

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.147-2025/T

NOTE AL D.LGS. 1 AGOSTO 2025 N.123 RECANTE IL TESTO UNICO DELLE DISPOSIZIONI LEGISLATIVE IN MATERIA DI IMPOSTA DI REGISTRO E DI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 12 dicembre 2025)

INTRODUZIONE (V. Mastroiacovo – G. Salanitro); CAPITOLO I - IMPOSTA DI REGISTRO. 1. *Parte I* Artt. 1-70 (A. Piscitello); 2. *Allegato 1 Tariffa e tabella* (A. Lomonaco); CAPITOLO II – IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE. 1. *Parte II* Artt. 71-86 (M. Caccavale); 2. *Allegato 2 Tariffa e Tabella* (F. Fatuzzo); CAPITOLO III – IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI. 1. *Parte III* Artt. 87-138 (M.L. Cenni – A. Fedele – U. Friedmann – S. Ghinassi); CAPITOLO IV – IMPOSTA DI BOLLO. 1. *Parte IV* Artt. 139-166 e *Allegato 3 Tariffa e Tabella* (G. Petteruti); CAPITOLO V – REGIMI SOSTITUTIVI E AGEVOLAZIONI. 1. *Agevolazioni* Artt. 171-202 (G. Petteruti-M. Plasmati)

INTRODUZIONE

(di Valeria Mastroiacovo – Guido Salanitro)¹

SOMMARIO: 1. La legge delega. 1.1. Le modalità. 1.2. I tempi. 1.3. L’attuazione della riforma dell’imposta di registro, dell’imposta sulle successioni e donazioni, dell’imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall’IVA. 1.4. I principi e criteri direttivi del testo unico unitario. 1.5. Il testo unico dell’imposta di registro e dei tributi diversi dall’iva. 1.6. Le prospettive di intervento. 2. I tributi contemplati nel TU n. 123/2025. 2.1. Le agevolazioni. 2.2. La collocazione delle discipline relative all’accertamento e alle sanzioni. 2.3. L’abrogazione delle norme previgenti. 2.4. Le tariffe.

1. La legge delega.

La legge n. 111 del 9 agosto 2023 di delega al Governo per la riforma fiscale disciplina un progetto di riforma unitario e articolato che concerne tutto il sistema dei tributi vigenti e della loro attuazione.

Per la «revisione del sistema tributario» finalizzata al recupero della certezza e stabilità del diritto tributario e per riconquistare la fiducia e la prevedibilità delle valutazioni dei comportamenti, il legislatore ha scelto ancora una volta una legge delega². Del resto la stessa Corte costituzionale (sentenza n. 22 del 2024) chiamata a valutare i limiti dello strumento della legge di delegazione, pur premettendo che si tratta di una «deroga del canone opposto secondo cui, in generale, “[l]’esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo” (art. 76)», ha ribadito da un lato la consapevolezza «dell’esistenza di settori dell’ordinamento che, per la complessità dei rapporti e la tecnicità e interconnessione delle regole, mal si prestano ad un esame ed approvazione diretta delle Camere» e dall’altro che «[l]’area della codificazione è quella elettiva della

¹ I paragrafi da 1 a 1.6. sono riferibili a Valeria Mastroiacovo; i paragrafi da 2 a 2.4. sono riferibili a Guido Salanitro.

² Solo per completezza di ragionamento si ricorda che, nello specifico la legge n. 111 del 2023 è stata presentata dal Governo alle Camere, che l’hanno approvata senza sostanziali modifiche.

delegazione legislativa ad ampio spettro ed infatti a seguito di legge di delega sono stati approvati vari codici»³.

La legge delega n. 111 si compone di cinque Titoli: il primo relativo ai principi generali e ai tempi di attuazione (artt. 1-4); il secondo ai tributi (artt. 5-15); il terzo ai procedimenti e alle sanzioni (artt. 16-20); il quarto ai testi unici e codici (art. 21) e il quinto alle disposizioni finanziarie e finali.

In particolare, l'art. 10 reca i principi e criteri direttivi specifici per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA.

1.1. Le modalità.

Dal combinato disposto degli artt. 1 e 21 emerge che la riforma tributaria è stata strutturata su tre modalità di intervento normativo, ciascuna caratterizzata da propri principi e criteri direttivi, così sintetizzabili:

1) emanazione di:

- i) uno o più d.lgs. attuativi recanti la revisione del sistema tributario adottati nel rispetto dei principi costituzionali nonché dell'ordinamento dell'Unione europea e del diritto internazionale, sulla base dei principi e criteri direttivi generali di cui agli artt. 2 e 3 e dei principi e criteri direttivi specifici di cui agli articoli da 4 a 20;
- ii) uno o più d.lgs. contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi adottati ai sensi della legge delega;

2) «riordino del sistema tributario mediante la redazione di testi unici»;

3) composizione di «un codice del diritto tributario» articolato in una parte generale, recante la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale, e una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte, al fine di semplificare il sistema tributario e accrescere la chiarezza e la conoscibilità delle norme fiscali, la certezza dei rapporti giuridici e l'efficienza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria.

Provando a semplificare con un'immagine, la prima modalità è finalizzata all'elaborazione di contenuti (cioè i d.lgs. attuativi e i d.lgs. correttivi) destinati a confluire in contenitori (cioè i testi unici) a loro volta funzionali a convergere in un unico baule (cioè il codice).

Va tuttavia chiarito fin d'ora che il legislatore ha dettagliatamente scandito la tempistica da seguire a seconda delle tre modalità di intervento. In particolare è previsto che il lasso di tempo di formazione dei contenuti sia maggiore di quello entro il quale debbono essere formati i contenitori (mediante l'adozione dei testi unici), il cui contenuto potrà essere implementato delle eventuali modifiche normative emanate mediante decreti correttivi adottati prima della finale composizione del codice tributario unitario.

Proprio questo *dynamismo* tra decreti attuativi, decreti correttivi e testi unici nella prospettiva del codice concorre ad attribuire a questo scritto una funzione non solo ricognitiva, ma anche eventualmente propositiva in vista dell'obiettivo ultimo.

³ Sul punto la Corte costituzionale precisa che «[i]n questi casi i principi e criteri direttivi della legge di delega tracciano gli obiettivi ed esprimono le linee di fondo delle scelte del legislatore delegante. Ampi quindi sono il potere e l'“attività di ‘riempimento’ normativo” conferiti al legislatore delegato (sentenza n. 166 del 2023). Ricorrente è l'affermazione, nella giurisprudenza di questa Corte, secondo cui «la previsione di cui all'art. 76 Cost. non ostia all'emanazione, da parte del legislatore delegato, di norme che rappresentino un coerente sviluppo e un completamento delle scelte espresse dal legislatore delegante, dovendosi escludere che la funzione del primo sia limitata ad una mera scansione linguistica di previsioni stabilite dal secondo» (sentenze n. 133 del 2021 e n. 212 del 2018) [...] Ma, all'opposto, la legge di delega può contenere principi e criteri direttivi molto puntuali e specifici, di tal che il potere di riempimento del legislatore delegato si riduce notevolmente fino talora a restringersi quasi ad un'opera di sostanziale trasposizione, in disposizioni di legge, di regole già contenute nella legge di delega (come nella fattispecie di cui alla sentenza n. 166 del 2023, che ha affermato che la legge di delega può anche contenere una «norma compiuta, integrativa non più, e non solo, di un principio o criterio direttivo, ma di una vera e propria *regula iuris*[che] nella sua portata vale a ridurre, in modo corrispondente, i margini di discrezionalità ed il cosiddetto potere di riempimento del legislatore delegato»). [...] In tali evenienze lo scrutinio di questa Corte, nel verificare la conformità ai “principi e criteri direttivi” e il rispetto dei limiti degli “oggetti” della delega, è molto stretto» (sentenza n. 22 del 2024).

1.2. I tempi.

L'art. 1 della legge n. 111 dispone che i d.lgs. attuativi siano adottati entro 36 mesi dall'entrata in vigore della legge delega⁴ e che i d.lgs. recanti disposizioni correttive e integrative siano adottati entro il termine di 24 mesi dal predetto termine attualmente di 36 mesi.

L'art. 21 della medesima legge prevede che i testi unici siano adottati nel termine del 31 dicembre 2026⁵ e che il codice tributario sia emanato entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei d.lgs. correttivi varato nei termini predetti.

La legge n. 111 è entrata in vigore all'esito della ordinaria *vacatio legis* il 29 agosto 2023, dunque il termine ultimo per interventi normativi in attuazione dei principi di delega specifici (tra cui, per quanto qui interessa, l'art. 10 relativo alla riorganizzazione dei tributi indiretti diversi dall'iva) è, salvo proroghe, fissato al 29 agosto 2028. Oltre questo tempo massimo (che potrà eventualmente anche essere inferiore e che nel mentre vedrà operativi i testi unici varati per settori omogenei) si dovrebbe procedere entro un anno all'adozione del codice (salvo proroghe).

La tempistica così disciplinata conferma l'impianto progettuale della riforma sopra descritto con una fase di implementazione (mediante i d.lgs. attuativi e correttivi) e di assestamento (mediante i testi unici) funzionali alla codificazione unitaria.

Tuttavia, nonostante almeno cinque testi unici fossero già stati confezionati e varati nell'ordinamento, il Comunicato stampa del Consiglio dei Ministri n. 151 dell'11 dicembre 2025 ha dato notizia dell'approvazione di un decreto-legge che introduce disposizioni urgenti in materia di termini normativi (cosiddetto milleproroghe). Dalle bozze circolate mediante la stampa specializzata risulta che l'art. 4 del provvedimento – in attesa di pubblicazione in Gazzetta ufficiale – disporrà una proroga al 1° gennaio 2027 sia del termine previsto dal citato art. 21 della legge delega per l'emanazione dei testi unici, che del termine di efficacia di quelli già emanati, al fine di allineare le tempistiche di revisione nei diversi settori in vista della confluenza nel codice⁶.

Ne consegue che i tempi per l'efficacia dei testi unici (tra cui appunto il t.u. n. 123 del 2025 relativo ai tributi indiretti diversi dall'iva) saranno più ampi e dunque maggiore sarà lo spazio entro il quale sarà possibile proporre modifiche e integrazioni delle revisioni normative già operate.

1.3. L'attuazione della riforma dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA.

È dunque nell'ambito di questo percorso di riforma tributaria che va inserito il d.lgs. 18 settembre 2024, n. 139, recante «Disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA», emanato con le modalità e i tempi previsti dall'art. 1 della legge delega, sulla base dei principi e criteri direttivi generali di cui agli artt. 2 e 3 della medesima legge e dei principi e criteri direttivi specifici di cui al successivo art. 10 per la razionalizzazione dei menzionati tributi⁷.

⁴ Va precisato che il termine di 36 mesi (originariamente di 24 mesi e modificato a ridosso del termine dalla legge 8 agosto 2025, n. 120) è prorogabile di 90 giorni nei casi e ai sensi dell'art. 1, comma 4, ovverosia qualora i termini per l'espressione dei pareri parlamentari di cui ai commi 2 e 3 scadano nei trenta giorni che precedono la scadenza dei termini di delega previsti dai commi 1 e 6 del medesimo art. 1 o successivamente.

⁵ Inizialmente il termine era stato fissato entro 12 mesi dall'entrata in vigore della delega, poi modificato al 31 dicembre 2025 con la legge n. 122 del 2024 e successivamente prorogato al 31 dicembre 2026 con la legge n. 120 del 2025.

⁶ Al riguardo ci si limita ad osservare che desta perplessità – dal punto di vista sistematico – l'intervento con atto del governo a modificare un assetto normativo che è oggetto di delega al governo stesso.

⁷ L'art. 10 dispone che «1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA: a) razionalizzare la disciplina dei singoli tributi, anche mediante l'accorpamento o la soppressione di fattispecie imponibili ovvero mediante la revisione della base imponibile o della misura dell'imposta applicabile; b) prevedere il

Dal combinato disposto degli artt. 9, comma 3 e 11 del decreto si evince che la disciplina riformata è entrata in vigore il 3 ottobre 2024 (giorno successivo a quello della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, n. 231 del 2 ottobre 2024), ma che le relative disposizioni hanno avuto effetto a partire dal 1° gennaio 2025 e hanno trovato applicazione «agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate o presentate per la registrazione a partire da tale data, nonché alle successioni aperte e agli atti a titolo gratuito fatti a partire da tale data»⁸.

L'interpretazione dell'ambito di applicazione di questa prescrizione, volta a regolare la successione delle norme nel tempo, implica la risoluzione della diversa questione – eccedente il tema qui in esame – del carattere innovativo o meramente interpretativo (nella prospettiva di razionalizzazione indicata dal principio di delega) delle disposizioni del d.lgs. n. 139⁹.

Il legislatore, in attuazione dei predetti principi e criteri direttivi, è intervenuto direttamente sul previgente tessuto normativo con disposizioni integrative, modificative e abrogative, lasciando inalterata la struttura interna dei testi unici dei singoli tributi e comunque senza stravolgere la numerazione degli articoli, cosicché eventuali interventi additivi e le interpolazioni da altri testi normativi recano la numerazione *bis*, *ter*, eccetera, in un impianto che è rimasto sostanzialmente immutato.

Più precisamente, nell'ambito del d.lgs. n. 139 del 2024, l'art. 1 reca gli interventi al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346; l'art. 2 al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131; l'art. 3 al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347; l'art. 4 alle disposizioni in materia di imposta di bollo, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 e all'imposta

sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro; c) semplificare la disciplina dell'imposta di bollo e dei tributi speciali tenendo conto, in particolare, della dematerializzazione dei documenti e degli atti; d) prevedere l'applicazione di un'imposta, eventualmente in misura fissa, sostitutiva dell'imposta di bollo, delle imposte ipotecaria e catastale, dei tributi speciali catastali e delle tasse ipotecarie, per gli atti assoggettati all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni e per le conseguenti formalità da eseguire presso il catasto e i registri immobiliari; e) ridurre e semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti anche mediante l'introduzione di nuove soluzioni tecnologiche e il potenziamento dei servizi telematici; f) semplificare le modalità di pagamento dei tributi, anche al fine del graduale superamento dei sistemi di autoliquidazione, fermo restando quanto previsto dalla lettera b), e assicurare sistemi più efficienti di riscossione anche mediante l'utilizzo di mezzi elettronici di pagamento; g) rivedere le modalità di applicazione dell'imposta di registro sugli atti giudiziari con finalità di semplificazione e con la previsione della preventiva richiesta del tributo alla parte soccombente, ove agevolmente identificabile; h) riordinare le tasse automobilistiche, anche nell'ottica della razionalizzazione e semplificazione del prelievo, valutando l'eventuale e progressivo superamento dell'addizionale erariale sulla tassa automobilistica per le autovetture e gli autoveicoli destinati al trasporto promiscuo di persone e cose, aventi potenza superiore a 185 chilowatt, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica a carico del settore delle tasse automobilistiche».

⁸ Per completezza si segnala che il seguente comma 4 del medesimo art. 9 dispone che «[p]er le rendite costituite anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto nonché per le successioni aperte e le donazioni fatte anteriormente a tale data, ai fini della determinazione della base imponibile delle rendite vitalizie di cui all'articolo 46, comma 2, lettera c), del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 e all'articolo 17, comma 1, lettera c), del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, relativamente alle quali i relativi rapporti non sono esauriti alla data di entrata in vigore del presente decreto, laddove il tasso di interesse legale risulta uguale o inferiore allo 0,1 per cento, si assumono i coefficienti risultanti dal prospetto allegato al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 21 dicembre 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 302 del 30 dicembre 2015».

⁹ In termini generali sul tema della natura innovativa o interpretativa degli interventi normativi del d.lgs. n. 139 del 2024 sia consentito il rinvio a V. Mastroiacovo, *La razionalizzazione delle agevolazioni sul passaggio generazionale dell'azienda*, in *Trusts*, n. 5/2025, 878 ss. Sulle specifiche questioni si segnalano gli Studi CNN *Prime note sul d.lgs. n. 139/2024*: T. Tassani, Studio n.99-2024/T, Modifiche in materia di trust; A. Maistrello, Studio n.100-2024/T, Trasferimento di aziende e partecipazioni sociali; S. Ghinassi, Studio n.101-2024/T, Il coacervo delle donazioni pregresse; G. Petteruti, Studio n.102-2024/T, Commento alle modifiche di tassazione delle liberalità indirette; A. Pischedola e A. Lomonaco, Studio n.114-2024/T, Modifiche in materia di registrazione e liquidazione di imposte di registro, di successione e donazione; A. Lomonaco e V. Mastroiacovo, Studio n.115-2024/T, Modifiche alla tassazione degli atti di trasferimento di azienda a titolo oneroso; A. Pischedola, Studio n.116-2024/T, Modifiche alla tassazione degli atti di trasferimento di diritti edificatori; G. Petteruti, Studio n. 120-2024/T, Modifiche alla tassazione della divisione ereditaria; A. Piscitello, Studio n.122-2024/T, Modifiche in materia di tassazione del contratto preliminare.

sostitutiva sulle operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine, ci cui al decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601; e gli articoli successivi alle norme in materia di tasse per i servizi ipotecari e catastali e ai tributi speciali oltre alla disciplina relativa all'accesso telematico alle banche dati ipotecaria e catastale e alle modalità di aggiornamento delle intestazioni catastali.

