

La Commissione Tributaria Regionale della Toscana, con Sentenza emessa in data 24 luglio 2017, ha confermato il principio espresso dalla Commissione Tributaria Provinciale di Pisa con Sentenza emessa in data 19 novembre 2014, secondo cui l'atto di cessione di diritti a titolo gratuito e costituzione di servitù di passo di uso pubblico in favore di un Comune è un atto totalmente esente da imposte di registro (o di donazione), ipotecarie, e catastali.

Questi i fatti.

Con atto notarile stipulato il 16 gennaio 2013, la società in accomandita semplice "Alfa di Tizio Tizi s.a.s.", in esecuzione degli obblighi assunti con un precedente atto unilaterale d'obbligo, trasferì a titolo gratuito al comune di Buti (PI) la piena ed esclusiva proprietà di due distinti appezzamenti di terreno ubicati nello stesso comune di Buti; mediante il medesimo atto notarile, inoltre, la stessa società in accomandita semplice "Alfa di Tizio Tizi s.a.s.", sempre in esecuzione degli obblighi assunti attraverso il sopra citato atto unilaterale d'obbligo, costituì, sempre a titolo gratuito, una servitù di passo di uso pubblico in favore del comune di Buti sopra un appezzamento di terreno di sua piena ed esclusiva proprietà.

In sede di autoliquidazione, il notaio rogante applicò al summenzionato atto di cessione di aree e di costituzione di servitù di passo di uso pubblico a titolo gratuito in favore del comune di Buti la disciplina fiscale risultante dal combinato disposto di cui alle seguenti norme:

- articolo 2, comma 47, della Legge 24 novembre 2006 n.286, che ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni relativamente ai trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per atti di donazione od atti a titolo gratuito, secondo le disposizioni contenute nel Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346;
- articolo 1, comma 2, del predetto Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, ai sensi del quale si considera "trasferimento" anche la costituzione di diritti reali di godimento;
- articolo 3, comma 1, del suddetto Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, come richiamato dal secondo comma dell'articolo 55 dello stesso Decreto Legislativo 31 ottobre

1990 n.346, secondo cui non sono soggetti all'imposta sulle donazioni i trasferimenti a favore dei Comuni;

- articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.347, in materia di imposta ipotecaria, secondo cui non sono soggette ad imposta ipotecaria le formalità relative ai trasferimenti di cui al summenzionato articolo 3, comma 1, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346;

- articolo 10, comma 3, del medesimo Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.347, secondo cui non sono soggette neppure ad imposta catastale le volture relative agli stessi trasferimenti di cui all'articolo 3, comma 1, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346.

Pertanto, il notaio rogante ritenne di non applicare all'atto in oggetto né le imposte ipotecaria e catastale, ai sensi di quanto previsto dal secondo comma dell'articolo 1 e dal terzo comma dell'articolo 10 del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.347, né alcuna imposta di registro o di donazione, considerato che a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 2, comma 47, della Legge 24 novembre 2006 n.286, che ha equiparato dal punto di vista fiscale gli atti a titolo donativo agli atti a titolo gratuito (diversi dalle donazioni), ogni atto di cessione traslativa o costitutiva a titolo gratuito è assoggettato all'imposta di donazione disciplinata dal Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, e che il combinato disposto di cui al secondo comma dell'articolo 1 ed al primo comma dell'articolo 3 del sopra citato Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, quest'ultimo come richiamato dal secondo comma dell'articolo 55 dello stesso Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, prevede la totale esenzione da tale imposta per i trasferimenti e per le costituzioni di diritti reali di godimento effettuati a favore dei Comuni.

Di conseguenza, il notaio rogante concluse che a tale atto non fosse applicabile alcuna imposta, né per la sua registrazione, né per la sua trascrizione, né per la relativa voltura catastale.

In data 7 febbraio 2013, l'Agenzia delle Entrate di Pisa notificò al notaio rogante avviso di liquidazione relativamente al predetto atto, contestando parzialmente il sopra esposto criterio adottato in sede di autoliquidazione, e ritenendo dovuto, in particolare, il pagamento di un'imposta di registro in misura fissa ai sensi di quanto disposto dall'articolo 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973 n.601, per quanto concerne la cessione a titolo gratuito di aree in favore del comune di Buti, ed il pagamento di un'imposta di registro in misura fissa, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1, Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n.131, nonché di un'imposta ipotecaria in misura fissa, ai sensi dell'articolo 1 del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.347, per quanto concerne la costituzione a titolo gratuito della servitù di passo di uso pubblico in favore dello stesso comune di Buti.

In conseguenza di ciò, l'Agenzia delle Entrate di Pisa liquidò:

- l'imposta di registro richiesta per la cessione a titolo gratuito di aree in favore del Comune nella misura fissa di Euro 168,00 (Euro centosessantotto);
- l'imposta di registro e l'imposta ipotecaria per la costituzione a titolo gratuito della servitù di passo di uso pubblico in favore dello stesso Comune nella misura fissa di Euro 168,00 (Euro centosessantotto) per ciascuna di essa, e quindi nella misura complessiva di Euro 336,00 (Euro trecentotrentasei).

