

IMPOSTE INDIRETTE DIECI ANNI DALLA RIFORMA

Il **1° gennaio 2024** hanno compiuto dieci anni le disposizioni introdotte dall'art. 10, D.lgs 14 marzo 2011, n. 23, che avevano modificato il regime impositivo applicabile, ai fini delle imposte indirette, agli atti a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari, con effetto dal 1° gennaio 2014.

Di seguito si riportano il testo attuale dell'art. 1, Tariffa parte prima, Testo Unico Imposta di Registro, come modificato dal D.lgs. 23/2011 citato e da provvedimenti successivi, nonché un riepilogo degli esempi di tassazione riportati nella *Circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E* - primo documento di prassi con i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in merito a tali modifiche - integrati con norme e provvedimenti di prassi intervenuti successivamente.

TESTO UNICO IMPOSTA DI REGISTRO

D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

ALLEGATO A – TARIFFA

Parte Prima – Atti soggetti a registrazione in termine fisso

Art. 1

1. Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi **9 per cento**

Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis)

2 per cento

Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale

15 per cento

Nei casi di cui sopra:

= l'imposta di registro **non può essere inferiore a euro 1.000;**

= gli atti assoggettati all'imposta di registro e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari:

- **sono esenti** dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie;

- **sono soggetti** alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di **euro 50** ciascuna.

**RIEPILOGO ESEMPI DI TASSAZIONE
RIPORTATI NELLA
CIRCOLARE 21 febbraio 2014, n. 2/E
CON NORME E PROVVEDIMENTI SUCCESSIVI**

1. CESSIONE FABBRICATO ABITATIVO

Esempio 1)

Cessione a titolo oneroso di fabbricato abitativo per il quale non ricorrono le condizioni ‘prima casa’ di valore pari a 10.000 euro

In caso di trasferimento a titolo oneroso di un fabbricato abitativo per il quale non ricorrono le condizioni ‘prima casa’ in base alle nuove disposizioni, il trattamento fiscale è il seguente:

Tipologia di imposta	Misura dell'imposta	Imposta dovuta
Imposta di registro	$(10.000 * 9 \%) = 900$	1.000 (imposta minima)
Imposta ipotecaria	50 euro	50
Imposta catastale	50 euro	50
Totale imposte		Euro 1.100

1.1. AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

1.1.1. Atti soggetti a imposta di registro

[Cessioni da privati e cessioni da imprese esenti da Iva]

Tassazione

Imposta di registro: **2%** [Art. 1, Tariffa, Parte Prima, T.U.R.]

Imposta ipotecaria: **euro 50,00** [Art. 10, co. 3°, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23]

Imposta catastale: **euro 50,00** [Art. 10, co. 3°, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23]

1.1.2. Atti soggetti all'imposta sul valore aggiunto

[Cessioni da imprese imponibili Iva]

Tassazione

Iva: **4%** [n. 21) Tabella A, Parte II, d.P.R. n.633/1972]

Imposta di registro: **euro 200,00** [Art. 40, T.U.R. e art.11, Tariffa Parte 1[^], T.U.R.]

Imposta ipotecaria: **euro 200,00** [Nota all'art.1,Tariffa, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347]

Imposta catastale: **euro 200,00** [Art. 10, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347]

1.2. ALIQUOTE NEL TEMPO

1.2.1. Imposta di registro

2% dal 24 aprile 1982 fino al 31 dicembre 1983 (*l. 22 aprile 1982, n. 168, cd legge "Formica"*). Aliquota 2%, in base a successivi provvedimenti normativi, prorogata fino a tutto 31 dicembre 1986.

Aliquota 4% dal 1° gennaio 1987 (*art. 5-bis, introdotto nel d.l. 29.10.1986, n. 708 dalla legge di conversione 23.12.1986, n.899*) fino al 31 dicembre 1987. In base a successivi provvedimenti normativi, prorogata fino a tutto il 31 dicembre 1999.

Aliquota 3% dal 1° gennaio 2000 (aliquota ridotta dal 4% al 3% dall'*art. 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488*). In vigore fino al 31 dicembre 2013.