Alcune disposizioni del d.lgs. n. 139 del 2024 hanno già subito alcuni interventi appunto mediante disposizioni correttive e integrative adottate con d.lgs. delegati¹⁰.

Va segnalato poi che nel mentre dell'adozione del decreto attuativo, l'Agenzia delle entrate aveva presentato una prima proposta di revisione e sistematizzazione organica delle disposizioni tributarie vigenti articolata in nove testi unici, rimessa dal vice ministro alla pubblica consultazione entro il 13 maggio 2024. In particolare con nota n. 46/2023 era stata presentata una bozza di testo unico dell'imposta di registro e altri tributi indiretti di carattere essenzialmente compilativo muovendo dalla disciplina già vigente. All'esito della predetta consultazione e soprattutto tenuto conto degli interventi di razionalizzazione introdotti con il d.lgs. n. 139 del 2024, in attuazione dell'art. 21 della legge delega è stato varato il testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti, d.lgs. 1° agosto 2025, n. 123.

Al pari degli altri decreti di approvazione dei testi unici della riforma, anche in questo caso il legislatore ha scisso l'entrata in vigore dall'efficacia. Pertanto, il decreto delegato n. 123, entrato in vigore il 13 agosto 2025, doveva trovare applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2026, in ragione del disposto dal relativo art. 205. Tuttavia, tale decorrenza – come anticipato al par. 1.2. – per effetto del decreto milleproroghe approvato in Consiglio dei Ministri dell'11 dicembre 2025 sarà prorogata di un anno e precisamente al 1° gennaio 2027.

In mancanza di ulteriori disposizioni transitorie per la successione delle norme nel tempo troveranno applicazione i principi generali di diritto intertemporale. Riguardo alla formazione degli atti, alla presentazione delle dichiarazioni e l'evento morte, si terrà conto delle fattispecie compiute in attuazione del principio di irretroattività della legge, salva la valenza della regola del *tempus regit actum* per le norme procedurali¹¹.

L'omessa regolamentazione di tale profilo – solitamente nella tradizione giuridica dei tributi indiretti diversi dall'iva proprio in ragione della rilevanza di atti in formazione – si giustifica verosimilmente con il carattere compilativo del testo unico che di per sé dovrebbe assicurare una continuità degli effetti giuridici come precedentemente disciplinati. In particolare, in questo caso, la continuità degli effetti giuridici va valutata essenzialmente rispetto alle prescrizioni del d.lgs. n. 139 del 2024, efficace – come segnalato – dal 1° gennaio 2025 e alla relativa sistematizzazione nei testi legislativi previgenti in cui sono state inserite.

In sostanza, secondo il piano della riforma, il legislatore delegato ha adottato il d.lgs. n. 139 del 2024, per la razionalizzazione dei tributi indiretti diversi dall'iva sulla base dei principi e criteri direttivi specifici di cui all'art. 10 della legge delega n. 111 del 2023 (unitamente ai principi generali di cui agli artt. 2 e 3 e ai principi costituzionali e eurounitari) anche operando una serie di scelte significative (talvolta al limite dei predetti principi, anche valorizzando l'interpretazione giurisprudenziale e della prassi amministrativa) nella prospettiva della certezza del diritto. Tale disciplina complessivamente intesa, sia per la parte meramente interpretativa che per quella innovativa (come emendata dai decreti correttivi), è confluita nel nuovo testo unico unitario n. 123 del 2025 di valenza essenzialmente compilativa.

1.4. I principi e criteri direttivi del testo unico *unitario*.

Come è noto, nella storia dei tributi indiretti diversi dall'iva il testo unico è un genere di produzione normativa risalente e consolidato.

¹⁰ Si tratta del d.lgs. 5 novembre 2024, n. 174 che ha disposto (con l'art. 99, comma 1, lettera i)) l'abrogazione dell'art. 6 (relativo ai tributi speciali) e il d.lgs. 1 agosto 2025, n. 123 che ha disposto (con l'art. 204, comma 1, lettera rrr)) l'abrogazione dei commi 2 e 3 dell'art. 1.

¹¹ Si segnala che all'art. 203 del testo unico è stata introdotta una norma espressamente definita di interpretazione autentica relativamente ai fondi di investimento immobiliare che sarà dunque da interpretare come *naturalmente* retroattiva.

Da sempre nell'esperienza giuridica dei diversi rami del diritto e del diritto tributario in particolare i testi unici hanno avuto la funzione di attribuire certezza e stabilità all'ordinamento giuridico inteso quale insieme delle disposizioni già vigenti a un dato momento storico.

La dottrina ormai concorda¹² sul fatto che il testo unico non realizza una pura riunione delle leggi in vigore su di una certa materia, ma, al contrario, mira a sostituire una pluralità di testi normativi per cui «il testo unico, sostituendo una legge unitaria ad una molteplicità di leggi, non può che mostrare delle divergenze dal diritto preesistente». Necessariamente, dunque, la redazione di testi unici, ancorché con valenza riproduttiva di volizioni normative già vigenti, implica delle scelte (ad esempio nel relativo posizionamento delle disposizioni o nella mancata riproduzione nel nuovo contesto) che attribuiscono al testo licenziato una pur minima valenza effettivamente normativa la cui valutazione in termini di effetti è rimessa all'interprete.

Nel percorso di riforma scandito dalla legge delega n. 111 del 2023 l'art. 21, comma 1, ha previsto che i testi unici siano adottati con decreto legislativo attenendosi ai seguenti principi e criteri direttivi:

- a) puntuale individuazione delle norme vigenti, organizzandole per settori omogenei, anche mediante l'aggiornamento dei testi unici di settore in vigore;
- b) coordinamento, sotto il profilo formale e sostanziale, delle norme vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le necessarie modifiche, garantendone e migliorandone la coerenza giuridica, logica e sistematica, tenendo anche conto delle disposizioni recate dai decreti legislativi eventualmente adottati ai sensi dell'art. 1;
- c) abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali.

Il legislatore delegato ha dunque proceduto secondo queste direttive.

1.5. Il testo unico dell'imposta di registro e dei tributi diversi dall'iva.

Si è già detto che differenza del d.lgs. n. 139 del 2024 di razionalizzazione della disciplina dei singoli tributi indiretti diversi dall'iva, che ha mantenuto pressoché inalterata la struttura dei singoli testi normativi previgenti, il d.lgs. n. 123 del 2025 costituisce un nuovo e unitario testo della disciplina di questi tributi. In altri termini esso diventa l'unico testo normativo in cui sono reperibili le disposizioni relative alla disciplina sostanziale di quei determinati tributi. Appare dunque evidente che tale operazione, ancorché di carattere essenzialmente compilativo rispetto alla disciplina attualmente in vigore (cfr. *infra sub 2.3*), implica la rinumerazione degli articoli in ragione della nuova e necessaria susseguente collocazione (secondo l'ordine prescelto dal legislatore: imposta di registro, imposta ipotecaria, imposta catastale, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo, ecc.).

Il comma 2 dell'art. 204 del d.lgs. n. 123 dispone poi, al pari di tutti gli altri testi unici già varati, che «[s]alvo che sia diversamente previsto dal presente testo unico e fuori dei casi di abrogazione per incompatibilità, quando leggi, regolamenti, decreti, o altre norme o provvedimenti, fanno riferimento a disposizioni espressamente abrogate dal comma 1, il riferimento si intende alle corrispondenti disposizioni del presente testo unico, come riportate da ciascun articolo».

Se dunque può essere certamente di ausilio un testo a fronte del vecchio e nuovo testo per individuare l'attuale numerazione dell'articolo è bene tuttavia va segnalare fin d'ora che nel d.lgs. non trovano collocazione (e numerazione) tutti gli articoli previgenti nei vecchi testi unici.

Ed infatti, il legislatore delegato ha proceduto all'adozione dei testi unici «per settori omogenei» distinguendo tra disciplina sostanziale dei tributi e disciplina del procedimento, del processo e delle sanzioni.

A differenza di quanto previsto nei previgenti testi unici delle imposte indirette diverse dall'iva – ove alla parte sostanziale dei tributi seguiva la disciplina dell'accertamento e quella delle sanzioni – ciò comporta, dunque,

¹² La ricostruzione del testo unico come fonte di cognizione viene superata a partire dalla critica di C. Esposito, "Testi unici", in *N.D.I.*, XII, pt. II, 1940, 181 ss.; si rinvia a F. Bertolini, Testo unico, novella normativa e attività di cognizione del diritto oggettivo, in *Riv. Aic*, n. 2/2016, 16/06/2016.

che non confluiscano nel testo unico dell’imposta di registro e degli altri tributi indiretti n. 123 quelle disposizioni che, in coerenza con il progetto di riforma della legge delega, dovranno approdare *ratione materiae* in altri testi unici. Si tratta in particolare della disciplina dell’accertamento e delle sanzioni tributarie, mentre il tema diviene più complesso per quanto concerne i regimi agevolativi, alcuni dei quali sono effettivamente disciplinati nel nuovo testo unico mentre altri no (cfr. *infra sub* 2.1 e 2.2.).

Questa scelta del legislatore delegato giustifica il fatto che nell’elencazione delle disposizioni abrogate, riepilogate al comma 1 dell’art. 204 del d.lgs. n. 123, non sono elencati i testi unici previgenti nella loro interezza, ma solo alcune delle relative disposizioni. Le disposizioni non espressamente abrogate resteranno in vigore fino alla loro eventuale confluenza in un testo unico di altro settore omogeneo.

Sembra effettivamente che questo modo di procedere nell’attuazione della delega si tratti di una scelta del legislatore che appare più ragionevole se vista, appunto, nella prospettiva dell’adozione del codice.

Il menzionato riferimento ai «settori omogenei» avrebbe consentito un’interpretazione differente, anche in linea con la struttura dei testi unici previgenti, tuttavia l’art. 21, comma 2 della legge delega, nel dettare i principi e criteri direttivi per la codificazione dispone che il riassetto delle vigenti disposizioni di diritto tributario dovrà essere finalizzato a una distinzione «in una parte generale, recante la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale, e una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte, al fine di semplificare il sistema tributario». Appare in effetti che la finalità è unitaria ed è quella di accrescere la chiarezza e la conoscibilità delle norme fiscali, la certezza dei rapporti giuridici e l’efficienza dell’operato dell’Amministrazione finanziaria.

Emerge dunque chiaramente il progetto finale volto a lasciare distinta una *parte speciale* del codice relativa alla disciplina dei singoli tributi, da una *parte generale* comune a tutti i tributi. E del resto ciò risulta dalla lettera b) del secondo periodo del citato comma 2 che per la predisposizione di questa parte delega il governo ad attenersi alla previsione di una disciplina, unitaria per tutti i tributi, del soggetto passivo, dell’obbligazione tributaria, delle sanzioni e del processo; la disciplina dell’obbligazione tributaria prevede principi e regole in materia di dichiarazione, accertamento e riscossione oltre al recepimento dei principi contenuti nello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212.

1.6. Le prospettive di intervento.

Tale prospettiva, coerente rispetto al progetto nella sua interezza, lascia tuttavia perplessi avuto riguardo alla disciplina dei tributi indiretti diversi dall’iva e pone una serie di questioni rispetto alle quali è opportuno riflettere fin d’ora prima dell’adozione del codice tributario.

Si tratta cioè di considerazioni da svolgere sia in una prospettiva interpretativa e sistematica nell’attuale quadro normativo cioè nel vigore del decreto attuativo n. 139 del 2024 e a ridosso dell’efficacia del testo unico d.lgs. n. 123 del 2025, sia nella prospettiva di possibili interventi correttivi e integrativi nella fase di assestamento dei testi unici fino allo scadere del termine e in vista della successiva adozione del codice tributario,

Si segnala in particolare che tra le proposte di testo unico non ne risulta uno avente ad oggetto lo Statuto dei diritti del contribuente, come modificato dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, poiché – a ben vedere – nei criteri direttivi per l’emanazione del codice tributario è espressamente prevista la “dissoluzione” dello Statuto attraverso il suo recepimento nella parte generale della codificazione (art. 21, comma 2, lettera a, della legge n. 111 del 2023).

Lo Statuto al momento non rientra dunque nel coordinamento delle disposizioni vigenti, rimanendo ancora efficace come un’autonoma legge generale della materia tributaria funzionale alla risoluzione delle antinomie nel caso di dubbio ermeneutico e di riferimento nell’interpretazione conforme a Costituzione. Occorre tuttavia operare un distinguo: certamente la confezione di un testo unico, ad esempio dell’accertamento, nella cognizione delle norme vigenti terrà adeguatamente conto, replicandone i contenuti, anche dei relativi principi desumibili dal nuovo Statuto per il rafforzamento di alcuni principi *ivi* già disciplinati (come l’obbligo di motivazione, il legittimo affidamento e la certezza del diritto) e per l’introduzione di diritti nuovi (in

particolare «una disciplina generale» del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, del contraddittorio, delle cause di invalidità degli atti impositivi e di riscossione oltre al potenziamento dell'autotutela). Altri principi, quali ad esempio quelli sull'efficacia delle norme nel tempo, il divieto di analogia, la chiarezza degli atti, resteranno, invece, “esterni” ai testi unici e *custoditi* nello Statuto quale legge generale fino alla loro confluenza nella parte generale del codice.

Restano tuttavia, come accennato gli interrogativi attuali e in prospettiva circa l'efficacia di alcuni principi generali nella sistematica dei tributi indiretti diversi dall'iva. Si pensi, ad esempio, al principio del contraddittorio, i cui confini ad oggi non risultano definiti con certezza dalle fonti normative rispetto al procedimento di adempimento unico e all'eventuale recupero della cosiddetta principale postuma. Ma analoghe perplessità possono sorgere, ad esempio, riguardo al principio del *ne bis in idem* (attualmente espressamente disciplinato solo per i tributi periodici) e a quello di proporzionalità nel procedimento tributario e ancora (nonostante le pronunce dalla Corte costituzionale) sui margini di operatività della disciplina dell'abuso del diritto o dell'elusione fiscale.

Su tali temi e su altri ancora di carattere generale che confluiranno nella redazione della parte generale del codice tributario relativamente alla disciplina del soggetto passivo e dell'obbligazione tributaria occorrerà ragionare tempestivamente alla luce delle peculiarità dei soggetti coinvolti, a vario titolo, nell'adempimento dei tributi indiretti diversi dall'iva (ciò ai fini dichiarativi, di controllo, di accertamento e di riscossione, oltre che agli effetti sanzionatori e del perseguimento delle tutele in sede giudiziale, oltre che del diritto al rimborso e tutto ciò che concerne la legittimazione a moduli latamente consensuali per la definizione ex ante del “rapporto tributario”).

Nelle more della predisposizione del codice e soprattutto dell'acquisizione dell'efficacia del testo unico n. 123 del 2025 sarà dunque opportuno verificare le eventuali criticità che permangono nell'ambito della disciplina dei tributi indiretti diversi dall'iva e valutare i margini di miglioramento anche attraverso interventi normativi integrativi e modificativi nei termini consentiti dai principi e criteri direttivi.

In tal senso si anticipano a titolo esemplificativo alcuni dei rilievi di seguito svolti nei paragrafi successivi. Essi spaziano dalla segnalazione dell'opportunità di correzioni di tipo meramente formale quanto ai rinvii legislativi nella parte relativa all'imposta di bollo (*infra sub* capitolo IV) e al rinvio nella tariffa di registro ai tributi speciali catastali e altre tasse ipotecarie (*recte* tasse per i servizi ipotecari e catastali) (*infra sub* capitolo I, par. 2), ad altre di valenza sistematica (ad esempio, riguardo alle misure incentivanti il procedimento di mediazione o agli atti relativi allo scioglimento del matrimonio per i quali sarebbe più efficace sciogliere i sintagmi già vigenti e identicamente riprodotti al fine di definire con certezza l'ambito di operatività dei regimi agevolativi, *infra sub* capitolo V; riguardo al coordinamento della disciplina del credito di imposta con quella della cosiddetta prima casa, alla disciplina applicabile agli atti propri del GEIE, alla cessione dei contratti di leasing, *infra sub* capitolo I, par. 2). A ben vedere, gli spazi per un ulteriore intervento normativo di chiarimento sembrano piuttosto ampi riguardo alla definizione stessa del presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni (tenuto conto del permanere del riferimento agli atti di trasferimento gratuiti), ai criteri di calcolo delle rendite vitalizie, alla regolamentazione delle riduzioni di imposta e, in particolare, all'individuazione dei soggetti obbligati al versamento stante l'ormai consolidata evoluzione del presupposto del tributo in ragione della sola quota di arricchimento definitivo (*infra sub* capitolo III).