Quindi, in definitiva, l'Agenzia delle Entrate di Pisa liquidò tutte le tre suddette imposte, per complessivi Euro 504,00 (Euro cinquecentoquattro).

Il notaio rogante presentò ricorso contro il summenzionato avviso di liquidazione, esponendo i motivi di contestazione che vengono qui di seguito riassunti.

Anzitutto non risultava del tutto chiaro il criterio impositivo applicato dall'Agenzia delle Entrate di Pisa relativamente all'atto gratuito di cessione di aree e di costituzione di servitù di uso pubblico in favore del Comune, dal momento che:

- per quanto concerne la cessione di aree a titolo gratuito, era certo che fosse stato applicato il secondo comma dell'articolo 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973 n.601, in relazione al quale gli atti di cessione a titolo gratuito di aree a favore di Comuni sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali; infatti, il relativo avviso di liquidazione impugnato prevedeva il recupero solamente dell'imposta di registro in misura fissa pari ad Euro 168,00 (Euro centosessantotto), e non anche delle imposte ipotecaria e catastale, con ciò riconoscendo la stessa Agenzia delle Entrate di Pisa che la cessione in parola avesse ad oggetto un trasferimento di beni a titolo gratuito a favore di un Comune;

- per quanto concerne la costituzione a titolo gratuito della servitù di uso pubblico, invece, nel predetto avviso di liquidazione si faceva un riferimento talmente generico all'articolo 1 del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.347 che non era dato comprendere quale fosse stato il criterio impositivo, evidentemente diverso da quello applicato dal notaio rogante in sede di autoliquidazione, che aveva giustificato l'emissione, da parte dell'Agenzia delle Entrate di Pisa, dell'avviso di liquidazione impugnato.

Con riferimento alla cessione a titolo gratuito di aree in favore del Comune, deve rilevarsi che in data 29 novembre 2006 entrò in vigore l'articolo 2, comma 47, della Legge 24 novembre 2006 n.286, che - nel reintrodurre nel nostro ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni - stabilì a chiare lettere che la relativa disciplina contenuta nel Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346 doveva applicarsi, tra gli altri, a tutti i trasferimenti di beni e di diritti "per donazione o a titolo gratuito".

Pertanto, il legislatore del 2006 equiparò fiscalmente i trasferimenti a titolo donativo, ossia quelli effettuati senza alcuna controprestazione a carico dell'avente causa e connotati dallo spirito di liberalità dello stesso dante causa, ai trasferimenti effettuati a mero titolo gratuito,

cioè a quei trasferimenti che semplicemente non comportano alcuna controprestazione a carico dell'avente causa, senza essere connotati da alcuno spirito di liberalità.

Quindi, la disciplina fiscale applicabile agli atti di cessione a titolo gratuito è la medesima prevista per gli atti di donazione, e, segnatamente, quella contenuta nel Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, come testualmente ribadito dal sopra citato articolo 2, comma 47, della Legge 24 novembre 2006 n.286.

Più precisamente, trova applicazione alla fattispecie "de qua" l'articolo 55 del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, relativo alla registrazione degli atti di donazione; e pertanto, in relazione al caso di specie, risulta applicabile il secondo comma di tale articolo, per cui *"gli atti [di donazione] che hanno per oggetto trasferimenti di cui all'articolo 3 sono registrati gratuitamente"*.

Ora, siccome il suddetto articolo 3 del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346 ha per oggetto, tra gli altri, *"i trasferimenti a favore ... dei Comuni"*, è facile concludere che gli atti di donazione effettuati a favore dei Comuni non sono soggetti ad alcuna imposta per la loro registrazione, così come è ancora più facile - stante l'equiparazione sul piano fiscale stabilita dal summenzionato articolo 2, comma 47, della Legge 24 novembre 2006 n.286, tra gli atti di donazione e gli atti a titolo gratuito - concludere che anche i trasferimenti effettuati a titolo gratuito (diversi dalla donazione) a favore dei Comuni non sono soggetti ad alcuna imposta per la loro registrazione.

La *quaestio iuris* da risolvere, allora, è quale sia il rapporto normativo in cui si trovano la norma contenuta nell'articolo 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973 n.601, da un lato, e la norma successiva contenuta nel combinato disposto dell'articolo 2, comma 47, della Legge 24 novembre 2006 n.286, e dell'articolo 3, comma 1, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, come richiamato dal secondo comma dell'articolo 55 dello stesso Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, dall'altro lato.

Ebbene, secondo i principi generali che regolano il sistema delle fonti del diritto, "*lex posterior derogat legi priori*" (cfr. articolo 15 delle Preleggi), e cioè - nel caso in esame - la norma successiva che prevede un determinato regime fiscale per una data fattispecie giuridica abroga la norma precedente che prevede un regime fiscale incompatibile con quello previsto dalla norma successiva relativamente alla medesima fattispecie giuridica.