Aliquota 2% dal 1° gennaio 2014 (aliquota ridotta dal 3% al 2% dall'*art. 10, D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, come modificato dal D.L. n. 104/2013, conv. in L. n. 128/2013, nonché dall'art. 1, comma 609, legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di stabilità 2014), che riformulano l'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo Unico Imposta di Registro: (...) Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis) ... 2 per cento*).

1.2.2. Imposta sul valore aggiunto

Aliquota 4% applicabile, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1, Tariffa, Parte Prima,T.U.R.;

- dal 22 maggio 1993, data di entrata in vigore del decreto legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito dalla legge 19 luglio 1993, n. 243 alle cessioni di fabbricati non aventi le caratteristiche di lusso di cui al D.M. 2 agosto 1969, pubblicato nella G.U. n. 218 del 27 agosto 1969;

- dal 1° gennaio 2014 ai fabbricati abitativi di categorie catastali diverse da A/1,A/8 e A/9) in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1, Tariffa, Parte Prima,T.U.R..

Anteriormente al 22 maggio 1993, data di entrata in vigore del decreto legge n.155/1993, citato, l'aliquota Iva agevolata era applicabile alle cessioni di tutti i fabbricati abitativi di nuova costruzione di cui all'art. 13, legge 2 luglio 1949, n. 408 (cd Legge Tupini) effettuate da imprese costruttrici, indipendentemente dalla sussistenza delle condizioni "prima casa" in capo alla parte acquirente.

1.3. TRA LE ALTRE PRECLUSIONI

1.3.1. Soggetto titolare di altra casa agevolata data in locazione

Secondo l'AE **non** può avvalersi delle agevolazioni, considerato che il diritto di cui è titolare il proprietario di un immobile dato in locazione è differente e non assimilabile a quello della nuda proprietà, che ammette, invece, il ricorso ai benefici. (Cfr. *Risposta a Interpello n. 378 del 10 settembre 2019*)

1.3.2. Soggetto titolare, in comunione legale, di casa di abitazione acquistata dal coniuge con le agevolazioni

Secondo l'AE i benefici non competono nemmeno al coniuge acquirente che non abbia richiesto e fruito del regime agevolato in un precedente acquisto in comunione legale, rispetto al quale i benefici siano stati richiesti e fruiti pro-quota soltanto dall'altro coniuge. (Cfr. *Risposta a Interpello n. 400 del 1° agosto 2022*)

1.3.3. Soggetto titolare esclusivo o pro-quota di altra casa di abitazione acquistata con le agevolazioni, assegnata al coniuge in sede di separazione personale

Secondo l'AE **non** può avvalersi delle agevolazioni.

In merito l'AE fa riferimento all'ordinanza della Cassazione 13 giugno 2017, n. 14740, secondo cui il legislatore "... ha voluto mantenere la possibilità che il contribuente potesse in vita usufruire più volte del beneficio cosiddetto prima casa, soltanto subordinandolo alla condizione di non 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 e dal coniuge con le agevolazioni' (Cass. Sez. 5[^], n. 8548/16);... in altri termini, i presupposti impeditivi di cui alle menzionate lett. b) e c)

sono diversi, ed il fatto che ai fini della lett. c) non rilevi (come invece vorrebbe il ricorrente) la soggettiva e concreta idoneità abitativa di altro immobile posseduto, in precedenza già acquistato con il regime agevolato, è testimoniato dal riferimento che la lett. c) – a differenza della lett. b) - fa anche alla 'nuda proprietà', la quale evidentemente prescinde in radice dallo stesso uso abitativo". (*Cfr. Risposta a Interpello n. 634 del 30 settembre 2021*)

1.3.4. Acquisto per successione o donazione di casa di abitazione da parte di soggetto già titolare di diritti su altra casa di abitazione acquistata a titolo oneroso con i benefici prima casa

Le agevolazioni **non** competono.