2. I tributi contemplati nel TU n. 123/2025.

Scendendo nel dettaglio, con il TU n. 123/2025 vengono riprodotte le discipline dell'imposta di registro (artt. 1 ss.), dell'imposta ipotecaria (artt. 71 ss.), dell'imposta catastale (artt. 79 ss.), dell'imposta sulle successioni e donazioni (artt. 87 ss.) e dell'imposta di bollo e dell'imposta sul valore delle attività finanziarie estere (artt. 139 ss.). A seguire, trovano collocazione una serie di disposizioni relative a regimi sostitutivi e agevolazioni (artt. 169 ss.). Completano, infine, il testo normativo quattro allegati contenenti rispettivamente la tariffa e la tabella dell'imposta di registro (allegato 1), la tariffa e la tabella delle imposte ipotecarie e catastali (allegato 2), la tariffa dell'imposta di bollo (allegato 3) e il prospetto dei coefficienti (allegato 4).

Riduttivo appare quindi il titolo della legge (Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti), che sembra creare quasi una gerarchia tra il tributo di registro e gli altri tributi¹³. Forse sarebbe stato meglio, anche per comodità del lettore, inserire nel titolo tutti i tributi ivi previsti.

A prima vista, il legislatore sembra essersi dimenticato di almeno un tributo di larga applicazione notarile, l'imposta sostitutiva dei finanziamenti, prevista dagli artt. 15 e ss del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601. Ma non si tratta di una svista: la relativa è disciplina è, al momento, inserita nella bozza in circolazione del Testo unico agevolazioni tributarie e regimi di particolari settori, ad oggi non approvato, negli articoli 25 e seguenti secondo l'attuale (ma non definitiva) formulazione. Nella stessa bozza di testo unico, all'art. 24, troviamo la disciplina dell'imposta sostitutiva delle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni di immobili. Si potrebbe obiettare, nella logica del lettore di professione notaio, che sarebbe stato più opportuno inserirle anche queste imposte sostitutive nel testo unico in commento. Occorre, però, ammettere che il testo unico non raccoglie tutti i tributi di interesse notarile, né solo quelli applicati dai notai (si pensi all'Ivafe). Si può, invero, sottolineare che la nota di accompagnamento alla proposta racconta della scelta di raccogliere nel testo unico sulle agevolazioni tutti i "regimi" applicabili per la determinazione sia delle imposte sui redditi che dell'IVA e, pertanto, non riconducibili all'interno della singola proposta di testo unico nella quale, invece, sono ricondotti i regimi speciali di determinazione della sola imposta cui si riferisce il testo unico¹⁴. Se questa è stata la logica ispiratrice, corretta appare la collocazione dell'imposta sostitutiva sulla plusvalenza; meno felice quella dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, che sostituisce appunto tutti i tributi oggetto del TU in commento. È vero, però, che la sua disciplina nasce nel dpr n. 601 del 1973, tra le agevolazioni per il settore del credito, il cui testo è stato (o meglio, sarà) complessivamente trasfuso del testo unico sulle agevolazioni.

Ha già trovato il suo spazio, infine, la Tobin tax (Imposta sulle transazioni finanziarie), inserita negli artt. 42 ss. del d.lgs. 5 novembre 2024 n. 174, denominato "Testo unico dei tributi erariali minori", la cui applicazione prevista dal 1° gennaio 2026, sarà anch'essa prorogata al 1° gennaio 2027.

2.1. Le agevolazioni.

Sulle agevolazioni le sorprese non finiscono qui. Come già detto, nel Tu trovano collocazione una serie di disposizioni relative a regimi sostitutivi e agevolazioni (artt. 169 ss. d.lgs. n. 123/2025). E numerose agevolazioni mantengono il loro spazio nelle tariffe. Su tutte queste ci si soffermerà più avanti.

Altre agevolazioni, invece, pur di ampia applicazione, risultano assenti. Ed anche in questo caso dobbiamo volgere lo sguardo al TU sulle agevolazioni. In particolare, e senza la pretesa di essere esaustivi, al (futuro) art. 3 troviamo la disciplina degli acquisti dei territori montani, che resta con tutte le sue ambiguità (che pure potrebbero essere chiarite in sede di redazione del testo unico), e all'art. 21 le agevolazioni in materia di edilizia economica e popolare.

Non è chiara la scelta sulla collocazione di queste discipline agevolative. atteso che la citata nota alla proposta di testo unico afferma che lo stesso non contempla le disposizioni agevolative previste dalle discipline sostanziali dei singoli tributi (ricondotte nei testi unici c.d. d'imposta) e strettamente correlate alla struttura del tributo cui si riferiscono. Ma forse anche qui ha prevalso la logica della mera trasfusione di norme in origine, e ancora oggi, inserite nel dpr n.601/1973¹⁵.

2.2. La collocazione delle discipline relative all'accertamento e alle sanzioni.

¹³ Ed infatti si è suggerito di definirlo, nel linguaggio abbreviato, TU.INDirette e non TU.REGistro (G. Santarcangelo, Prime considerazioni sul TU.IND, Federnotizie, 19 settembre 2025).

¹⁴ Nota prot. n. 46/2023 del Viceministro dell'Economia e delle Finanze.

¹⁵ In fondo (nulla di nuovo sotto il sole), il d.p.r. n. 601 del 29 settembre 1973 fu approvato proprio con la finalità di revisionare il sistema delle agevolazioni e porre un limite al proliferare disorganico e confuso dei trattamenti tributari di favore: cfr. F. FICHERA, Le agevolazioni fiscali, Padova, 1992, 257 ss.

Fin dalla prima lettura del Testo unico balza all'occhio la mancata trasfusione di alcune norme dei precedenti testi normativi.

In particolare, per i tributi di interesse notarile, non sono riportate le norme sulla determinazione dei valori dei beni e dei diritti e relativo accertamento e quelle sulle sanzioni.

Ed infatti l'art. 204, nel determinare le disposizioni espressamente abrogate non contempla gli interi testi unici previgenti, come diremo meglio più avanti.

Restano escluse le norme che il legislatore ha ritenuto opportuno inserirle in altri testi unici in base alla materia.

Più precisamente, la disciplina delle sanzioni in tema di imposta di registro, ipotecarie e catastali, donazioni e successioni, è già adesso inserita nel decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173, nel titolo IV, agli artt. 41 ss., anch'esso con entrata in vigore dal giorno 1° gennaio 2026 e prorogato al 1° gennaio 2027.

La disciplina sulla determinazione dei valori e il relativo accertamento è prevista dagli artt. 412 e seguenti del capo VII della bozza di proposta di testo unico "Adempimento e accertamento". attualmente in circolazione.

La logica è stata quella della sistematizzazione delle disposizioni coerentemente al loro oggetto, mantenendo una organizzazione per tributo, per un settore, a tutt'oggi, regolato da fonti diverse, con conseguente frammentazione¹⁶.

La scelta di scorporare dette discipline lascia perplessi¹⁷. Si tratta di una scelta che a ben vedere contrasta con l'esigenza di semplificazione, frammentando la relativa disciplina. Se nelle imposte dirette si è abituati almeno dagli anni '70 ad avere una disciplina della parte accertativa distinta da quella più propriamente impositiva, questa distinzione costituisce un'innovazione forse inutile per le imposte indirette. Possiamo consolarcici, però, pensando che si tratta di una anticipazione dell'elaborazione del codice unico del diritto tributario.

2.3. L'abrogazione delle norme previgenti.

L'art. 204 d.lgs. n. 123/2025 prevede le disposizioni espressamente abrogate. Tra queste, gli articoli da 1 a 50, da 54 a 68, 77, e da 79 a 81, la tariffa, la tabella e il prospetto dei coefficienti di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131; e gli articoli da 1 a 3, da 4-bis a 9 e da 11 a 33, da 36 a 46, 48, 49, 55, 56, da 57 a 59-bis, 62 e il prospetto dei coefficienti di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

In pratica sono espressamente abrogate le discipline previgenti, con l'eccezione delle norme che abbiamo visto escluse dall'attuale riproduzione perché il legislatore ha ritenuto opportuno inserirle in altri testi unici in base alla materia.

Infine, il comma 2 dell'art. 204, d.lgs. n. 123/2025, prevede la possibilità di abrogazione per incompatibilità e dispone che, salvo che sia diversamente previsto dal presente testo unico, quando leggi, regolamenti, decreti, o altre norme o provvedimenti, fanno riferimento a disposizioni espressamente abrogate, il riferimento si intende alle corrispondenti disposizioni del presente testo unico, come riportate da ciascun articolo.

L'espressa abrogazione solleva l'interprete da ogni timore sulla vigenza o meno delle norme riportate nel testo unico¹⁸.

La nuova numerazione comporterà che dal 1° gennaio 2026 (*recte* dal 1° gennaio 2027 a seguito della proroga che sarà disposta nel decreto milleproroghe) i notai adegueranno i riferimenti normativi negli atti.

Cosa fare prima di quella data? Non serve procedere alle modifiche prima dell'entrata in vigore del nuovo Tu, visto che le norme non sono ancora vigenti. Non si può escludere, però, che l'operatore possa trovare conforto

¹⁶ Nota prot. n. 46/2023 del Viceministro dell'Economia e delle Finanze.

¹⁷ Lascia anche perplessi la previsione dell'inserimento nel testo unico sull'accertamento della norma relativa alla determinazione del valore (oggi art. 51 del d.p.r. n. 131/1986), che rientrerebbe nella disciplina della base imponibile.

¹⁸ Sul tema cfr. in generale F. MAUTINO – R. PAGANO, Testi unici. La teoria e la prassi, Milano, 2000, 183 ss.

nel riscontrare una norma nel nuovo testo, qualora avesse dei dubbi sulla sua attuale vigenza (specie in materia di agevolazioni per l'agricoltura).

Cosa fare dopo quella data? Sicuramente vanno citate, ove occorra, le nuove discipline, le nuove numerazioni, i nuovi riferimenti.

Resta, però, da chiedersi quali saranno le conseguenze giuridiche se il notaio (e in generale il contribuente), nel richiamare la disciplina applicabile o invocare un'agevolazione, utilizzerà, dopo il giorno di efficacia della nuova disciplina, le "vecchie" norme.

È utile distinguere l'ipotesi nella quale si richiama la disciplina normalmente applicabile, dall'ipotesi nella quale si invoca l'agevolazione o si esercita un'opzione.

Nel primo caso, per es. se si invoca la disciplina sulla pluralità di disposizioni o dell'alternatività tra iva e registro, il riferimento alla vecchia numerazione è irrilevante proprio perché in realtà non serve neanche invocare le norme.

Più problematico il caso di invocazione di un'agevolazione o di una applicazione della disciplina su opzione (per es. il prezzo valore¹⁹).

Sembra pacifico l'orientamento dottrinale e giurisprudenziale per il quale il godimento dell'agevolazione sia subordinato all'istanza del contribuente²⁰, istanza nella nostra materia normalmente disciplinata nei suoi contenuti dalla legge. E l'opzione deve essere espressamente esercitata.

Non dovrebbe però rilevare, una volta formulata la domanda o l'opzione, il riferimento alle formulazioni previgenti.

Proprio la natura cognitiva dei testi unici, l'identità delle parole e la valenza sostanziale delle discipline, dovrebbero condurre a considerare comunque valida la richiesta dell'agevolazione (o l'esercizio dell'opzione) e soccorrere l'incauto e frettoloso notaio che non richiami (occasionalmente) il nuovo TU²¹.

2.4. Le tariffe.

Un'ultima notazione, prima di procedere alla cognizione dei singoli tributi. La tariffa non è più riportata dopo le norme dell'imposta di registro, o degli altri tributi, ma alla fine del testo unico, come allegato 1, per l'imposta di registro, allegato 2, per le imposte ipotecarie e catastali, allegato 3 per il bollo. Scelta comprensibile sul piano redazionale ma che denuncia e conferma la difficoltà di ricondurre ad unità una molteplicità di discipline e di tributi²².

Nell'attesa, comunque, che si arrivi al Codice, si può procedere ad una rassegna delle "nuove" norme.

¹⁹ La relativa disciplina è al momento inserita nella bozza di proposta di testo unico su adempimento e accertamento, attualmente in circolazione.

²⁰ Cfr. A. PACE, Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali, Torino, 2012, 16 ss. In dottrina si leggono anche posizioni diverse: cfr. A. GUIDARA, Agevolazioni fiscali, in Diritto online, 2013, per il quale "A tal proposito decisiva appare la qualificazione della situazione giuridica vantata dal contribuente, che dall'esame delle varie disposizioni agevolative risulta essere spesso di diritto soggettivo (anche condizionato, nella sua esistenza o persistenza, sospensivamente o risolutivamente, al verificarsi/non verificarsi di atti/fatti). Ne deriva, in tali casi, che quella che viene comunemente chiamata domanda di agevolazione non è altro che una comunicazione di voler avvalersi dell'agevolazione, ma anche che: se non è diversamente disposto dalla legge, la domanda non è neppure necessaria e il diritto all'agevolazione può essere fatto valere anche dopo il pagamento del tributo e perfino in sede di impugnazione del provvedimento impositivo incompatibile (e laddove prevista, come più recentemente si registra, spesso per esigenze di copertura finanziaria, essa è da intendere di regola come elemento costitutivo del diritto al trattamento di favore)".

²¹ E a tal fine giova ricordare il condivisibile orientamento giurisprudenziale per il quale l'Amministrazione finanziaria, nel quantificare l'imposta dovuta, dovrebbe verificare l'eventuale sussistenza dei presupposti di regimi agevolati vigenti ed applicabili, sebbene diversi da quelli indicati dal contribuente, in virtù del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, ai sensi dell'art. 10, comma 1, della

legge n. 212 del 2000 (Cass., sez. trib., 23 gennaio 2024 n. 2288).

²² Si è persa, peraltro, l'occasione, in questa stagione di riforme, di sopprimere i tributi ipocatastali.

CAPITOLO I

IMPOSTA DI REGISTRO

1. Parte I: artt. 1-70 (di Angelo Piscitello)

Il D.Lgs. 1 agosto 2025 n. 123 ("Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte di registro e di altri tributi indiretti") nella sua parte prima (articoli da 1 a 70), comprende norme in materia di imposta di registro contenute nel D.P.R. 26 aprile 1986, n.131 e in altre disposizioni di legge tra le quali principalmente, per quanto riguarda i notai, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n.463 (procedure telematiche, modello unico informatico, autoliquidazione e controllo sulle autoliquidazioni; queste ultime sono state trasfuse negli articoli 12, 13 e 14 del D.Lgs. n.123/2025).

Il nuovo Testo Unico entrerà in vigore – salvo proroghe - il 1° gennaio 2027 e, conformemente alla sua natura ricognitiva e compilativa, non contiene disposizioni innovative, ma solo un riordino delle disposizioni esistenti con mere modifiche formali (rinumerazione degli articoli e dei commi, attualizzazione dei riferimenti normativi).

Tiene conto degli interventi di razionalizzazione dell'imposta contenuti nel D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139.

Non sono stati inseriti nel Testo Unico delle disposizioni legislative in materia di imposte di registro e di altri tributi indiretti:

- la parte del D.P.R. n.131/86 relativa alle sanzioni (artt. da 69 a 74 del D.P.R. n.131/86), che è ora contenuta nel D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 173, artt. da 41 a 45;
- gli articoli 51 (Valore dei beni e dei diritti), 52 (Rettifica del valore degli immobili e delle aziende), 52 bis (Liquidazione dell'imposta derivante dai contratti di locazione), 53 (Atti sprovvisti di indicazioni necessarie), 53-bis (Attribuzioni e poteri degli uffici), 76 (Decadenza dell'azione dell'amministrazione finanziaria) e 78 (Prescrizione del diritto all'imposta), destinati a confluire nel nuovo Testo Unico in materia di accertamento; essi non sono stati abrogati dal D.Lgs. 1 agosto 2025 n. 123 e quindi continueranno a restare in vigore fino all'entrata in vigore del Testo Unico in materia di accertamento.

TITOLO I

PRESUPPOSTI, BASE IMPONIBILE E DISCIPLINA DEL TRIBUTO

CAPO I

OGGETTO DELL'IMPOSTA

Art. 1

Oggetto dell'imposta

Il testo riproduce il precedente ad eccezione del riferimento alla tariffa, ora allegato 1 del Testo Unico

CAPO II

PRESUPPOSTO DELL'IMPOSTA

Sezione I

Atti soggetti a registrazione

Art. 2

Atti soggetti a registrazione

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione

Art. 3

Contratti verbali

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica del rinvio alla norma del nuovo Testo Unico aggiornata con la nuova numerazione

Art. 4

Operazioni di società ed enti esteri

Il testo riproduce il precedente

Art. 5.