Nel caso in oggetto è incontrovertibile che la fattispecie giuridica prevista dall'articolo 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973 n.601 sia la stessa di quella prevista dal combinato disposto di cui all'articolo 2, comma 47, della Legge 24 novembre 2006 n.286, ed all'articolo 3, comma 1, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, come richiamato dal secondo comma dell'articolo 55 dello stesso Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, giacché tutte le norme predette riguardano la cessione a titolo gratuito a favore dei Comuni. Ed è altrettanto incontrovertibile, poi, che il combinato disposto di cui all'articolo 2, comma 47, della Legge 24 novembre 2006 n.286, ed all'articolo 3, comma 1, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, come richiamato dal secondo comma dell'articolo 55 dello stesso Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346 - che esclude ogni imposta per la registrazione dell'atto - costituisca una norma successiva che prevede un trattamento fiscale incompatibile rispetto a quello previsto dall'articolo 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973 n.601, che stabilisce invece l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

Di conseguenza, deve concludersi perentoriamente che:

- l'articolo 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973 n.601, nella parte in cui prevede che gli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore di Comuni sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa, è stato tacitamente abrogato dal combinato disposto dell'articolo 2, comma 47, della Legge 24 novembre 2006 n.286, e dell'articolo 3, comma 1, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, come richiamato dal secondo comma dell'articolo 55 dello stesso Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346;

- tutti gli atti di cessione di aree a titolo gratuito a favore dei Comuni, pertanto, non sono assoggettati né alle imposte ipotecaria e catastale, in relazione a quanto disposto dall'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.347, e dell'articolo 10, comma 3, del medesimo Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.347, nonché ai sensi dell'articolo 32, comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973 n.601 nella parte ancora vigente, né all'imposta per la loro registrazione, in forza del combinato disposto dell'articolo 2, comma 47, della Legge 24 novembre 2006 n.286, e dell'articolo 3, comma 1, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, come richiamato dal secondo comma dell'articolo 55 dello stesso Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346.

Pertanto, alla luce di tutte le ragioni sopra esposte, la pretesa della Agenzia delle Entrate di Pisa deve ritenersi completamente destituita di fondamento, risultando invece del tutto corretto il relativo criterio impositivo applicato dal notaio rogante in sede di autoliquidazione (cioè esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria, e catastale).

Le medesime conclusioni sopra svolte valgono anche per l'imposta di registro in misura fissa pretesa dall'Agenzia delle Entrate di Pisa in relazione al secondo luogo dello stesso atto notarile stipulato il 16 gennaio 2013, concernente la costituzione a titolo gratuito della servitù di passo di uso pubblico in favore del comune di Buti.

Infatti, anche in questo caso la fattispecie in parola configura un trasferimento effettuato a titolo gratuito a favore del Comune, alla quale trovano pertanto applicazione sia l'articolo 2, comma 47, della Legge 24 novembre 2006 n.286, che rinvia alla disciplina in materia di imposta sulle donazioni contenuta nel Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, sia l'articolo 1, comma 2, dello stesso Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, che equipara il trasferimento del diritto di proprietà alla costituzione di diritti reali di godimento, ed essendo certamente il diritto di servitù un diritto reale di godimento, sia, infine, l'articolo 3, comma 1, del medesimo Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, come richiamato dal secondo

comma dell'articolo 55 dello stesso Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, che esclude l'applicazione dell'imposta sulle donazioni ai trasferimenti/costituzioni di diritti reali di godimento effettuati in favore dei Comuni.

Pertanto, anche in questo caso, la pretesa della Agenzia delle Entrate di Pisa appare del tutto infondata con riguardo al pagamento dell'imposta di registro in misura fissa.

Infine, la pretesa dell'Agenzia delle Entrate appare parimenti infondata in relazione al pagamento dell'imposta ipotecaria connessa alla trascrizione della stessa costituzione a titolo gratuito della servitù di passo di uso pubblico in favore del Comune, dal momento che, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.347, non sono soggette ad imposta ipotecaria le formalità relative ai trasferimenti di cui al suddetto articolo 3, comma 1, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, e cioè, per l'appunto, le formalità relative ai trasferimenti/costituzioni di diritti reali di godimento effettuati in favore dei Comuni.

In considerazione di tutto quanto sopra esposto, deve quindi concludersi per la non debenza delle imposte di registro in misura fissa relativamente all'atto notarile in parola, in quanto avente ad oggetto la cessione gratuita di aree a favore di un Comune e la costituzione gratuita di un diritto di servitù a favore di un Comune, e pertanto trattandosi - come tale - di atto completamente esente dall'imposta per la sua registrazione in relazione a quanto previsto dal combinato disposto di cui all'articolo 2, comma 47, della Legge 24 novembre 2006 n.286, ed all'articolo 3, comma 1, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, come richiamato dal secondo comma dell'articolo 55 dello stesso Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346, e per la non debenza dell'imposta ipotecaria in misura fissa relativamente allo stesso atto notarile, in quanto avente ad oggetto la costituzione a titolo gratuito di un diritto di servitù a favore di un Comune, la cui trascrizione risulta completamente esente dal pagamento della relativa imposta ipotecaria ai sensi di quanto previsto dal combinato

disposto dell'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.347, e dell'articolo 3, comma 1, del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n.346.

Roberto Romoli

Notaio in San Giuliano Terme
Distretto Notarile di Pisa