Secondo l'AE "anche per fruire delle agevolazioni previste, ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, dall'articolo 69 della legge n. 342 del 2000, devono sussistere le condizioni previste dalla Nota II-bis), e, dunque, l'agevolazione risulta preclusa nel caso in cui il contribuente risulti già titolare di un diritto acquisito con le agevolazioni di cui all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR ovvero sulla base delle altre disposizioni agevolative richiamate dalla lett. c) della predetta Nota, salvo che non ricorrano i presupposti per l'applicabilità della previsione recata dal comma 4-bis della Nota II-bis). (*Cfr. Risoluzione 4 luglio 2017, n. 86/E*)

1.4. AGEVOLAZIONI PRIMA CASA UNDER 36

Le agevolazioni disciplinate dall'art. 64, commi da 6 a 10, decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, e successive modificazioni, consistenti:

- per i trasferimenti soggetti a imposta di registro, nella esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale, nonché dall'imposta di bollo, dalla tassa ipotecaria e dai tributi speciali catastali;
- per i trasferimenti soggetti a Iva, nell'applicazione dell'aliquota IVA del 4%, nella esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale e nell'attribuzione di un credito d'imposta di ammontare pari all'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione all'acquisto;
- per i finanziamenti contratti per l'acquisto dell'immobile agevolato, nella esenzione dall'imposta sostitutiva;

sono rimaste in vigore dal 26 maggio 2021 al 31 dicembre 2023.

Esempio 2)

Acquisto di abitazione ‘*prima casa*’ in data antecedente al 31 dicembre 2013, per il quale è stata applicata l’imposta di registro pari a 900 euro;

Vendita del primo immobile e riacquisto di un altro immobile ‘*prima casa*’ successivamente al 1° gennaio 2014 per il quale è dovuta l’imposta di registro pari a 1.300 euro.

Credito di imposta pari a 900 euro

Imposta di registro da corrispondere per il nuovo acquisto: 400 euro.

Esempio 3)

Acquisto di abitazione ‘*prima casa*’ in data antecedente al 31 dicembre 2013, per il quale è stata applicata l’imposta di registro pari a 400 euro;

Vendita del primo immobile e riacquisto di un altro immobile ‘*prima casa*’ successivamente al 1° gennaio 2014 per il quale è dovuta l’imposta di registro pari a 900 euro (da arrotondare all’importo minimo di 1.000 euro).

Credito di imposta pari a 400 euro

Imposta di registro da corrispondere per il nuovo acquisto: 600 euro.

Esempio 4)

Compravendita di immobile ‘*prima casa*’, per il quale in sede di registrazione del contratto preliminare di vendita è stata corrisposta, oltre alla imposta fissa di registro, anche l’imposta di registro pari ad euro 800, in relazione ad un acconto-prezzo.

◦ imposta di registro proporzionale calcolata per l’atto definitivo, pari ad euro 900 (da arrotondare all’importo minimo di 1000 euro);

◦ imposta di registro da imputare all’imposta principale pari ad euro 800;

◦ imposta di registro da corrispondere in sede di registrazione del contratto definitivo: euro 200.

Esempio 11)

Unico venditore che trasferisce al medesimo acquirente un immobile abitativo ‘prima casa’ e una pertinenza per la quale non ricorrono le condizioni per fruire dell’agevolazione.

° l’imposta di registro proporzionale del 2 per cento dovuta per il bene immobile è pari ad euro 600;

° l’imposta di registro proporzionale del 9 per cento per l’immobile pertinenziale è pari ad euro 200.

L’imposta di registro complessivamente dovuta sull’atto è pari ad euro 1.000.

Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura complessiva di euro 100.

Non è dovuta l’imposta di bollo né le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

2. ACQUISTO CHE PRECEDE L’ALIENAZIONE

Al 1° gennaio 2014, chi era titolare di una casa agevolata poteva avvalersi dei benefici relativamente a un nuovo acquisto solo alienando la “prima casa” preposseduta.

Con effetto dal 1° gennaio 2016, invece, è possibile avvalersi dell’agevolazione anche nel caso di acquisto di una nuova casa con impegno ad alienare entro un anno la casa preposseduta.

Tanto in forza del comma 4-bis. della Nota II-bis), all’art. 1, Tariffa, Parte Prima, T.U.R., comma aggiunto dall’art. 1, co. 55, l. 28.12. 2015 (legge di stabilità 2016), del seguente letterale tenore:

“4-bis. L’aliquota del 2 per cento si applica anche agli atti di acquisto per i quali l’acquirente non soddisfa il requisito di cui alla lettera c) del comma 1 e per i quali i requisiti di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma si verificano senza tener conto dell’immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c), a condizione che quest’ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell’atto.

In mancanza di detta alienazione, all’atto di cui al periodo precedente si applica quanto previsto dal comma 4.”