Registrazione in termine fisso e registrazione in caso d'uso

Il testo riproduce il precedente salvo il riferimento alla tariffa, ora allegato 1 al nuovo Testo Unico.

Art. 6

Caso d'uso

Il testo riproduce il precedente

Art. 7

Atti non soggetti a registrazione

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione

Art. 8

Registrazione volontaria

Il testo riproduce il precedente

Sezione II

Modalità e procedimento di registrazione degli atti

Art. 9

Ufficio competente

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica del rinvio a norma del nuovo Testo Unico aggiornato con la nuova numerazione

Art. 10

Soggetti obbligati a richiedere la registrazione

Il testo riproduce il precedente salvo che per rinvio a norma del nuovo Testo Unico aggiornato con la nuova numerazione e per la modifica del testo della lettera e) (già lettera d-bis) sugli agenti di affari in mediazione immobiliare, nel quale è stato eliminato il riferimento al ruolo di cui all'articolo 2 della legge 3 febbraio 1989, n. 39, ruolo soppresso con l'art.73 del D.Lgs. 26 marzo 2010, n. 59 che ha previsto per l'esercizio dell'attività l'iscrizione nel Repertorio Economico Amministrativo (REA) tenuto presso le Camere di Commercio.

Art. 11

Richiesta di registrazione degli atti scritti

Il testo riproduce il precedente salvo che per il rinvio all'art.3 bis del D.Lgs n.463/1997 sulla registrazione telematica degli atti, abrogato dal nuovo Testo Unico al cui interno la norma è stata riprodotta all'art.12 e con la modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione

Art. 12

Procedure telematiche, modello unico informatico e autoliquidazione

Art. 13

Procedure di controllo sulle autoliquidazioni

Art. 14

Disposizioni di attuazione

Gli articoli 12, 13 e 14 del nuovo Testo Unico riproducono con qualche modifica formale gli articoli 3 bis, 3 ter e 3 sexies dell'abrogato D.Lgs n.463/1997 in materia di registrazione telematica degli atti immobiliari, in modo da inserire organicamente le modalità telematiche di registrazione, divenute la regola, nel corpo delle disposizioni in materia di imposta di registro.

Il testo dell'art.12 riproduce quello del primo periodo del primo comma dell'art.3 bis dell'abrogato D.Lgs n.463/1997 con l'eliminazione del termine di decorrenza e del secondo periodo che è divenuto il secondo comma dell'articolo.

Il testo dell'art.13 riproduce quello dell'art.3 ter dell'abrogato D.Lgs n.463/1997 salvo che per il rinvio alla norma relativa alla sanzione che non è più l'abrogato articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 ma l'articolo 38 del testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali di cui al decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173 che ne riproduce il testo, per cui nessuna modifica sostanziale è stata apportata.

Il testo dell'art.14 riproduce quello del primo comma dell'art.3 sexies dell'abrogato D.Lgs n.463/1997, modificando le norme di riferimento nei rinvii ed eliminando i rinvii alle abrogate disposizioni in materia di imposta di registro, di imposte ipotecarie e catastali e di imposta di bollo, confluire nel nuovo Testo Unico, e quello all'INVIM, abrogata. E' rimasto il rinvio al DPR n.650/1972 sul perfezionamento e revisione del sistema catastale, ancora in vigore.

E' stato introdotto nell'art.14 il comma 4 per rendere possibile, con semplici provvedimenti amministrativi, la modifica delle modalità di registrazione degli atti immobiliari, che potrebbero essere semplificate rispetto a quelle attuali anche per l'introduzione di nuove tecnologie.

Sulle modifiche in materia di registrazione e liquidazione delle imposte indirette apportate dal D.Lgs. n.139/2024 si rinvia allo studio n.114-2024/T (rel. A. Lomonaco, A. Pischetola).

Sui limiti per la pretesa dell'imposta principale postuma nei confronti del notaio, anche alla luce delle modifiche apportate dal D.Lgs. n.139/2024 al sistema di registrazione della generalità degli atti privati e della giurisprudenza di legittimità in materia, si rinvia allo studio n.61-2025/T (rel. A. Lomonaco).

Art. 15

Riduzione dei costi amministrativi a carico delle imprese

E' stata introdotta nella parte del Testo Unico relativa all'imposta di registro la norma già contenuta nell'abrogato comma 10-bis dell'art.16 del Decreto Legge 29 novembre 2008, n.185, che ha disciplinato le modalità di registrazione – necessariamente telematica – degli atti di trasferimento di partecipazioni di società a responsabilità limitata quando questi siano sottoscritti con firma digitale – senza autentica notarile – e depositati presso il Registro delle Imprese da intermediari abilitati, ai quali si applicano le norme dell'art.58, commi 1 e 5, del Testo Unico (già art.57, commi 1 e 2 del DPR n.131/86) sugli obblighi e le responsabilità dei pubblici ufficiali che ricevono o autenticano un atto.

Art. 16

Richiesta di registrazione dei contratti verbali e delle operazioni di società ed enti esteri

Il testo riproduce il precedente art.12 del DPR n.131/86 con la sola modifica del rinvio a norma del nuovo Testo Unico che è stato aggiornato con la nuova numerazione.

Art. 17

Termini per la richiesta di registrazione

Il testo riproduce il precedente art.13 del DPR 131/86 con la sola modifica del rinvio a norma del nuovo Testo Unico che è stato aggiornato con la nuova numerazione.

Art. 18

Termine per la richiesta di registrazione degli atti soggetti ad approvazione od omologazione

Il testo riproduce il precedente art.14 del DPR 131/86 con la sola modifica del rinvio a norma del nuovo Testo Unico che è stato aggiornato con la nuova numerazione.

Art. 19

Registrazione d'ufficio

Il testo riproduce il precedente art.15 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

E' stato mantenuto il rinvio all'art.76 del DPR n.131/86 perché tale articolo resta vigente fino all'entrata in vigore del Testo Unico adempimenti e accertamento.

Art. 20

Esecuzione della registrazione

Il testo riproduce il precedente art.16 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 21

Cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili

Il testo riproduce il precedente art.17 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione e del rinvio all'art.13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, oggi abrogato e sostituito dall'articolo 38 del testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali di cui al decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173.

E' stato aggiunto il comma 5 in materia di concessioni demaniali per inserire nel corpo del nuovo Testo unico quanto previsto dall'ora abrogato articolo 3, comma 16, del DL n. 95/2012 che disponeva che *"Le previsioni di cui all'articolo 17, comma 3 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 si applicano alle concessioni di beni immobili appartenenti al demanio dello Stato, fermo restando quanto previsto dall'articolo 57, comma 7, del medesimo decreto"*, equiparando quindi il trattamento di tali concessioni ai fini dell'imposta di registro a quello delle locazioni.

Art. 22

Effetti della registrazione

Il testo riproduce il precedente art.18 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 23

Denuncia di eventi successivi alla registrazione

Il testo riproduce il precedente art.19 del DPR n.131/85 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Si ricorda che il D.Lgs.n.139/2024 aveva modificato la procedura per la denuncia di eventi successivi alla registrazione prevedendo che la presentazione della denuncia debba essere preceduta dall'autoliquidazione dell'imposta dovuta e dal pagamento del relativo importo; per un commento si rinvia allo studio n.114-2024/T (rel. A. Lomonaco, A. Pischetola).

CAPO III

APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA

Art. 24

Interpretazione degli atti

Il testo riproduce il precedente art.20 del DPR n.131/86.

Art. 25

Atti che contengono più disposizioni

Il testo riproduce il precedente art.21 del DPR n.131/86.

Art. 26

Enunciazione di atti non registrati

Il testo riproduce il testo dell'art.22 del DPR n.131/86 con la sola modifica relativa al rinvio all'art.69 dello stesso DPR, oggi abrogato e sostituito dall'articolo 41 del testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali di cui al decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173.

Art. 27

Disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, eredità e comunioni indivise

Il testo riproduce il testo dell'art.23 del DPR n.131/86.

Si ricorda che l'art.23 IV comma sulla base imponibile nelle cessioni di aziende e rami di azienda (ora art.27 IV comma) era stato modificato dal D.Lgs.n.139/2024; per un commento alle modifiche si rinvia allo studio n.115-2024/T (Est. V. Mastroiacovo, A. Lomonaco).

Art. 28

Presunzione di trasferimento delle accessioni e delle pertinenze

Il testo riproduce il testo dell'art.24 del DPR n.131/86.

Art. 29

Atti a titolo oneroso e gratuito

Il testo riproduce il testo dell'art.25 del DPR n.131/86.

Art. 30

Presunzione di liberalità

Il testo riproduce il testo dell'art.26 del DPR n.131/86 con la sola modifica dell'espressione in euro del valore oltre il quale scatta la presunzione di liberalità.

Art. 31

Atti sottoposti a condizione sospensiva, approvazione od omologazione

Il testo riproduce il precedente art.27 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 32

Risoluzione del contratto

Il testo riproduce il precedente art.28 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 33

Transazione

Il testo riproduce il precedente art.29 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 34

Ratifica, convalida o conferma

Il testo riproduce il precedente art.30 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 35

Cessione del contratto

Il testo riproduce il precedente art.31 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 36

Dichiarazione di nomina

Il testo riproduce il precedente art.32 del DPR n.131/86.

Art. 37

Mandato irrevocabile e atto di surrogazione

Il testo riproduce il precedente art.33 del DPR n.131/86.

Art. 38

Divisioni

Il testo riproduce il testo dell'art.34 del DPR n.131/86.

E' stato mantenuto il rinvio all'art.52 del DPR n.131/86 perché tale articolo resta vigente fino all'entrata in vigore del Testo Unico adempimenti e accertamento.

Il testo dell'art.34 del DPR n.131/86 era stato modificato in modo sostanziale dal D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139 inserendo l'inciso "Ai soli fini della determinazione della massa comune e delle quote di diritto, nelle comunioni ereditarie si tiene conto anche dei beni donati in vita dal defunto ai soggetti tenuti alla collazione ai sensi degli articoli 737 e seguenti del codice civile; tali beni non sono soggetti all'imposta di registro in sede di divisione"; per un commento a tale modifica si rinvia allo studio n. 120-2024/T (est. G. Petteruti).

Art. 39

Contratti a prezzo indeterminato

Il testo riproduce il testo dell'art.35 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 40

Contratti a tempo indeterminato e contratti con patto di proroga tacita o di recesso anticipato

Il testo riproduce il testo dell'art.36 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 41

Atti dell'autorità giudiziaria

Il testo riproduce il testo dell'art.37 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 42

Irrilevanza della nullità e dell'annullabilità dell'atto

Il testo riproduce il testo dell'art.38 del DPR n.131/86.

Art. 43

Atti soggetti a registrazione in caso d'uso

Il testo riproduce il testo dell'art.39 del DPR n.131/86 salvo piccole modifiche formali.

Art. 44

Atti relativi a operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto

Il testo riproduce il testo dell'art.39 del DPR n.131/86 salvo piccole modifiche formali.

Art. 45

Liquidazione dell'imposta

Il testo riproduce il testo dell'art.41 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione e per il rinvio al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 sostituito da quello al testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, di cui al decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173.

Art. 46

Imposta principale, suppletiva e complementare

Il testo riproduce il testo dell'art.42 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

CAPO IV

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

Art. 47

Base imponibile

Il testo riproduce il testo dell'art.43 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

E' da segnalare che l'ultimo comma dell'articolo contiene ancora immutata la norma per la quale "Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano per le cessioni aventi a oggetto immobili a uso abitativo e relative pertinenze, la cui base imponibile è determinata ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266" e quindi è stato mantenuto il rinvio alla norma sul c.d. "prezzo valore", che non è stata inserita nel Testo Unico ma non è stata abrogata, rimanendo quindi in vigore.

Art. 48

Espropriazione forzata e trasferimenti coattivi

Il testo riproduce il testo dell'art.44 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 49

Concessioni e atti con amministrazioni dello Stato

Il testo riproduce il testo dell'art.45 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 50

Rendite e pensioni

Il testo riproduce il testo dell'art.46 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione; il prospetto dei coefficienti per il calcolo dei valori delle rendite e pensioni (e del diritto di usufrutto stante il rinvio contenuto all'articolo 52) è ora contenuto nell'allegato 4 al Testo Unico.

E' stato introdotto il comma 8 dopo i commi 6 e 7 che erano stati introdotti dal D.Lgs n.139/2024 nell'art.46 del DPR n131/86 (con numerazione 5-bis e 5-ter) allo scopo di mitigare gli effetti distorsivi di tassi di interesse particolarmente bassi sul calcolo del valore attuale dell'annualità delle rendite vitalizie basato sul saggio di interesse legale. Negli anni in cui i tassi di interesse sono stati prossimi allo zero, i coefficienti di moltiplicazione da applicare alle annualità delle rendite per calcolarne il valore attuale – secondo algoritmi indicati dal Ministero - sono risultati elevati in modo abnorme tanto da far dubitare della loro costituzionalità per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione (vedi Cass. Civ. Sez.5, ordinanza n.15547/2025 che ha rimesso la questione alla Corte Costituzionale).

Il comma 8 contiene una norma transitoria per la quale il valore delle rendite costituite prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 139/2024 (e cioè prima dell'1/1/2025) i cui rapporti non si sono ancora esauriti, nel caso in cui il tasso di interesse legale fosse all'epoca inferiore allo 0,1%, viene calcolato applicando i coefficienti stabiliti per l'anno 2016, precedenti alla straordinaria diminuzione dei tassi di interesse verificatasi negli anni successivi.

Art. 51

Enfiteusi

Il testo riproduce il testo dell'art.47 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 52

Valore della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione

Il testo riproduce il testo dell'art.48 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 53

Crediti

Il testo riproduce il testo dell'art.49 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 54

Atti ed operazioni concernenti società, enti, consorzi, associazioni

ed altre organizzazioni commerciali o agricole

Il testo riproduce il testo dell'art.50 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

CAPO V

RISCOSSIONE DELL'IMPOSTA

Art. 55

Riscossione dell'imposta in sede di registrazione

Il testo riproduce il testo dell'art.54 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 56

Riscossione dell'imposta successivamente alla registrazione

Il testo riproduce il testo dell'art.55 del DPR n.131/86 con la sola modifica del rinvio alle norme sugli interessi di mora ora contenute nel testo unico in materia di versamenti e di riscossione, di cui al decreto legislativo 24 marzo 2025, n. 33.

Art. 57

Riscossione in pendenza di giudizio, riscossione coattiva e privilegio

Il testo riproduce il testo dell'art.56 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione e dei rinvii alle norme di cui al Testo Unico della giustizia tributaria (decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175).

Art. 58

Soggetti obbligati al pagamento

Il testo riproduce il testo dell'art.56 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 59

Surrogazione all'amministrazione

Il testo riproduce il testo dell'art.58 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 60

Registrazione a debito

Il testo riproduce il testo dell'art.59 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 61

Modalità per la registrazione a debito

Il testo riproduce il testo dell'art.60 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 62

Recupero delle imposte prenotate a debito

Il testo riproduce il testo dell'art.61 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

CAPO VI

DISPOSIZIONI VARIE

Art. 63

Nullità dei patti contrari alla legge

Il testo riproduce il testo dell'art.62 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 64

Comunicazione di atti e notizie

Il testo riproduce il testo dell'art.63 del DPR n.131/86 con la sola modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 65

Attestazione degli estremi di registrazione degli atti

Il testo riproduce il testo dell'art.64 del DPR n.131/86.

Art. 66

Divieti relativi agli atti non registrati

Il testo riproduce il testo dell'art.65 del DPR n.131/86 con la modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione e con altre modifiche solo formali.

Art. 67

Divieto di rilascio di documenti relativi ad atti non registrati

Il testo riproduce il testo dell'art.66 del DPR n.131/86 con la modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Sono stati introdotte nel comma 2 le lettere f), g) e h) recanti nuove fattispecie di deroga al divieto di rilascio di copie di atti non registrati, relative a sentenze o altri provvedimenti giurisdizionali.

Art. 68

Repertorio degli atti formati da pubblici ufficiali

Il testo riproduce il testo dell'art.67 del DPR n.131/86 con mere modifiche formali.

Art. 69

Controllo del repertorio

Il testo riproduce il testo dell'art.68 del DPR n.131/86 con la modifica dei rinvii a norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 70

Decadenza dell'azione del contribuente

Il testo riproduce il testo dell'art.77 del DPR n.131/86 con modifica del rinvio alla norma sugli interessi di mora che è ora contenuta nel testo unico in materia di versamenti e di riscossione (decreto legislativo 24 marzo 2025, n. 33).

