l'effettuazione di locazioni esenti limita il diritto alla detrazione spettante al locatore né 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 168,00
Imposta di bollo	Euro 45,00

*Nota: art. 3, comma 2, n. 1 del D.P.R. 633/1972; art. 40 del D.P.R. 131/1986.*

**quando il valore dell'immobile supera del 50% il valore dell'azienda**

<b>TIPOLOGIA DI IMPOSTA</b>	<b>IMPOSTA DOVUTA</b>
Imposta di registro	1%
Imposta di bollo	Euro 45,00

*Nota: art. 5 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986; art. 35 comma 10-quater del D.L. 223/2006.*

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 D.P.R. 131/1986, 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.

*Nota: 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. 633/1972 e dall'art. 40, comma *I-bis*, del TUR.

Con la Circolare 16/11/2006, n. 33/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tra gli immobili strumentali interessati dalle disposizioni introdotte dall'art. 35 del D.L. n. 223/2006 vi rientrano quelli identificati nelle categorie catastali C, D, E ed AIO.

Con la Circolare 01/03/2007, n. 12/E, 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'art. 10, n. 8), del D.P.R. n. 633/1972, come modificato dall'art. 35 del D.L. n. 223/2006.

Alla luce di quanto precede, con la Risoluzione n. 126/E del 3/04/2008, si è ritenuto 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 AIO, 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: Circolare 16/11/2006, n. 33; Circolare 1/03/2007, n. 12/E; Risoluzione n. 126 del 03/04/2008.*

## SEZIONE Vili: CESSIONE D'AZIENDA

### 141. Trasferimento d'azienda *inter vivos*

L'art. 2556 c.c. prevede una forma scritta specifica - atto pubblico o scrittura privata autenticata - per i contratti di cessione della proprietà dell'azienda; tale forma non è richiesta *ad substantiam*, vale a dire a pena di nullità, bensì ai soli fini dell'iscrizione dell'atto nel Registro delle imprese.

Per tale fattispecie contrattuale, è previsto l'obbligo della registrazione, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 131/1986, anche se in forma verbale.

Va evidenziato che la cessione di azienda, non essendo considerata "cessione di beni" ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera b) del D.P.R. 633/1972, non è mai soggetta ad Iva.

Tale operazione, pertanto, rimane soggetta all'imposta di registro secondo quanto previsto dall'art. 2 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986, e, ai sensi dell'art. 23, comma 4, del D.P.R. 131/1986, le passività vanno imputate, ai soli fini dell'imposta di registro e non per le imposte ipotecarie e catastali, ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore.

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	AZIENDA SENZA IMMOBILI	AZIENDA CON IMMOBILI
Imposta di registro	3%	7% per fabbricato; 8% per terreno edificabile, terreno non agricolo e non edificabile; 15% per terreno agricolo; 3% per i diritti diversi dai precedenti
Imposta ipotecaria	Non dovuta	2%
Imposta catastale	Non dovuta	1%
Imposta di bollo	Euro 45,00	Euro 300,00

*Nota: art. 2, comma 1 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986; art. 3 del D.P.R. 131/1986 e art. 23, comma 4, del D.P.R. 131/1986; art. 4 della Tariffa allegata al D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 2 del D. Lgs. 347/1990.*

### 142. Donazione o trasferimento d'azienda *mortis causa* a favore del coniuge e dei discendenti

L'articolo 1, comma 78, lett. a), della legge finanziaria per il 2007, ha inserito nell'articolo 3 del TUS, il comma 4-ter, secondo il quale la donazione ed i

trasferimenti *mortis causa* di aziende o rami di esse, 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 n. 244 del 24/12/2007, 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 *"/ 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".*

Condizioni per godere del beneficio:

- che il beneficiario prosegua l'attività d'impresa per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento;
- che il beneficiario renda, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o nell'atto di donazione, apposita dichiarazione circa la volontà di proseguire l'attività di impresa.

Causa di decadenza:

- il mancato rispetto della suddette condizioni comporta la decadenza dal beneficio con il conseguente pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 471 del 18/12/97 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

*Nota: Circolare n. 3 del 22/01/2008.*

N.B.

Non si ha decadenza dall'agevolazione qualora il beneficiario conferisca l'azienda o la partecipazione in un'altra società, in quanto il conferimento è assimilabile al proseguimento dell'esercizio dell'attività d'impresa.

La condizione della prosecuzione dell'attività d'impresa è da intendersi assoluta nell'ipotesi in cui, prima del decorso di cinque anni dalla donazione o successione:

- **Sii** 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'art. 2359, comma 1, n. 1) del e.e. (maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria).

In base all'espresso rinvio alla disposizione agevolativa di cui all'art. 3, comma 4-ter del D.Lgs. 347/1990, le formalità di trascrizione e voltura catastale relative all'atto di donazione di un'azienda nella quale è compreso un immobile, sono **esenti dalle imposte ipotecaria e catastale**.

*Nota: Risoluzione n. 341 del 23/11/2007; Circolare n. 3 del 22/01/2008.*

Per un maggiore approfondimento si veda il commento fatto all'art. 3, comma 4-ter, del TUS in tema di "Donazioni".

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	AZIENDA SENZA IMMOBILI	AZIENDA CON IMMOBILI
Imposta sulle successioni e donazioni	Esente	Esente
Imposta ipotecaria	Non dovuta	Esente
Imposta catastale	Non dovuta	Esente
Imposta di bollo	Euro 45,00	Euro 300,00

*Nota: art. 3, comma 4-ter del D. Lgs. 346/1990; art. 1, comma 2 del D. Lgs. 347/1990 e art. 10, comma 3 del D. Lgs. 347/1990.*

## ALLEGATI

D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (ed. TUR).

N.B. Il Testo Unico allegato è quello risultante dalle modifiche apportate dal D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e, pertanto, le aliquote riportate in Tariffa sono quelle che andranno in vigore dal 1° gennaio 2014 e non quelle attualmente in vigore.

D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (ed. TUIIC);

D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (ed. 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;

Direttiva 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.