3. ATTI PLURIMI

Esempio 5)

Unico venditore che trasferisce diversi immobili a tre diversi acquirenti;

l'imposta di registro proporzionale determinata in relazione a ciascun negozio è la seguente:

1. euro 600 per il trasferimento dell'immobile A nei confronti del primo soggetto;
2. euro 300 per il trasferimento dell'immobile B nei confronti del secondo soggetto;
3. euro 850 per il trasferimento dell'immobile C nei confronti del terzo soggetto.

Imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.750.

L'imposta ipotecaria e catastale è pari complessivamente ad euro 300.

Non è dovuta l'imposta di bollo né le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

Esempio 6)

Unico venditore che trasferisce diversi immobili a tre diversi acquirenti;

l'imposta di registro proporzionale determinata in relazione a ciascun negozio è la seguente:

1. euro 300 per il trasferimento dell'immobile A nei confronti del primo soggetto;
2. euro 200 per il trasferimento dell'immobile B nei confronti del secondo soggetto;
3. euro 300 per il trasferimento dell'immobile C nei confronti del terzo soggetto.

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.000 (imposta proporzionale pari ad euro 800 adeguata all'importo di 1.000 euro).

L'imposta ipotecaria e catastale è pari complessivamente ad euro 300.

Non sono dovuti l'imposta di bollo né le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

Esempio 7)

Atto notarile recante le seguenti disposizioni negoziali:

1) un trasferimento immobiliare nei confronti del soggetto A, per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale, pari ad euro 900;

2) un trasferimento di immobile strumentale, soggetto ad Iva, nei confronti del soggetto B per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura fissa, pari ad euro 200;

3) una cessione di quota sociale nei confronti del soggetto C, pari ad euro 200.

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.400 (limite minimo di 1.000 euro, ed euro 400 per imposte fisse di registro).

Le imposte ipotecaria e catastale sono pari complessivamente ad euro 100 sul trasferimento immobiliare 1) mentre per il trasferimento immobiliare imponibile, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura proporzionale rispettivamente del 3% e dell'1%.

E' dovuta l'imposta di bollo nella misura di euro 230,00, oltre alle tasse ipotecarie e ai tributi speciali catastali, salvo che per le eventuali formalità relative unicamente all'immobile soggetto all'imposta di registro proporzionale.

Esempio 8)

Atto notarile recante le seguenti disposizioni negoziali:

1) un trasferimento immobiliare nei confronti del soggetto A, per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale, pari ad euro 500;

2) un trasferimento di immobile strumentale soggetto ad Iva nei confronti del soggetto B, per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura fissa, pari ad euro 200;

3) una cessione di crediti nei confronti del soggetto C, per la quale trova applicazione l'imposta proporzionale di registro pari ad euro 80.

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.280.

Le imposte ipotecaria e catastale sono pari complessivamente ad euro 100 sul trasferimento immobiliare 1) mentre per il trasferimento immobiliare imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura proporzionale rispettivamente del 3% e dell'1%.

E' dovuta l'imposta di bollo nella misura di euro 230, oltre alle tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, salvo che per le eventuali formalità relative unicamente all'immobile soggetto all'imposta di registro proporzionale.

Esempio 9)

Atto notarile recante le seguenti disposizioni negoziali:

1) un trasferimento immobiliare nei confronti del soggetto A, per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale del 2%, pari ad euro 900;

2) una divisione senza conguaglio per la quale trova applicazione l'imposta proporzionale dell'1%, pari ad euro 450;

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.450

Le imposte ipotecaria e catastale sono pari ad euro 100 sul trasferimento immobiliare soggetto ad imposta di registro con aliquota del 2% mentre, sulla divisione senza conguaglio le imposte ipotecaria e catastale sono pari ad euro 200 ciascuna.

E' dovuta l'imposta di bollo nella misura di euro 230, oltre alle tasse ipotecarie e ai tributi speciali catastali, salvo che per le formalità relative all'immobile assoggettato all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, del TUR.

Esempio n. 10)

Atto di conferimento recante le seguenti disposizioni negoziali:

1. conferimento di un immobile abitativo da parte del socio A, per il quale trova applicazione l'imposta di registro proporzionale del 9 per cento pari ad euro 450;

2. conferimento di un terreno edificabile da parte del socio B, per il quale trova applicazione l'imposta di registro proporzionale del 9 per cento pari ad euro 500.