2. Allegato 1: Tariffa e Tabella (di Annarita Lomonaco)

Nella struttura del testo unico la disciplina dell'imposta di registro è completata nell'allegato 1 che riproduce la tariffa e la tabella, già allegate al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 e conseguentemente abrogate ai sensi dell'art. 204, comma 1, lett. f) del suddetto testo unico.

Più precisamente l'allegato 1 si compone della Tariffa Parte I, suddivisa in 14 articoli relativi agli atti soggetti a registrazione in termine fisso, della Tariffa Parte II, suddivisa in 12 articoli relativi agli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso, della Tabella, suddivisa in 15 articoli relativi agli atti per i quali non vi obbligo di chiedere la registrazione.

In linea generale si osserva che gli articoli della Parte II e della Tabella riproducono, senza modifiche nella formulazione, i corrispondenti articoli della tariffa, parte seconda e della tabella, allegate al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, con meri coordinamenti formali, derivanti dall'inserimento di riferimenti normativi (interni e esterni) aggiornati, e con una nuova numerazione progressiva dei numeri cardinali degli articoli derivante dall'eliminazione di numerazioni integrate con l'avverbio numerale latino (*bis, ter, quater, eccetera*).

Con riguardo alla Tariffa Parte I, «ferma restando la natura prevalentemente compilativa dell'attività compiuta su tali allegati» (vedi la relazione illustrativa allo schema del decreto legislativo che approva il testo unico in esame), gli articoli riproducono le disposizioni già vigenti in taluni casi senza modificarne la formulazione, in altri casi introducendo per esigenze sistematiche disposizioni di coordinamento con normative sopraggiunte nel settore di riferimento (ad esempio la disciplina in materia di agevolazioni "prima casa" di cui all'art. 1 della tariffa è implementata con l'inserimento delle disposizioni sul credito di imposta) o con pronunce della Corte costituzionale (ad esempio in materia di provvedimenti relativi alla separazione personale e divorzio tra coniugi, o a favore dei figli), «mantenendo la portata applicativa attualmente vigente» (vedi rel. ill. cit.).

Tariffa - Parte I Atti soggetti a registrazione in termine fisso

Art. 1

L'articolo si compone di tre commi e della Nota I:

- il comma 1 riproduce senza modifiche i periodi già contenuti nell'art. 1 comma 1 della tariffa parte prima, di cui al D:PR n. 131/1986, relativi ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso soggetti all'imposta di registro proporzionale nelle misure del 9, del 2 e del 15 per cento, non riportando invece il periodo relativo ai trasferimenti effettuati nei confronti di banche e intermediari finanziari aventi ad oggetto abitazioni acquisite in locazione finanziaria da utilizzatori per i quali ricorrono le condizioni per l'agevolazione "prima casa" (per i quali era prevista l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1,5 per cento), perché questa disposizione, introdotta dall'art. 1 comma 83 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, trovava applicazione fino al 31 dicembre 2020 (art. 1 comma 84 l. n. 208/2015 cit.);

- il comma 2 introduce, per esigenze di coordinamento, nell'ambito dell'art. 1 la disciplina di cui all'art. 10, comma 2, del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23 (conseguentemente abrogato dall'art. 204, comma 1, lett. ss, cit.), relativo alla misura minima dell'imposta di registro per gli atti di cui al comma 1 (imposta non inferiore a 1000 euro);

- il comma 3 introduce nell'ambito dell'art. 1 anche la disciplina di cui all'art. 10 comma 3 del d.lgs. n. 23/2011 (conseguentemente abrogato dall'art. 204, comma 1, lett. ss, cit.), relativo all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro (richiamato anche dall'art. 79 del testo unico in esame) e all'esenzione dall'imposta di bollo e *"dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie"*. Con riguardo a questi ultimi, nonostante il mancato coordinamento con le modifiche apportate dall'art. 5 d.lgs. 18 settembre 2024 n. 139, il riferimento deve intendersi alle tasse per i servizi ipotecari e catastali di cui alla Tabella recepita nell'Allegato 2 al testo unico in esame (cfr. anche art. 9 comma 2 d.lgs. n. 139/2024).

- NOTE. È presente un'unica Nota all'art. 1, rinumerata "Nota I", sia in considerazione delle altre Note già abrogate, sia perché non è stata riprodotta la Nota II-sexies, relativa ai trasferimenti delle abitazioni concesse

in *leasing*, la cui disciplina nell'ambito dell'imposta di registro era applicabile fino al 31 dicembre 2020 (v. *supra*).

Nella Nota I è stata integralmente trasfusa la Nota II-*bis* all'art. 1 della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986, con rinumerazione del comma 4-*bis* in comma 5.

La Nota è stata inoltre implementata con l'inserimento di previsioni in materia di agevolazioni "prima casa" che non erano contenute nella Nota II-*bis* citata. In particolare:

- il comma 6 riproduce l'art. 69, comma 4, l. 21 novembre 2000 n. 342 (conseguentemente abrogato dall'art. 204, comma 1, lett. cc, cit.) relativo alle dichiarazioni ai fini dell'applicazione dell'agevolazione "prima casa" in caso di trasferimenti per successione e donazione (e alle conseguenze sanzionatorie in caso di decadenza o di dichiarazione mendace), specificando che si tratta delle dichiarazioni "*di cui al comma 1, lettere a), b) e c)*", da rendere nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione. La disciplina dell'agevolazione in questione, contenuta nell'art. 69 comma 3 l. n. 342/2000, relativa all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200, è stata invece riprodotta nella Nota all'art. 1 della Tariffa di cui all'Allegato 2 del testo unico in esame.
- Nei commi 7 e 8 è stata trasfusa la disciplina del credito di imposta per l'acquisto agevolato di una nuova "prima casa", di cui all'art. 7 commi 1 e 2 della legge 23 dicembre 1998 n. 448 (conseguentemente abrogato dall'art. 204, comma 1, lett. aa). Il relativo testo non è stato oggetto di coordinamenti, formali o sostanziali, con norme sopravvenute, a parte la sostituzione del riferimento alle case di abitazione "*non di lusso*", ormai superato, con il riferimento alle categorie catastali (ossia alle case di abitazione, "*ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9*"). Inoltre, con riferimento alla modalità di utilizzo del credito in compensazione, è aggiornato il riferimento normativo al testo unico in materia di versamenti e riscossione (d.lgs. 24 marzo 2025, n. 33).
- Il comma 9 riproduce la disposizione di cui all'art. 66 comma 1 della legge 342/2000 cit. (conseguentemente abrogato dall'art. 204, comma 1, lett. cc) relativo agli acquisti agevolati della "prima casa" da parte del personale delle Forze armate e delle Forze di polizia (al quale non è richiesta la condizione della residenza nel Comune di cui alla lett. a), solo sostituendo il riferimento, superato, alle unità abitative non di lusso con il riferimento alle categorie catastali.

Essendo, quindi, rimasta immutata la formulazione della disposizione relativa all'attribuzione del credito di imposta, continuerà a doversi risolvere sul piano interpretativo il coordinamento con la fattispecie di cui al comma 5 (già comma 4-*bis* della Nota II-*bis*), ricordandosi al riguardo che secondo l'Agenzia delle entrate – risposta a interpello n. 197 del 30 luglio 2025 - in riferimento all'ampliamento a due anni del termine per l'alienazione dell'abitazione preposseduta (ad opera dell'art. 1 comma 116 legge di bilancio 2025) rispetto alla possibilità di usufruire del credito di imposta di cui all'art. 7 l. n. 448/1998 cit. al momento del nuovo acquisto, «considerato che oggetto della recente modifica legislativa in argomento è il medesimo comma 4-*bis* e che la ratio dei due interventi normativi è la medesima, volta ad agevolare la sostituzione della "prima casa", si ritiene che anche nell'ipotesi in esame, in cui il riacquisto della nuova "prima casa" precede l'alienazione dell'abitazione preposseduta, il maggior termine di due anni per la rivendita non pregiudichi il diritto al credito d'imposta per il nuovo acquisto, a condizione che l'immobile agevolato preposseduto venga alienato entro il termine di due anni dal suddetto nuovo acquisto. Pertanto, nella fattispecie in esame, il credito d'imposta è concesso in via provvisoria a condizione che l'abitazione agevolata preposseduta venga alienata entro il citato termine. In mancanza di tale alienazione entro il termine di due anni previsto dal comma 4-*bis*, della Nota II-*bis*, l'acquirente decade dall'agevolazione "prima casa" frutta per il riacquisto e conseguentemente verrà meno il diritto al credito d'imposta» [*sottolineato nostro*]. Invece, secondo l'Agenzia delle entrate - risposta a interpello n. 297 del 26 novembre 2025 - «considerato, dunque, che la modifica normativa in questione ha innovato il termine per la rivendita postuma di cui al comma 4bis, della Nota IIbis, non si ritiene possibile estendere il suddetto termine anche per il riacquisto della "prima casa" ex articolo 7 della legge n. 448 del 1998 citata». Più precisamente l'estensione a due anni del termine previsto dal comma 4-*bis* cit. per l'alienazione dell'abitazione agevolata preposseduta «non pregiudica il diritto al credito d'imposta per il nuovo acquisto, a condizione che l'immobile agevolato preposseduto venga alienato entro il termine di due anni dal suddetto nuovo acquisto», mentre non è applicabile «alla diversa ipotesi disciplinata

dall'articolo 7 della citata legge n. 448 del 1998, relativa all'alienazione e successivo riacquisto entro un anno di un'abitazione agevolata» [sottolineato nostro] (risposta a interpello n. 297/2025 cit.).

Peraltro la questione interpretativa si pone anche con riguardo al coordinamento del comma 5 con il comma 4 della Nota cit. qualora, nel caso di un nuovo acquisto di cui al comma 5 - già 4-bis - l'abitazione preposseduta acquistata con le agevolazioni "prima casa" venga alienata prima del decorso dei cinque anni dal suo acquisto. L'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 551 del 2021 (precedente all'ampliamento del termine a due anni) conclude per il caso sopra descritto che «l'istante può usufruire delle agevolazioni 'prima casa' per l'acquisto a titolo oneroso dell'immobile, senza incorrere in decadenze e sanzioni, a condizione che alieni l'immobile pervenutogli ... entro un anno dalla suddetta compravendita e il nuovo immobile sia adibito a propria abitazione principale». In particolare secondo l'Agenzia non si verifica la decaduta dall'agevolazione frutta per il primo acquisto «in quanto tale ipotesi di decaduta è disciplinata dal citato comma 4. Diversamente, il contribuente applica nel caso in esame il comma 4-bis dell'articolo 1 Nota II-bis del TUR, che non prevede la descritta ipotesi di decaduta». Valorizzandosi, dunque, la necessità di un'interpretazione sistematica delle disposizioni di cui alla Nota e riconoscendo l'idoneità del nuovo acquisto effettuato ai sensi del comma 5 (già 4-bis), se adibito ad abitazione principale, ad evitare la decaduta con riguardo all'alienazione, successiva, dell'immobile preposseduto, dovrebbe ritenersi ragionevolmente che tale conclusione resti ferma anche a fronte della suddetta modifica del termine per l'alienazione, trovando applicazione – come afferma l'Agenzia delle entrate - la disciplina di cui al comma 5 (già 4-bis).

Per maggiori approfondimenti sul tema si rinvia alla segnalazione novità *Effetti dell'ampliamento a due anni del termine per l'alienazione della "prima casa" preposseduta nella prassi dell'Agenzia delle entrate. Nota a risposta a interpello n. 297/2025*, approvata dalla Commissione studi tributari in data 12 dicembre 2025, est. Lomonaco, in CNN Notizie del 16 dicembre 2025. Si veda anche Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 314 del 17 dicembre 2025 (pubblicata dopo la suddetta approvazione da parte della Commissione studi tributari) secondo la quale il termine per il riacquisto di un'altra abitazione, che seguia l'alienazione infraquinquennale di un immobile acquistato con le agevolazioni 'prima casa', al fine di evitare la decaduta di cui al citato comma 4, è annuale.

Art. 2

L'articolo è immutato rispetto al corrispondente art. 2 della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986, fatto salvo l'inserimento del comma 3 relativo ai trasferimenti coattivi di beni mobili non registrati, il quale riproduce la previsione di cui all'art. 1, comma 813, l. 27 dicembre 2019 n. 160 (conseguentemente abrogato dall'art. 204, comma 1, lett. III).

Art. 3

L'articolo recepisce senza modifiche il testo dell'art. 3 della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 4

L'articolo riproduce il corrispondente art. 4 della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986 cit., nel testo che - a seguito delle modifiche apportate dall'art. 5 comma 3 D.lgs. 13 dicembre 2024 n. 192 – era stato implementato con la previsione dell' «applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ... alle operazioni aventi a oggetto un complesso unitario di attività e passività organizzate per l'esercizio dell'attività artistica o professionale nonché alle operazioni straordinarie riguardanti gli enti diversi dalle società aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività artistiche o professionali» (cfr. relazione illustrativa al d.lgs. n. 192 cit.).

È, inoltre, aggiunta la lettera h), relativa alle fusioni tra i confidi che recepisce l'art. 13, comma 51, del decreto legge 30 settembre 2003 n. 269, conv. dalla legge 24 novembre 2003 n. 326 (conseguentemente abrogato dall'art. 204, comma 1, lett. hh).

Sono riprodotte anche le Note all'art. 4, con l'aggiunta della Nota VI che prevede l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa agli "atti di trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi, di cui al comma 1, lett. g)," (la quale ha ad oggetto "gli

atti propri dei gruppi europei di interesse economico”). È così trasfuso nelle Note all’art. 4, l’art. 12 comma 3 del d.lgs. 23 luglio 1991, n. 240 (conseguentemente abrogato dall’art. 204, comma 1, lett. n), alla luce del quale si era posta la questione interpretativa relativa alla portata applicativa della previsione sugli *“atti propri del G.E.I.E.”*, soggetti ad imposta fissa di registro, ossia se tra essi fossero compresi anche gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni a favore dello stesso, qualora effettuati per fornirsi delle risorse di cui il G.E.I.E. ha bisogno in funzione degli scopi sociali (secondo un orientamento della giurisprudenza di legittimità - Cass. n. 18107/2021, n. 7964/2022 - «Gli atti propri dei gruppi Europei di interesse economico soggetti ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi del d.P.R. n. 131/1986, allegata Tariffa, Parte Prima, art. 4, lett. g), non sono tutti quelli di cui è parte un G.E.I.E., bensì solo quelli previsti dal cit. art. 4, lett. da a) a f), ad eccezione degli atti di costituzione mediante dotazione di capitale e di aumento di capitale attuati con conferimento di proprietà o di diritto reale di godimento su unità da diporto, che, ai sensi dello stesso art. 4, nota V), sono soggetti alle imposte previste dal d.P.R. n. 131/1986, allegata Tariffa, Parte Prima, art. 7».).

Art. 5

Il testo recepisce il corrispondente art. 5 della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986 (nelle Note la precedente Nota II-bis è rinumerata come Nota III).

Art. 6

L’articolo recepisce senza modifiche il testo dell’art. 6 della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 7

Il testo recepisce il corrispondente art. 7 della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986, riordinando l’elenco tenuto conto della soppressione di alcune lettere operata dall’art. 57, comma 1, d.lgs. n. 446/1997.

Art. 8

L’articolo recepisce il corrispondente art. 8 della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986, rispetto al quale è eliminata la lett. f), che riguardava gli atti giudiziari *«aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra i coniugi; modifica di tali condanne o attribuzioni»* (disposizione già superata dall’art. 19 l. n. 74/1987, esteso anche alle separazioni personali tra coniugi da Corte cost. n. 154/1999. In tal senso le indicazioni anche dell’Amministrazione finanziaria nella circ. n. 49 del 2000, richiamata dalla relazione illustrativa al d.lgs. n. 123/2025. Cfr. Petteruti-Plasmati, *Regimi sostitutivi e agevolazioni*, capitolo V sub art. 195). Conseguentemente la precedente lett. g), relativa agli atti di omologa, diventa lett. f).

Le Note all’art. 8 sono implementate aggiungendo:

Nota IV- la disciplina dell’esenzione dall’imposta di registro per i processi verbali di conciliazione di valore non superiore a 51.646 euro, di cui all’art. 9, comma 9, l. 23 dicembre 1999 n. 488 (conseguentemente abrogato dall’art. 204, comma 1, lett. bb);

Nota V - l’esenzione dall’obbligo di registrazione per i provvedimenti della Corte di cassazione, di cui all’art. 73, comma 2-bis, D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115 (conseguentemente abrogato dall’art. 204, comma 1, lett. gg);

Nota VI - l’esenzione dall’imposta di registro per i provvedimenti emessi in attuazione dell’art. 148 cod. civ. nell’ambito dei rapporti tra genitori e figli, ai quali non si applica la lett. b) del comma 1 (previsione aggiunta in conformità alla sentenza della Corte cost. n. 202/2003. V. la relazione illustrativa al d.lgs. n. 123 cit.);

Nota VII - l’imposta di registro in misura fissa per le pronunce che definiscono i giudizi di opposizione allo stato passivo della liquidazione giudiziale con l’accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette all’imposta sul valore aggiunto, alle quali non si applica la lett. c) del comma 1 (previsione aggiunta in conformità alla sentenza della Corte cost. n. 177/2017. V. la relazione illustrativa al d.lgs. n. 123 cit.).

Art. 9

L’articolo reca la disciplina relativa agli atti di cessione, da parte degli utilizzatori, dei contratti di locazione

finanziaria recependo solo il primo comma dell'art. 8-bis della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986 (avente ad oggetto «*Atti relativi alle cessioni, da parte degli utilizzatori, di contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili strumentali, anche da costruire ed ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter*

Non sono stati riprodotti i commi 1-bis e 1-ter dell'art. 8-bis cit. riguardanti le cessioni, da parte degli utilizzatori, di contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili a destinazione abitativa, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (i quali distinguevano le aliquote in relazione alla ricorrenza o meno delle condizioni previste per l'agevolazione “prima casa”). E ciò in quanto queste due ultime disposizioni, introdotte dall'art. 1, comma 83, legge 28 dicembre 2015 n. 208, avevano applicazione fino al 31 dicembre 2020 (art. 84 l. 208/2015 cit.).

L'art. 1, comma 83, cit. aveva però anche modificato l'art. 40 comma 1-bis D.P.R. n. 131/1986 – che già recava una deroga al principio di alternatività IVA-imposta di registro per le cessioni da parte dell'utilizzatore dei contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto fabbricati strumentali per natura, coordinata con la specifica previsione di cui all'art. 8-bis comma 1 della tariffa cit. relativa all'imposta proporzionale di registro applicabile (nella misura del 4%) alle suddette cessioni (in deroga perciò anche al principio generale di cui all'art. 31 D.P.R. n. 131/1986) – per aggiungere la deroga anche rispetto alle cessioni dei contratti di leasing abitativi, con disposizione anch'essa, quindi, avente efficacia fino al 31 dicembre 2020 (cfr. Studio 4-2016/T, Lomonaco, *Novità nella legge di stabilità 2016 per la tassazione del leasing finanziario abitativo*). Successivamente, in occasione di un'ulteriore modifica dell'art. 40 comma 1-bis (riformulato dalla legge di stabilità del 2017 per disciplinare l'alternatività in caso di operazioni relative al Gruppo IVA) è stata totalmente espunta dal testo la deroga al principio di alternatività per le cessioni dei contratti di leasing da parte degli utilizzatori.

Allo stato, dunque, permane il mancato coordinamento tra l'art. 44 del testo unico in esame (nel quale è stato trasfuso l'art. 40 cit.), il quale non prevede deroghe all'alternatività per le cessioni dei contratti di leasing soggette a IVA, e l'art. 9 della tariffa (nel quale è stato trasfuso l'art. 8-bis comma 1 cit. relativo alle cessioni dei contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto fabbricati strumentali per natura), il quale mantiene il riferimento anche alla soggezione ad IVA.

Art. 10

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'art. 9 della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986, come modificato dall'art. 2 del d.lgs. n. 139/2024 per ricoprendere “*i contratti che trasferiscono diritti edificatori comunque denominati*” (cfr. studio n.116-2024/T, Pischedola, *Prime note sul d.lgs. n. 139/2024- Modifiche alla tassazione degli atti di trasferimento di diritti edificatori*).

Art. 11

L'articolo recepisce senza modifiche (fatto salvo l'aggiornamento dei riferimenti normativi interni) il testo dell'art. 10 e relativa Nota, della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986, come modificati dall'art. 2 d.lgs. n. 139/2024 (cfr. Studio n.122-2024/T, Piscitello, *Prime note sul d.lgs. n. 139/2024 – Modifiche in tema di tassazione del contratto preliminare*).

Art. 12

L'articolo recepisce senza modifiche, fatto salvo l'aggiornamento dei riferimenti normativi interni, il testo dell'art. 11, della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 13

L'articolo recepisce senza modifiche il testo dell'art. 11-bis, della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986, relativo agli atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le ONLUS. La previsione non sembra tener conto dell'abrogazione del d.lgs. n. 460/1997 in materia di ONLUS ai sensi dell'art. 102 del Codice Terzo Settore di

cui al d.lgs. n. 117/2017 (v. anche art. 34 decreto Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 106 del 15 settembre 2020).

Art. 14

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'art. 11-ter, della tariffa, pt. I, di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Tariffa Parte II Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso

Artt. 1-12

Gli articoli riproducono senza modifiche i testi dei corrispondenti articoli della tariffa, pt. II, di cui al D.P.R. n. 131/1986, fatto salvo l'aggiornamento dei riferimenti normativi interni e la nuova numerazione progressiva degli articoli conseguente alla rinumerazione dell'art. 2-bis in art. 3.

Tabella Atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione

Art. 1

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'art. 1 della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 2

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'art. 2 della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 3

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'art. 3 della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 4

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'art. 4 della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 5

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'art. 5 della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 6

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'art. 6 della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 7

L'articolo riproduce senza modifiche (fatto salvo l'aggiornamento di riferimenti normativi esterni) il testo dell'art. 7 della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986. Occorre, tuttavia, anche tener conto dell'art. 203 del d.lgs. n. 123/2025 che reca una norma di interpretazione autentica dell'articolo in esame, ai sensi della quale «*ai fini del presente testo unico l'articolo 7 della tabella, di cui all'allegato 1, deve intendersi applicabile anche ai fondi di investimento immobiliare disciplinati dall'art. 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e dell'art. 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86*

Art. 8

L'articolo riproduce senza modifiche (fatto salvo l'aggiornamento di riferimenti normativi interni) il testo dell'art. 8 della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 9

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'art. 9 della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 10

L'articolo riproduce il testo dell'art. 10 della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986 senza modifiche (salvo sostituire ai conciliatori i "giudici di pace" e aggiornare i riferimenti normativi interni).

Art. 11

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'art. 11 della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 12

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'art. 11-bis della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 13

L'articolo riproduce il testo dell'art. 11-ter della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986, correttamente riferendosi ai "verbali d'incanto".

Art. 14

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'art. 11-ter.1 (*rectius*, 11-ter come era stato numerato erroneamente dal legislatore originariamente) della tabella di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Art. 15

Articolo aggiunto in relazione ai contratti di arruolamento di cui all'art. 175 del testo unico in esame (v. art. 2 comma 2 d.lgs. n. 139/2024, abrogato dall'art. 204, comma 1, lett. rrr).

CAPITOLO II

IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

1. Parte II: artt. 71-86 (di Massimo Caccavale)

Il "Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte di registro e di altri tributi indiretti" di cui D. Lgs. 1° agosto 2025 n. 123 (in seguito, "Testo unico delle imposte indirette" o "T.U.I.I.") nella sua parte seconda (articoli da 71 a 86), raccoglie le norme in materia di imposte ipotecaria e catastale che erano contenute nel testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale di cui al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (in seguito "T.U.I.C.")

Il nuovo Testo Unico dovrebbe entrare in vigore il 1° gennaio 2026 **ma nel cd. "mille proroghe si prevede la proroga al 1° gennaio 2027**. Conformemente alla sua natura cognitiva e compilativa, non contiene disposizioni innovative, ma solo un riordino delle disposizioni esistenti con mere modifiche formali (rinumerazione degli articoli e dei commi, attualizzazione dei riferimenti normativi).

Tiene conto degli interventi di razionalizzazione dell'imposta contenuti nel D. Lgs. 18 settembre 2024, n. 139.

Non sono stati inseriti nel T.U.I.I.:

- la parte relativa alle sanzioni (art. 9 T.U.I.C.), che è ora disciplinata dall'art. 46 del D. Lgs. 5 novembre 2024, n. 173;
- gli articoli 12 (Uffici competenti), 13 (Procedimenti e termini) e 17 (Decadenza) del T.U.I.C. - destinati, secondo la relazione illustrativa al T.U.I.I., a confluire nel testo unico in materia di "Adempimenti e accertamento" -, i quali non sono stati, dunque, abrogati dal D. Lgs. 1° agosto 2025 n. 123 (**cfr. art. 204, comma 1, lettera m**) e continueranno, quindi, a restare in vigore fino all'entrata in vigore del Testo Unico in materia di Adempimento e accertamento.

Si evidenzia, altresì, che, ai sensi di quanto disposto dall'art. 204, comma 2, T.U.I.I., *<<[s]alvo che sia diversamente previsto dal presente testo unico e fuori dei casi di abrogazione per incompatibilità, quando leggi, regolamenti, decreti, o altre norme o provvedimenti, fanno riferimento a disposizioni espressamente abrogate dal comma 1, il riferimento si intende alle corrispondenti disposizioni del presente testo unico, come riportate da ciascun articolo.>>*

Conseguentemente, nell'applicazione delle norme, l'interprete è chiamato a svolgere un delicato (e macchinoso) intervento di "ortopedico" di coordinamento

Così, ad esempio, con specifico riguardo alle sole imposte ipotecaria e catastale, il rinvio agli artt. 27 e 33, del T.U.S. di cui al D. Lgs. n. 346/1990, contenuto nel predetto sopravvissuto art. 13 T.U.I.C., dovrà intendersi sostituito dal rinvio agli omologhi artt. 112 e 118, T.U.I.I. (corrispondenti a detti artt. 27 e 33, T.U.S.)

Alcune norme che, comunque, riguardano (anche) le imposte ipotecaria e catastale, sono previste in articoli del T.U.I.C. diversi da quelli oggetto del presente commento, limitato alla sola PARTE SECONDA e al predetto articolo 46 D. Lgs. n. 173/2024, dedicati alle norme già contenute nel T.U.I.C.

Così ad esempio, in materia di **esenzioni** dalle suddette imposte, si possono ricordare quelle, già previste da leggi speciali, relative:

- alle formalità in ambito di procedimenti **di mediazione finalizzata alla conciliazione** delle controversie civili e commerciali (art. 17, comma 1, D. Lgs. 4 marzo 2010, n. 28), disciplinate dall'art. **191 T.U.I.I.** [cfr. cap. V - *Regimi sostitutivi e Agevolazioni* di G. Petteruti e M. Plasmati].

Si ricorda, in proposito che l'Amministrazione Finanziaria (con Risposta A.E. del 3 febbraio 2025, n. 3), ha escluso l'esenzione per l'iscrizione ipotecaria a garanzia di un credito derivante dall'accordo di mediazione;

- ai trasferimenti (a favore di coniugi o, ricorrendone le condizioni, previste dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 27/2012, a favore dei figli), in occasione di divorzio (art. 19, Legge 6 marzo 1987, n. 74) e separazione (sentenza della Corte Costituzionale dell'11 giugno 2003, n. 202) tra coniugi, disciplinata dall'art. 195, T.U.I.I. [cfr., ancora, il relativo commento di G. Petteruti e M. Plasmati, *Regimi* cit.], segnalando la omissione del legislatore in relazione ai trasferimenti in **occasione di scioglimento delle unioni civili** (cfr. A. Pischedola, *La nuova legge sulle unioni civili e le convivenze. L'"impatto fiscale" nell'ambito delle imposte indirette*, in CNN Notizie del 20 giugno 2016).

Si ricorda, in proposito, che nei suoi documenti di prassi (pareri del 21 dicembre 2018 e dell'8 aprile 2019 e Risposta del 10 febbraio 2020, n. 39 – l'Agenzia delle Entrate ha escluso l'esenzione da imposta per l'annotazione delle cancellazioni delle ipoteche e del diritto di abitazione, iscritte e, rispettivamente, trascritto, nell'ambito di procedimenti di separazione e divorzio.

Restano, invece, ancora disciplinate fuori dal T.U.I.I. altre **ipotesi di esenzione**, previste dalle leggi speciali, quali, per ricordare soltanto le più comuni, a titolo esemplificativo, l'esenzioni previste per:

- i trasferimenti per successione o donazione a favore di ETS (art. 82, comma 2, del Codice del Terzo di cui al D. Lgs. del 3 luglio 2017, 117) quando (art. 8, comma 1, del Codice, richiamato dal citato comma 2 dell'art. 82) destinati patrimonio dei medesimi enti destinato ad esser <<utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguitamento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.>>.

Si ricorda che, invece, non sono esenti ma soggetti a imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore (art. 82, comma 3, Codice) e i trasferimenti a titolo oneroso (art. 82, comma 4, del Codice)

Per un esame della materia, si rinvia a S. Ghinassi, *La tassazione degli atti degli Enti del Terzo Settore (ETS): le imposte indirette*, Studio Tributario n. 72-2018/T, in CNN Notizie del 2 agosto 2018, n. 143;

- gli atti di annotazione e di cancellazione di vincoli nel libro fondiario, per gli immobili di edilizia economica e popolare, per quanto riguarda l'esenzione dall'imposta ipotecaria (prevista dall'ultimo comma dell'art. 32, D.P.R. n. 601/1973, introdotto dall'art. 1, comma 70, L. di Bilancio 2025 (Cfr. A. Lomonaco, *Legge di bilancio 2025. Novità fiscali di interesse per l'attività notarile*, in CNN Notizie del 2 gennaio 2025, n. 1).

L'esenzione dall'imposta ipotecaria per le formalità nei libri fondiari di cui all'art. 1, comma 68, Legge di Bilancio 2025, è invece riprodotta all'art. 86 di cui in seguito;

- i trasferimenti di terreni agricoli e pertinenze in zone montane (art. 9, comma 2, d. P.R. 29 settembre 1973, n. 601, come sostituito dall'art. 1, comma 111 della L. di Bilancio 2023, del 29 dicembre 2022, n. 197, per quanto riguarda l'esenzione dalla sola imposta catastale (Cfr. G. Petteruti, *NOVITÀ NORMATIVI – Legge di Bilancio: novità nei trattamenti agevolati per l'agricoltura e la montagna*, in CNN Notizie del 5 gennaio 2023, n. 1).

Per ipotesi, invece, di applicazione dell'imposta ipotecaria e/o catastale **in misura fissa** previste dal T.U.I.I, si vedano quelle segnalate nel ripetuto commento di G. Petteruti e M. Plasmati, *Regimi* cit.

TITOLO I

IMPOSTA IPOTECARIA

Nel T.U.I.C. non vi era una suddivisione in tre Titoli (a loro volta suddivisi in Capi) – come è invece nella Sezione del T.U.I.I. ora in esame -, ma soltanto una suddivisione in tre Capi (**Capo I, dedicato all'imposta ipotecaria**; Capo II, dedicato all'imposta catastale e Capo III, dedicato ad accertamento, liquidazione e riscossione).

Capo I
Oggetto dell'imposta

Nel T.U.I.C. non era previsto un apposito Capo.

Art. 71.
Oggetto dell'imposta

Il testo riproduce quello dell'abrogato art. 1, T.U.I.C., salvo a rileversi che

- **al comma 1:** il rinvio al T.U.I.C. e ai suoi allegati (tariffa e tabella) sono sostituiti con il rinvio al Titolo I, ora in esame, e all'allegato 2 (nel quale sono confluente la Tariffa e la Tabella, già indicate, separatamente al T.U.I.C.) del T.U.I.I;

- **al comma 2:** il rinvio all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni di cui al D. Lgs. 31 ottobre 1990 (T.U.S), è sostituito con il rinvio all'art. 89 T.U.I.I. (che ha sostituito il predetto art. 3, T.U.S.).

Con riguardo all'esenzione da imposta per le formalità nell'interesse dello Stato, prevista dal comma 2, si segnala **Cassazione, sentenza del 31 luglio 2024, n. 21623, sez. V** (massima in *Rassegna novità giurisprudenziali*, n. 30/2024, pubblicata nel CNN Notizie del 6 settembre 2024, n. 163), per la quale <<*In tema di imposte e tasse ipotecarie, l'iscrizione di ipoteca costituita in favore dell'agente della riscossione, ed in relazione ad una transazione fiscale, non è riconducibile all'esenzione prevista, per le formalità eseguite nell'interesse dello Stato, dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 1, comma 2, in quanto detta esenzione, al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dallo stesso legislatore, deve essere riferita esclusivamente allo Stato-persona, e non a qualsiasi soggetto che svolga attività amministrativa di accertamento, e di riscossione, dei tributi né è sussumibile sotto il generale interesse dello Stato alla riscossione dei tributi.*>>.