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.000

Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura complessiva di euro 200.

Non è dovuta l'imposta di bollo, né le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

3.1. INTEGRAZIONE AGLI ESEMPI 5) e 6)

Agenzia Entrate – Direzione Regionale della Sardegna - R.U. 0011673 del 6 maggio 2014

(...)

3. Caso inverso rispetto a quello descritto nella circolare n.2/2014, pagina 50, esempio 6): più venditori che vendono allo stesso acquirente.

La circolare n. 2 del 21 febbraio 2014, al paragrafo 7.1.1., nel fornire chiarimenti in ordine all'applicazione dell'imposta minima di registro di 1.000 euro in relazione agli atti plurimi, cioè atti contenenti più disposizioni autonome, richiama i principi già delineati con la risoluzione 3 luglio 2008, n. 272, con riferimento al caso di più disposizioni negoziali contenute nel medesimo contratto.

Con la citata risoluzione è stato chiarito che nel caso in cui l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione sia inferiore all'importo minimo dell'imposta di registro mentre l'importo complessivamente dovuto, commisurato a tutte le disposizioni, sia superiore a quello minimo, l'imposta di registro da corrispondere sarà pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio.

Viceversa, nel caso in cui l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione sia inferiore alla misura minima dell'imposta di registro e sia inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascun negozio l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura fissa una sola volta.

In considerazione di tale principio, la circolare n. 2/2014 puntualizza che *“nei casi di più trasferimenti immobiliari soggetti all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa, qualora l'imposta di registro su ciascuna disposizione è inferiore alla misura minima di 1.000 euro, ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione, l'imposta minima di 1.000 euro è dovuta una sola volta”*. La fattispecie descritta nell'esempio 6) **(1)** è quella dell'unico venditore che trasferisce diversi immobili a tre diversi acquirenti. La stessa soluzione si ritiene applicabile anche alla fattispecie inversa in cui diversi venditori trasferiscono diversi immobili ad un unico acquirente. Anche in tal caso, infatti, si avranno tante disposizioni negoziali, suscettibili di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, quanti sono i venditori contraenti con lo stesso acquirente. Pertanto, l'imposta di registro dovuta sarà pari alla somma dell'imposta proporzionale relativa a ciascuna disposizione negoziale nella misura minima complessiva di euro 1000. **(2)**

(1) Esempio 6) contemplato dalla Circolare 2/2014

Unico venditore che trasferisce diversi immobili a tre diversi acquirenti;

l'imposta di registro proporzionale determinata in relazione a ciascun negozio è la seguente:

1. euro 300 per il trasferimento dell'immobile A nei confronti del primo soggetto;
2. euro 200 per il trasferimento dell'immobile B nei confronti del secondo soggetto;
3. euro 300 per il trasferimento dell'immobile C nei confronti del terzo soggetto.

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.000 (imposta proporzionale pari ad euro 800 adeguata all'importo di 1.000 euro).

L'imposta ipotecaria e catastale è pari complessivamente ad euro 300.

Non sono dovuti l'imposta di bollo né le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

Nel diverso caso in cui nel medesimo atto sono contenute più disposizioni, delle quali solo alcune hanno ad oggetto trasferimenti immobiliari soggette all'imposta di registro proporzionale, tenuto conto che le nuove regole di tassazione riguardano i soli atti immobiliari soggetti all'articolo 1 della Tariffa, deve ritenersi che l'importo di euro 1.000 costituisca il limite minimo di imposta per le sole disposizioni aventi ad

oggetto i trasferimenti immobiliari, mentre per le altre disposizioni deve essere applicata l'imposta di registro ordinariamente dovuta.

(2) Esempi non contemplati dalla Circolare 2/2014

1. Due venditori (A e B) che trasferiscono due cantine di rispettiva proprietà allo stesso acquirente (C)

L'imposta di registro proporzionale determinata in relazione a ciascuna vendita è la seguente:

1. euro 400 per il trasferimento da A a C
2. euro 400 per il trasferimento da B a C

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.000 (imposta proporzionale pari ad euro 800 adeguata all'importo di 1.000 euro).

2. Due venditori (A e B) che trasferiscono rispettivamente un appartamento e un box allo stesso acquirente (C)

L'imposta di registro proporzionale determinata in relazione a ciascuna vendita è la seguente:

1. euro 900 per il trasferimento da A a C;
2. euro 400 per il trasferimento da B a C;

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.300.

4. IMPOSTA MINIMA IN CASO DI UNICA DISPOSIZIONE

Esempio 12)

Atto di conferimento di un immobile abitativo, di un credito e di un fabbricato, destinato specificamente all'esercizio di attività commerciali di cui all'articolo 4, lettera a), punto 2), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

1. l'imposta di registro proporzionale del 9 per cento dovuta per il conferimento dell'immobile abitativo è pari ad euro 700;
2. l'imposta proporzionale di registro del 4 per cento per il conferimento del fabbricato strumentale per natura è pari ad euro 900;
3. l'imposta di registro proporzionale dello 0,50 per cento per il conferimento del credito è pari ad euro 150.

L'imposta di registro complessivamente dovuta sull'atto è pari ad euro 2.050. Le imposte ipotecaria e catastale sono pari complessivamente ad euro 100 per il conferimento dell'immobile abitativo mentre, sono dovute, rispettivamente, nella misura proporzionale del 2 per cento e dell'1 per cento, per il conferimento del fabbricato strumentale.

E' dovuta l'imposta di bollo, per gli atti sottoposti a registrazione con procedure telematiche nella misura di euro 300. Sono dovute le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, salvo che per le eventuali formalità relative unicamente all'immobile assoggettato all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, del TUR.

Come si evince dall'esempio riportato, l'imposta proporzionale dovuta in relazione agli oggetti diversi dagli immobili, soggetti alle aliquote proporzionali di cui all'articolo 1 della Tariffa, devono essere applicate nella misura proporzionale effettiva, ancorché inferiore alla misura fissa di euro 200.

Esempio n. 13)

Unico venditore che trasferisce al medesimo acquirente con atto notarile un immobile abitativo imponibile ai fini dell'IVA e un immobile abitativo, esente Iva, soggetto ad imposta di registro del 2 per cento.

° l'imposta di registro dovuta per il bene immobile soggetto ad IVA è pari ad euro 200;

° l'imposta di registro proporzionale del 2 per cento per l'immobile abitativo esente Iva è pari ad euro 850.

L'imposta di registro complessivamente dovuta sull'atto è pari ad euro 1.200

Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura complessiva di euro 400 per il bene soggetto ad IVA e nella misura complessiva di euro 100 per il bene soggetto ad imposta di registro.

E' dovuta l'imposta di bollo nella misura di euro 230, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, salvo che per le eventuali formalità relative unicamente all'immobile assoggettato all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

5. AGEVOLAZIONI PPC

Consistenti nell'applicazione delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa e dell'imposta catastale nella misura dell'1%, in base all'art. 2, comma 4-bis, decreto-

legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, del seguente tenore:

«Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, 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 operate 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. [...].

I predetti soggetti 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».

Agevolazioni estese:

“a favore del coniuge o dei parenti in linea retta, purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi, di soggetti aventi i requisiti di cui al medesimo articolo 2, comma 4-bis.” (art. 1, comma 907, legge 28 dicembre 2015, n. 208);

“a favore di persone fisiche di età inferiore a quaranta anni che dichiarino nell'atto di trasferimento di volere conseguire, entro il termine di ventiquattro mesi, l'iscrizione nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale prevista per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali». (art. 1, comma 110, legge 29 dicembre 2022, n. 197).

Nota

Ai trasferimenti di terreni agricoli a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, che non invocano i benefici di cui sopra, si applica l'imposta di registro nella misura del 9%, applicandosi l'aliquota del 15% ai trasferimenti a favore di soggetti non muniti dei predetti requisiti.

(Cfr. Risposte a Interpello n. 7 del 24 giugno 2020 e n.551 del 18 novembre 2020)

Esempio 14)

Atto recante il trasferimento di un fabbricato strumentale e di un terreno agricolo, a favore di un soggetto IAP, per il quale ricorrono le condizioni di cui all'articolo 2, comma 4-bis del decreto-legge n. 194 del 2009.

° l'imposta di registro dovuta per il trasferimento del terreno agricolo, per il quale trova applicazione il regime di favore, è pari ad euro 200.