Con riguardo invece al caso della rinuncia alla proprietà di immobili - cui consegue un acquisto automatico e a titolo originario **a favore delle Stato** (cfr. **Cassazione Sezioni Unite, 11 agosto 2025, Sentenza n. 23093**, massima in *Rassegna novità giurisprudenziali*, n. 32/2025, pubblicata nel CNN Notizie del 12 settembre 2025, n. 160), si rinvia allo studio di questa Commissione in corso di elaborazione (per l'esenzione, cfr. D. Riva, *La rinuncia abdicativa al diritto di proprietà immobiliare: cos'è cambiato dopo l'intervento delle Sezioni Unite, in FederNotizie* del 31 ottobre 2025).

Capo II
Base imponibile

Nel T.U.I.C. non era previsto un apposito Capo.

Art. 72.
Base imponibile per le trascrizioni

Il testo riproduce quello dell'abrogato art. 2, T.U.I.C., salvo a rileversi che il precedente comma 2-bis è ora divenuto comma 3.

Con riguardo a quanto disposto dal **comma 1** (in materia di imposta proporzionale), occorre evidenziare che nella maggior parte degli atti di cessione immobiliare a titolo oneroso, ormai, l'imposta ipotecaria è dovuta in misura fissa: attualmente, a) nella misura di euro 50,00, per quanto riguarda le cessioni soggette a imposta di registro (ex art. dall'art. 10, D. Lgs. del 14 marzo 2011, n. 23, modificato dall'art. 26, comma 1, D. L. del 12 settembre 2013, n. 104, convertito dalla L. 8 novembre 2013, n. 128 e, ora, dell'art. 1, comma 3, della parte I, della tariffa dell'imposta di registro, di cui all'allegato 1, T.U.I.I.) e b) di euro duecento, per le cessioni

soggette a IVA (giusto quanto previsto nella Nota all'art. 1 della Tariffa allegata al T.U.I.C. **e, ora, nella Nota all'art. 1, della Tariffa contenuta nell'allegato 2, T.U.I.I.**).

Tuttavia, non mancano casi, rilevanti, in cui detta imposta sia ancora dovuta in misura proporzionale: si pensi, ad esempio, a quanto previsto dall'art. 1 bis della citata Tariffa allegata al TUIC e ora dall'art. 2 **della Tariffa contenuta nell'allegato 2, T.U.I.I.** in relazione alle cessioni, in ambito IVA (esenti o meno), aventi ad oggetto beni strumentali di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter) del D.P.R. 633/1972 ovvero all'ipotesi di assegnazione a soci di azienda con immobili (Cfr, Circolari A.E. del 29 maggio 2013, n. 18 e del 30 maggio 2005, n. 25, nonché la Risoluzione del 3 aprile 2006, n. 47)

In caso di atto immobiliare destinato ad essere tassato con imposta ipotecaria fissa (di euro 50,00), sottoposto a condizione sospensiva, si segnala un'anomalia: l'importo dell'imposta ipotecaria (di euro 200), pretesa dall'Agenzia delle Entrate, in sede di registrazione e trascrizione dell'atto condizionato è maggiore di quello dovuto una volta che la condizione si sia avverata (cfr. Cfr. A. Busani, *Imposta di Registro – Imposte ipotecaria e catastale – Imposta sostitutiva per i finanziamenti – Imposte sulle transazioni finanziarie*, Milano, 2022, 843, per il quale sarebbe, allora, plausibile <<ritenere dovuta, in sede di registrazione del contratto condizionato, non l'imposta ipotecaria nella misura fissa di euro 200, ma l'imposta nella misura fissa di euro 50>>).

Ancora con riguardo al disposto dell'art. 10, D. Lgs. 23/2011, e, ora, dell'art. 1, comma 3, della parte I, della tariffa dell'imposta di registro, di cui all'allegato 1, T.U.I.I., si ricorda che la giurisprudenza ha escluso che la trascrizione dell'accettazione tacita dell'eredità, conseguente ad un atto di disposizione immobiliare, possa essere considerato alla stregua di una formalità direttamente conseguente all'atto, esente da imposte.

Si vedano (in *Rassegna novità giurisprudenziali* n. 20/2022, pubblicata su CNN Notizie del 26 maggio 2022 n. 101) le numerose ordinanze della Cassazione del 10 maggio 2022, per le quali <<[I]a disposizione di esenzione di cui all'art. 10, comma 3 D. Lgs. n. 23 del 2011 si riferisce ad atti, e formalità, che debbono risultare "direttamente" conseguenti al presupposto impositivo soddisfatto con la tassazione dell'atto traslativo (o equiparato). Deve ritenersi che rimanga al di fuori del suddetto ambito di applicazione l'atto, o la formalità che sia avvinto da un nesso di occasionalità con l'atto principale; non è allora dubbio che la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità si raccordi ad un presupposto impositivo autonomo e distinto da quello soddisfatto dall'atto principale (sottoposto a tassazione di registro) cui l'accettazione tacita si correla.>>.

Art. 73.

Base imponibile per le iscrizioni

Il testo riproduce, senza modifiche, quello dell'abrogato art. 3, T.U.I.C.

Si ricorda l'importante esenzione prevista dall'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973, in merito alle formalità connesse ai finanziamenti di medio e lungo periodo, in caso di opzione all'assoggettamento dei medesimi a imposta sostitutiva ex art. 17 del medesimo D.P.R. (e, con riguardo, all'applicabilità dell'esenzione anche al caso di modifiche soggettive del contratto di finanziamento, cfr. Risoluzione del 16 febbraio 2018, n. 17/E).

Con specifico riguardo a quanto disposto dal comma 3, in riferimento all'annotazione della restrizione di ipoteca, si evidenzia che nella Nota all'art. 12, Tariffa, T.U.I.C. e, ora, **nella Nota all'art. 13, della Tariffa contenuta nell'allegato 2, T.U.I.I.**, non è richiamato quanto previsto, per l'annotazione della cancellazione dell'ipoteca, dall'ultimo periodo della Nota del successivo articolo, a tenore del quale <<Dall'imposta dovuta deve essere dedotta l'imposta proporzionale che sia stata eventualmente pagata per la restrizione>>.

L'omissione ha indotto di recente, e discutibilmente, l'Agenzia delle Entrate a non consentire, in sede di restrizione, di decurtare l'imposta eventualmente già versata per precedenti restrizioni.

Capo III
Applicazione dell'imposta

Nel T.U.I.C. non era previsto un apposito Capo.

Art. 74.
Imposta relativa a più formalità

Il testo riproduce quello dell'abrogato art. 4, T.U.I.C., salvo a rilevarsi che:

- **al comma 2:** il rinvio all'art. 14, comma 2, T.U.I.C., è sostituito dal rinvio all'art. 81, comma 2, T.U.I.I. (che ha sostituito il citato art. 14, comma 2)

Art. 75.
Trascrizione del certificato di successione

Il testo riproduce quello dell'abrogato art. 5, T.U.I.C., salvo a rilevarsi che:

- **al comma 1:** il riferimento all'ufficio del registro è sostituito dal riferimento all'Agenzia delle Entrate sostituisce
- **al comma 2:** il riferimento al T.U.I.C. è sostituito dal riferimento al titolo in esame, *ormai sedes materiae* dell'imposta ipotecaria.

Art. 76.
Termini per la trascrizione.

Il testo riproduce, senza modifiche, quello dell'abrogato art. 6, T.U.I.C.

Art. 77.
Termini per le annotazioni.

Il testo riproduce, senza modifiche, quello dell'abrogato art. 7, T.U.I.C.

Capo IV
Privilegio

Nel T.U.I.C. non era previsto un apposito Capo.

Art. 78.
Privilegio

Il testo riproduce, senza modifiche, quello dell'abrogato art. 8, T.U.I.C.

TITOLO II
IMPOSTA CATASTALE

Nel T.U.I.C. non vi era una suddivisione in tre Titoli (a loro volta suddivisi in Capi) – come è invece nella Sezione del T.U.I.I. ora in esame -, ma soltanto una suddivisione in tre Capi (Capo I, dedicato all’imposta ipotecaria; **Capo II, dedicato all’imposta catastale** e Capo III, dedicato ad accertamento, liquidazione e riscossione).

Capo I

Presupposti dell’imposta

Nel T.U.I.C. non era previsto un apposito Capo.

Art. 79.

Oggetto e misura dell’imposta

Il testo riproduce quello dell’abrogato art. 10, T.U.I.C., salvo a rilevarsi che:

- **al comma 1:** il rinvio all’art. 2, T.U.I.C. è sostituito dal rinvio all’art. 72, T.U.I.I. (che, come esposto, ha sostituito l’art. 2 T.U.I.C.);
- **alla fine del comma 1,** inoltre, è stato aggiunto un periodo di richiamo a quanto <<disposto dall’articolo 1, comma 3, della parte I, della tariffa di cui all’allegato 1 del presente testo unico>> (ossia della tariffa relativa all’imposta di registro), il quale (riporta quanto già previsto dall’art. 10, D. Lgs. del 14 marzo 2011, n. 23, modificato dall’art. 26, comma 1, D. L. del 12 settembre 2013, n. 104, convertito dalla L. 8 novembre 2013, n. 128 e) assoggetta all’imposta catastale fissa, dell’importo di euro 50,00, gli atti che scontano l’imposta di registro proporzionale (nella misura minima di euro 1000,00) ai sensi dei commi 1 e 2 del medesimo art. 1 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto (cfr. *La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1 ° gennaio 2014*. Studio Tributario n. 1011-2013/T, a cura dell’Area Scientifica – Settore Studi Tributari, in CNN Notizie del 23 dicembre 2013);
- **al comma 3:** il rinvio all’art. 3, T.U.S., è sostituito dal rinvio all’art. 89, T.U.I.I. (che, come già evidenziato, ha sostituito il predetto art. 3 T.U.S.).

Solitamente imposta ipotecaria e imposta catastale procedono di pari passo.

Si ricorda che, tuttavia, il presupposto di imposta è la voltura catastale.

Conseguentemente, in assenza di voltura, non è dovuta l’imposta catastale - né in misura proporzionale né in misura fissa -, quand’anche fosse dovuta l’imposta ipotecaria, fissa, (si pensi alla suindicata ipotesi dell’atto di trasferimento soggetto a condizione sospensiva), o proporzionale (si pensi al caso dell’atto che faccia dipendere i suoi effetti traslativi dalla mera volontà dell’acquirente).

Con specifico riguardo alla cessione dei **diritti edificatori** (cfr. A. Pischedola, *Prime note sul d.lgs. n. 139/2024-Modifiche alla tassazione degli atti di trasferimento di diritti edificatori*, studio n.116-2024/T, in CNN Notizie del 9 dicembre 2024, n. 228), si osserva che nel Comunicato Stampa del Consiglio dei Ministri n. 76, del 9 aprile 2024 (pubblicato su CNN Notizie, del 10 aprile 2024, n. 68 come già nella sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni unite civili, del 9 giugno 2021 n. 16080), si fa riferimento, oltre che all’imposta di registro e all’imposta ipotecaria, anche all’imposta catastale (indicata nella sentenza da ultimo citata in misura proporzionale dell’1%).

Come è stato, condivisibilmente rilevato (E. Peperoni, *Le modifiche del D. Lgs. 139/2024: è dovuta l’imposta catastale per il trasferimento dei diritti edificatori*, in FederNotizie del 4 novembre 2024): <<La sensazione è che, in entrambi i casi, si tratti di un refuso, dovuto alla tendenza a giustapporre imposta ipotecaria e imposta catastale (art. 10 D. Lgs. 347/1990), senza però riflettere sul fenomeno che giustifica il versamento di ciascuna

delle suddette imposte: sembra infatti difettare, nel caso di specie, il requisito essenziale che giustifica tale imposizione.

Basti pensare che attualmente non esiste un autonomo codice catastale o di voltura per i diritti edificatori né la riforma ha previsto l'obbligo di voltura, limitandosi a far riferimento all'applicazione dell'imposta catastale in misura fissa.

Oltre tutto, un simile obbligo risulterebbe anche di difficile applicazione pratica: come poter volturare in catastro la cessione, per esempio, di 1.000 mc di un terreno che ne sprigiona 10.000? Forse utilizzando una frazione? Ma riferita a quale intero? E ancora: cosa accade se in seguito dovesse mutare l'indice di edificabilità di quel terreno? E soprattutto: dopo che sono stati consumati tutti i diritti edificatori inerenti al terreno, come si potrebbe darne evidenza nella visura catastale?

Dunque, parrebbe di poter concludere affermando che solo "in caso" di voltura – circostanza che non si verifica o verificherà quasi mai – è o sarà dovuta l'imposta catastale, determinata in misura fissa dall'art. 3 del D.Lgs. 139/2024>>

Con riguardo a quanto disposto dal **comma 1** (in materia di imposta proporzionale), occorre evidenziare che nella maggior parte degli atti di cessione immobiliare a titolo oneroso, ormai, l'imposta catastale è dovuta in misura fissa: attualmente, a) nella misura di euro 50,00, per quanto riguarda le cessioni soggette a imposta di registro (ex art. dall'art. 10, D. Lgs. del 14 marzo 2011, n. 23, modificato dall'art. 26, comma 1, D. L. del 12 settembre 2013, n. 104, convertito dalla L. 8 novembre 2013, n. 128 e, ora, dell'art. 1, comma 3, della parte I, della tariffa dell'imposta di registro, di cui all'allegato 1, T.U.I.I., come appena esposto, richiamato dall'art. 79, comma 1, T.U.I.I.) e b) di euro duecento, per le cessioni soggette a IVA (giusto quanto previsto dall'art. 10, comma 2, T.U.I.C. e, ora, art. 79, comma 2, T.U.I.I.).

Tuttavia, non mancano casi, rilevanti, in cui detta imposta sia ancora dovuta in misura proporzionale: si pensi, ad esempio, a quanto previsto dall'art. 10, comma 1, TUIC e ora dall'art. 79, comma 1, T.U.I.I. in relazione alle cessioni, in ambito IVA (esenti o meno), aventi ad oggetto beni strumentali di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter) del D.P.R. 633/1972; ovvero a quanto previsto dall'art. 2, comma 4 bis, del D.L. 194/2009, convertito in L. 26 febbraio 2010, n. 25, trasfuso nell'art. 173 T.U.I.I. per la cessione di terreni agricoli con agevolazione cd. PPC; ovvero, ancora, all'ipotesi di assegnazione a soci di azienda con immobili (Cfr. Circolari A.E. del 29 maggio 2013, n. 18 e del 30 maggio 2005, n. 25, nonché la Risoluzione del 3 aprile 2006, n. 47).

TITOLO III

DISPOSIZIONI COMUNI

Nel T.U.I.C. non vi era una suddivisione in tre Titoli (a loro volta suddivisi in Capi) – come è invece nella Sezione del T.U.I.I. ora in esame –, ma soltanto una suddivisione in tre Capi (Capo I, dedicato all'imposta ipotecaria; Capo II, dedicato all'imposta catastale e Capo III, dedicato ad accertamento, liquidazione e riscossione).

Capo I

Assolvimento dell'imposta

Nel T.U.I.C. non era previsto un apposito Capo.

Art. 80.

Soggetti obbligati al pagamento

Il testo riproduce quello dell'abrogato art. 11, T.U.I.C., salvo a rilevarsi che:

- al **comma 1**: il rinvio agli artt. 1 e 10, T.U.I.C. è sostituito dal rinvio agli artt. 71 e 79, T.U.I.I. (che, come sopra esposto, hanno sostituito i predetti articoli 1 e 10).

Art. 81.

Prova del pagamento delle imposte

Il testo riproduce quello dell'abrogato art. 14, T.U.I.C., salvo a rilevarsi che:

- **al comma 3:**

-- il rinvio all'art. 4, comma 2, T.U.I.C., è sostituito dal rinvio all'art. 74, comma 2, T.U.I.I. (che ha sostituito il citato art. 4, comma 2, T.U.I.C.);

-- il richiamo all'articolo (non più abbreviato in "art.") 2678 cod. civ. è più puntuale perché riferito al solo comma 3 di detto articolo ora citato;

- **al comma 4:** il riferimento all'ufficio del registro è sostituito dal riferimento all'Agenzia delle Entrate.

Art. 82.

Esecuzione di formalità e di volture senza previo pagamento dell'imposta

Il testo riproduce quello dell'abrogato art. 15, T.U.I.C., salvo a rilevarsi che:

- **al comma 2:** il rinvio all'art. 14, T.U.I.C. è sostituito dal rinvio all'art. 81 T.U.I.I. (che, come appena sopra esposto, ha sostituito il predetto art. 14).

Art. 83.