° l'imposta di registro proporzionale del 9 per cento dovuta per il trasferimento del fabbricato strumentale è pari ad euro 800.

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.200.

In relazione al trasferimento del terreno agricolo è dovuta l'imposta ipotecaria nella misura di euro 200 e l'imposta catastale nella misura dell'1 per cento, mentre per il trasferimento del fabbricato strumentale sono dovute le imposte ipotecaria e catastale nella misura complessiva di euro 100.

Non è dovuta l'imposta di bollo mentre restano applicabili le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

5.1. INTEGRAZIONE ALL'ESEMPIO 14)

“ La Direzione Provinciale di ... ha chiesto chiarimenti in merito al regime di tassazione applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, nell'ipotesi di acquisto di terreno agricolo e di un fabbricato strumentale ad uso ricovero attrezzi di categoria catastale D/10.

In particolare, chiede di conoscere se anche per il trasferimento del fabbricato strumentale, per il quale sussistono i requisiti di ruralità ai sensi dell'articolo 2 del DPR 23 marzo 1998, n. 139 e successive modificazioni, trovi applicazione la disciplina agevolativa di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

Il dubbio interpretativo sorge in quanto con la circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, esempio 14, è stato prospettato il caso di vendita di un fabbricato strumentale e di un terreno agricolo, a favore di un soggetto IAP, per il quale ricorrono le condizioni di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge n. 194 del 2009. In tale ipotesi, si è ritenuta applicabile l'agevolazione prevista per i coltivatori diretti e IAP solo con riferimento al trasferimento del terreno agricolo, prevedendo, invece, l'aliquota

dell'imposta di registro del 9 per cento per il trasferimento dell'immobile strumentale.”

SECONDO L'AE DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA

“Con riferimento al quesito prospettato con la consulenza in esame, si precisa, quindi, che le agevolazioni previste dall'articolo 2, comma 4-*bis*, del citato decreto-legge n. 194 del 2009, trovano applicazione anche con riferimento al trasferimento del fabbricato ad uso ricovero attrezzi, per il quale ricorrono i requisiti di pertinenzialità rispetto al terreno, sempreché detto fabbricato risulti sovrastante il terreno agricolo.

Ai fini in esame non rileva, invece, la qualificazione di strumentalità del fabbricato, di cui all'articolo 2 del DPR 23 marzo 1998, n. 139 (che ha sostituito il comma 3 ed inserito il comma 3-*bis* dell'articolo 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133), in quanto le agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina fanno riferimento alla nozione di pertinenza e non a quella di strumentalità.

La nozione di fabbricato pertinenziale, che implica la sussistenza di una connessione funzionale tra il fabbricato ed il terreno agricolo, non appare coincidente, come detto, con la nozione di strumentalità che è, invece, volta alla individuazione dei beni necessari per lo svolgimento dell'impresa agricola.

Al riguardo, la Suprema Corte di Cassazione ha avuto modo di chiarire (*cfr.* sentenza 27 maggio 1993, n. 5942) che *“la nozione di azienda agricola contenuta nell'articolo 2135 c.c., come “complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa” ...” è “... idonea a delineare un concetto di azienda agricola (rilevante per definire il concetto di strumentalità) distinta da quella di fondo, (rilevante per definire la nozione di terreno e relative pertinenze) e, in particolare, da quella di fundus instructus”.*

Tale interpretazione è in linea con i chiarimenti forniti con la circolare n. 2 del 21 febbraio 2014 che, all'esempio 14, riguardante il trasferimento di un terreno agricolo e di un fabbricato strumentale, ha ritenuto applicabili le agevolazioni dettate dal citato articolo 2, comma 4-*bis*, solo per il trasferimento del terreno agricolo, nel presupposto che il fabbricato non avesse i requisiti precedentemente delineati **(fabbricato pertinenziale sovrastante il terreno agricolo).**

(*Cfr. Risoluzione 6 marzo 2015, n. 26/E*)

6. CESSIONE DI DIRITTI EDIFICATORI

La Circolare 2/2014 non conteneva riferimenti specifici alle cessioni di diritti edificatori, considerandosi i relativi atti, sulla base di una prassi costante dell'AE,

equiparabili agli atti traslativi a titolo oneroso di diritti immobiliari, con conseguente applicazione della seguenti tassazioni:

Atti soggetti a imposta di registro

IMPOSTA DI REGISTRO: **9%**

IMPOSTA IPOTECARIA: **euro 50**

IMPOSTA CATASTALE: **esente** (atto non soggetto a voltura catastale)

IMPOSTA DI BOLLO: **esente**

Atti soggetti a Iva

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO: **22%**

IMPOSTA DI REGISTRO: **euro 200**

IMPOSTA IPOTECARIA: **euro 200**

IMPOSTA CATASTALE: **esente** (atto non soggetto a voltura catastale)

IMPOSTA DI BOLLO: **euro 230**

A porre fine alle contrastanti interpretazioni giurisprudenziali e dottrinali sulla natura giuridica dei diritti edificatori, intervengono le Sezioni Unite della Cassazione affermando il seguente principio di diritto:

"la cessione di cubatura, con la quale il proprietario di un fondo distacca in tutto o in parte la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura assentita dal piano regolatore e, formandone un diritto a sé stante, lo trasferisce a titolo oneroso al proprietario di altro fondo urbanisticamente omogeneo, è atto:

- immediatamente traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale; - non richiedente la forma scritta ad substantiam ex art.1350 cod.civ.; - trascrivibile ex art.2643, n. 2 bis cod.civ.;

- assoggettabile ad imposta proporzionale di registro come atto 'diverso' avente ad oggetto prestazione a contenuto patrimoniale ex art.9 Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R.131/86 nonché, in caso di trascrizione e voltura, ad imposta ipotecaria e catastale in misura fissa ex artt.4 Tariffa allegata al d.lvo 347/90 e 10, co. 2", del medesimo d.lvo".

In conformità a tale principio gli Uffici dell'AE ritengono pertanto applicabili alle **cessioni di diritti edificatori, in ambito imposta di registro**, l'aliquota del 3% ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, Parte Prima allegata al Dpr n. 131/1986.

Con riferimento alle cessioni di diritti edificatori in campo Iva, l'AE:

- stante la qualificazione giuridica data dalla Cassazione di *“diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale”*, ritiene che la relativa cessione *“non sia riconducibile nell'ambito applicativo dell'art. 2, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che riguarda "gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere”*;
- reputa pertanto *“che anche agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto la tesi dell'assimilazione della cessione di cubatura ad un trasferimento di un diritto reale (...) debba considerarsi superata.”* In conseguenza afferma che è necessario *“fare riferimento alla disposizione di carattere residuale contenuta nel comma 1 dell'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale costituiscono prestazioni di servizi, tra l'altro, le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte. Tali prestazioni di servizi (i.e. cessione di cubatura) sono, dunque, soggette ad IVA con applicazione dell'aliquota IVA nella misura ordinaria.”*;
- fa presente infine *“che, in attuazione del principio di alternatività Iva/Registro di cui all'articolo 40 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, a mente del quale "per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa", l'atto di cessione di cubatura sconta l'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro.”*

(Cfr. Risposta a Interpello n. 69 del 18 gennaio 2023)

Pertanto alle cessioni di diritti edificatori si applicano attualmente le seguenti tassazioni:

Atti soggetti a imposta di registro

IMPOSTA DI REGISTRO: **3%**
IMPOSTA IPOTECARIA: **euro 200**
IMPOSTA CATASTALE: **esente**
IMPOSTA DI BOLLO: **euro 155**

Normativa

Registro: art.9, Tariffa, Parte Prima, T.U.R.

Ipotecaria: art. 4, Tariffa, T.U.I.C.

Bollo: art. 1, comma 1-bis, n.3), Tariffa, Parte Prima, T.U.B.

Atti soggetti a Iva

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO: 22%

IMPOSTA DI REGISTRO: euro 200

IMPOSTA IPOTECARIA: euro 200

IMPOSTA CATASTALE: **esente**

IMPOSTA DI BOLLO: euro 155

Normativa

Iva: art. 3, co.1, d.P.R. n. 633/1972

Registro: art.40, T.U.R.; art. 11, Tariffa, Parte Prima, T.U.R.

Ipotecaria: art. 4, Tariffa, T.U.I.C.

Bollo: art. 1, comma 1-bis, n.3), Tariffa, Parte Prima, T.U.B.

§§§

Raffaele Trabace_Gennaio 2024