Formalità e volture da eseguirsi a debito

Il testo riproduce quello dell'abrogato art. 16, T.U.I.C., salvo a rilevarsi salvo a rilevarsi che il precedente comma 2-bis è ora divenuto comma 3 e che:

- **al comma 1, lettera b):** il rinvio non è più all'articolo 22, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), e successive modificazioni, bensì all'articolo 74 del testo unico della giustizia tributaria, di cui al D. Lgs. 14 novembre 2024, n. 175 (che ha sostituito il predetto art. 22);

- **al comma 1, lettera c):** il rinvio non è più all'art. 6, comma 2, T.U.I.C., bensì all'art. 76, comma 2, T.U.I.I. (ha sostituito il predetto art. 6, comma 2)

- **ancora al comma 1, lettera e):** scompare il riferimento al fallimento sostituito dalla liquidazione giudiziale, in linea con quanto disposto dal Codice delle crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al D. Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14;

- **al comma 2,** vi è una mera riformulazione del riferimento alle lettere a) e b) del comma 1 del medesimo articolo 83;

- **al comma 3 (già 2-bis):** il riferimento all'ufficio del registro è sostituito dal riferimento all'Agenzia delle Entrate.

Capo I

Assolvimento dell'imposta

Nel T.U.I.C. non era previsto un apposito Capo.

Art. 84.

Misura minima dell'imposta proporzionale e arrotondamento

Il testo riproduce quello dell'abrogato art. 18, T.U.I.C., salvo a rilevarsi che scompare ogni riferimento all'arrotondamento di imposta per gli importi frazionari espressi in lire.

Art. 85.

Tasse per i servizi ipotecari e catastali

Il testo riproduce quello dell'abrogato art. 19, T.U.I.C., salvo che per il rinvio alla tabella che ormai è quella contenuta nell'allegato 2, T.U.I.I. (e non più quella allegata al T.U.I.C.).

Art. 86.

Disciplina dei libri fondiari

Il testo del comma 1, riproduce, senza, modifiche quello dell'abrogato art. 20.

E' aggiunto **il comma 2**, che prevede l'esenzione dall'imposta ipotecaria – già stabilita dal comma 2-*bis* dell'art. 8, D. Lgs. del 18 settembre 2024, n. 139, introdotto dall'art. 1, comma 68, Legge di Bilancio 2025 (L. 30 dicembre 2024, n.207) -, per gli atti preordinati alla cancellazione di diritti di usufrutto, uso o abitazione, già iscritti a favore di persone decedute da eseguirsi nei libri fondiari (precisamente, nei territori soggetti al sistema tavolare di pubblicità immobiliare di cui al regio decreto del 28 marzo 1929, n. 499).

D. Lgs. 5 novembre 2024, n. 173

Titolo IV

SANZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE, SUCCESSIONI E DONAZIONI, BOLLO

Capo II

Sanzioni in materia di imposte ipotecaria e catastale

Art. 46.

Omissione della trascrizione e delle annotazioni

Come anticipato in epigrafe, la parte del T.U.I.C. relativa alle sanzioni (art. 9, T.U.I.C.), è ora disciplinata dall'art. 46 del D. Lgs. 5 novembre 2024, n. 173, il cui testo riproduce quello dell'abrogato art. 9, T.U.I.C., salvo che per la diversa intestazione dell'articolo e per l'espressione in cifre anziché in lettere della misura percentuale delle sanzioni.

2. Allegato 2: Tariffa e Tabella (di Francesco Fatuzzo)

Con l'entrata in vigore del nuovo Testo Unico (D.Lgs. 1 agosto 2025, n. 123), la Tariffa e la Tabella di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 347 - in tema di imposte ipotecaria e catastale - abrogate ai sensi dell'articolo 204, co. 1, lettera m) del nuovo T.U., trovano la loro collocazione nell'Allegato 2.

In via preliminare, va ricordato che la Tariffa e la Tabella di cui al D.Lgs. n. 347/1990 erano state già in parte modificate, rispettivamente, dagli articoli 3, co. 1, lett. b) e dall'articolo 5, comma 1, lett.b), del D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139, a decorrere dal 3 ottobre 2024, ai sensi di quanto disposto dall'art. 11, comma 1, del medesimo D.Lgs. n. 139/2024, con effetto a partire dal 1° gennaio 2025.

Le "nuove" Tariffa e Tabella ex D.Lgs. 123/2005 recepiscono, sostanzialmente, il contenuto di quelle indicate al D.Lgs. n. 347/1990, limitandosi ad inserire una nuova numerazione (per quanto riguarda la Tariffa, a causa dell'eliminazione dell'articolo 1 *bis*, sostituito dal nuovo articolo 2) e ad adattare i rinvii in esse contenuti alla nuova riformulazione generale del Testo Unico. Ancora, sempre sotto il profilo *meramente formale*, è stata aggiornata l'intestazione della colonna riguardante le misure proporzionali delle imposte dovute, eliminando la locuzione "per ogni cento lire", lasciando esclusivamente l'indicazione "Proporzionali"; corrispondentemente è stata aggiunta la locuzione "per cento" alle misure indicate agli articoli 1, 2, 7, 10, 11, 13 e 14 (vd. sul punto la relazione illustrativa allo schema del Decreto Legislativo).

TARIFFA

Art. 1

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 1 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990 (fatto salvo l'aggiornamento di riferimenti normativi interni - in particolare, il rinvio ai certificati di successione di cui all'articolo 75 del Testo Unico). Le note, invece, sono state integrate con l'inserimento della previsione della debenza delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200,00 ciascuna, in caso di trasferimenti di case di abitazione (ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9) derivanti da successioni o donazioni, in presenza dei requisiti e delle condizioni previste dalla tariffa, parte I, articolo 1, comma 1, secondo periodo, di cui all'allegato 1 al Testo Unico. La nuova Tariffa, pertanto, richiama la normativa di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, Legge 21 novembre 2000 n. 342, (abrogati dall'articolo 204, comma 1, lett. cc, T.U.)

Art. 2

L'articolo riproduce il testo dell'ex art 1-*bis* della Tariffa di cui al D. Lgs. n. 347/1990, ad eccezione dei trasferimenti di diritti immobiliari attinenti ad immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, che non vengono più citati.

Art. 3

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 2 della tariffa, di cui al D.Lgs. n. 347/1990. Le note sono, tuttavia, integrate con la previsione in forza della quale "Per le trascrizioni di atti a titolo oneroso a favore degli enti pubblici soggetti ad imposta proporzionale di registro di cui all'articolo 1 della tariffa, parte I, di cui all'allegato 1 al presente testo unico, le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa di 50 euro ciascuna.", così richiamando la normativa di cui all'articolo 10, comma 3, del D.Lgs. n. 23/2011 (abrogato dall'articolo 204, comma 1, lett ss, T.U.).

Si segnala sul punto la Risposta ad Interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 293 del 27 aprile 2021, la quale ha sancito espressamente l'applicabilità dell'(ex)articolo 2 (articolo 3 della "nuova" Tariffa) con riguardo ai trasferimenti a titolo oneroso di beni immobili a favore di Regioni, Province e Comuni, così escludendo qualsiasi effetto abrogativo o limitativo in ordine al citato articolo della Tariffa alle modifiche contenute nell'articolo 35, comma 10-bis, lettera b) del Decreto Legge n. 223/2006, nonché a quelle introdotte dall'articolo 10 del D.Lgs. n. 23/2011.

Art. 4

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 3 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990.

Art. 5

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 4 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990.

Art. 6

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 5 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990.

Art. 7

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 6 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990.

Art. 8

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 7 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990.

Art. 9

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 8 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990.

Art. 10

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 9 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990.

Art. 11

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 10 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990.

Art. 12

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 11 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990 (fatto salvo l'aggiornamento di riferimenti normativi interni).

Art. 13

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 12 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990.

Art. 14

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 13 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990.

Art. 15

L'articolo riproduce senza modifiche il testo dell'articolo 14 della Tariffa di cui al D.Lgs. n. 347/1990.

Tabella delle tasse per i servizi ipotecari e catastali

La Tabella di cui all'Allegato 2 al T.U. riproduce integralmente il tenore di quella sostituita dall'articolo 5, comma 1, lett. b), del Decreto Legislativo 18 settembre 2024, n. 139.

CAPITOLO III

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

1. Parte III: artt. 87-138 (di Maria Luisa Cenni – Andrea Fedele – Ugo Friedmann – Simone Ghinassi)

A circa un anno dall'emanazione del D.Lgs. 18 settembre 2024 n. 139, recante, tra l'altro, disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, il legislatore interviene nuovamente sulla normativa di quest'ultima imposta attraverso il D.Lgs. 1 agosto 2025 n. 123, intitolato "Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte di registro e di altri tributi indiretti".

La finalità dei due interventi, sulla base dei principi contenuti nelle rispettive leggi di delega (legge 9 agosto 2023, n. 111 e legge 8 agosto 2024, n. 122, recante proroga della precedente delega) è sensibilmente diversa. Invero, con l'intervento dello scorso anno si è inteso introdurre nel testo unico, oltre alla rilevante normativa in tema di autoliquidazione dell'imposta, una serie di correttivi relativi a problematiche che si erano andate via via a porre nell'applicazione concreta del tributo e che avevano portato la giurisprudenza a discostarsi spesso dalle interpretazioni ufficiali dell'Agenzia delle Entrate²³.

Con l'intervento dell'agosto scorso, invece, il legislatore ha inteso perseguire la finalità, fortemente sostenuta a livello governativo, di approntare per il contribuente, così come già da alcuni anni è avvenuto per le imposte dirette, un testo unico concernente la normativa in tema di imposte di registro ed altri tributi indiretti, così da fornire allo stesso un unico *corpus* normativo ove reperire la relativa disciplina, precedentemente contenuta in una serie, piuttosto numerosa, di testi legislativi; con ciò rendendo, secondo le aspettative del legislatore, più semplice ed agevole per l'utente il reperimento e la lettura della normativa stessa.

Si dovrebbe dunque trattare, in base a tale finalità, di una mera opera di riproduzione formale delle vigenti disposizioni in un unico *corpus*, senza alterarne la struttura sostanziale, e ciò è in effetti in buona parte avvenuto con il nuovo testo unico (si ricorda al riguardo che anche il vigente D.Lgs. 346/1990 è intitolato "testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni"), in quanto negli artt. 87 e ss. del D.Lgs. 123/2025 sono riprodotti, spesso in modo assolutamente letterale, gli artt. 1 e ss. del D.Lgs. 346/1990, introducendo meri ritocchi formali quali:

- esunzione di articoli in precedenza abrogati (ad esempio l'art. 10 in tema di alienazioni effettuate negli ultimi sei mesi di vita);
- eliminazione di commi *bis*, *ter* ecc., che via via nel tempo erano stati introdotti, con riproduzione degli stessi come commi ordinari delle norme;
- recepimento nei vari articoli del testo unico delle modifiche, sopra evidenziate, introdotte dal D.Lgs. 139/2024;
- sostituzione di vetuste terminologie ancora residuate nel testo normativo, nonostante l'intervento dello scorso anno (ad esempio, talora, ufficio del registro invece che agenzia delle entrate e lire anziché euro).

Se questo è stato sicuramente l'approccio principale del legislatore delegato, non può nascondersi, come via via si vedrà nell'esame più specifico delle modifiche normative, che talora ci sono stati interventi non meramente formali, ma di natura sostanziale e per tale aspetto ci si potrebbe domandare se sia stata correttamente rispettata la delega legislativa.

²³ Si pensi, a titolo esemplificativo, alla disciplina in tema di trust, di esenzione ai sensi dell'art. 3, comma 4 *ter*, del T.U.S., del coacervo delle donazioni pregresse e della rilevanza fiscale della collazione di donazioni effettuate in vita.

Cfr. su tali argomenti gli approfondimenti delle Commissioni studi tributari pubblicati a fine dello scorso anno.

Ancora, in via preliminare e per agevolare l'interprete nell'esame della nuova normativa, devono evidenziarsi degli aspetti che saranno poi ripresi nell'esame delle singole disposizioni.

Come precisato in calce ad ogni titolo dei vari articoli, nonostante la formale entrata in vigore dal 13 agosto 2025, le disposizioni del nuovo testo unico dovevano trovare applicazione dal 1° gennaio 2026. Da tale ultima data il D.Lgs. 346/1990 doveva dunque essere definitivamente abrogato. Tuttavia questa decorrenza sarà prorogata al 1° gennaio 2027 per effetto del cd. decreto mille proroghe (v. supra *Introduzione* di Mastroiacovo-Salanitro).

Inoltre, il legislatore del nuovo testo unico ha ritenuto di non inserire nel D.Lgs. 123/2025 le norme in tema di sanzioni e di accertamento (artt. 34, 35, 47, 56bis, 50-54 e 60 D. lgs. n. 346/1990), che dovranno confluire nei relativi testi unici.

Art. 87. Oggetto dell'imposta

(articolo 1 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Premessa

La Riforma avrebbe dovuto portare ad un definitivo chiarimento circa l'evoluzione dell'imposta, che, a partire dai decreti attuativi della delega del 1971, si caratterizza per l'assunzione a presupposto degli "arricchimenti" (incrementi patrimoniali) "gratuiti". Sia i principi e criteri direttivi per l'emanazione dei decreti legislativi di cui all'art. 1, c. 1 e c. 6, L. n. 111/2023, principalmente orientati alla "razionalizzazione" del sistema e dei singoli tributi (art. 2, c. 1, lett. d); art. 10, c. 1), sia quelli relativi ai Testi unici (art. 21, c.1), ovviamente incentrati sul "riordino", l'"organizzazione", il "coordinamento" delle norme imponevano una più lineare definizione dei presupposti tutti riconducibili al dato effettuale dell'incremento patrimoniale non connesso a correlate decurtazioni, che in sé assorbe ed include sia vicende traslative che costitutive od estintive di effetti giuridici.

Forse per una più o meno conscia, ma ancora non totalmente superata, propensione dell'Amministrazione Finanziaria a ragionare nella, ormai testualmente incongrua, prospettiva del tributo successorio come imposta sulla delazione ereditaria (si pensi alla pretesa di applicare due volte l'imposta nel caso della trasmissione del diritto di accettare l'eredità – art. 479 c. c.), è rimasta infatti immodificata la definizione delle fattispecie imponibili di cui all'art. 1 del precedente T. U., risultante da una serie di interventi testuali spesso non coordinati razionalmente (dalle modifiche inserite nel T.U. n. 346/1990 a quelle, assai più tormentate, risultanti dalla "soppressione" dell'imposta – L. n. 383/2001 – e successiva "reistituzione" – D. L. n. 262/2006, con conversione, o totale stravolgimento di cui alla L. n. 286/2006).

Permane, quindi, un ampio margine di incertezza ed opinabilità nell'interpretazione del testo non modificato di cui all'attuale art. 87 T. U., con riguardo sia all'esatta definizione del presupposto in caso di successione *mortis causa*, sia all'identificazione di incrementi patrimoniali gratuiti da questa non derivanti.

Con riferimento ai "trasferimenti di beni e diritti" "per donazione o a titolo gratuito" si tratta infatti di delimitare reciprocamente l'ambito di operatività dell'imposta di registro, in origine applicabile, in ragione dei loro effetti, a tutti gli atti tra vivi, e quello dell'imposta sulle successioni e donazioni, cui, a seguito della riforma del 1971, sono soggette le vicende effettuali che si risolvono in incrementi patrimoniali gratuiti. La vicenda storica impone di assumere come residuale tutta l'area dell'attività negoziale "*inter vivos*", originariamente soggetta ad imposta di registro, e di considerare come deroga a tale attribuzione l'assoggettamento ad imposta sulle successioni e donazioni degli "arricchimenti gratuiti", con la conseguenza dell'assoggettamento a registro ove tale "gratuità" non risulti con certezza. In questa prospettiva sarebbe più agevole la soluzione di numerosi problemi oggi dibattuti circa l'applicazione dell'imposta in contesti in cui l'intento dell'altrui arricchimento gratuito non è evidente, per le caratteristiche intrinseche strutturali e funzionali dei negozi posti in essere (si pensi alle rinunzie ovvero agli atti "a titolo gratuito" non produttivi di un immediato e certo incremento patrimoniale, peraltro menzionati, le une e gli altri, nella Tariffa del Registro), e comunque per la mancanza di indici certi dell'effettiva volontà di produrre determinati effetti nel

patrimonio altrui (in effetti, manca ogni indicazione testuale per stabilire quando una “liberalità indiretta” “risulti” da atti soggetti alla registrazione – art. 87, c. 5, T.U.; nell’art. 132, c. 2, si menzionano gli “atti aventi ad oggetto donazioni indirette”).

La norma del nuovo Testo unico recepisce l’articolo 1 del d.lgs. n. 346/1990, come modificato dall’art. 1, comma 1, lettera b) del D. Lgs. n. 139/2024, con il solo aggiornamento, al comma 2, del rinvio normativo alla disposizione relativa alle “liberalità presunte” (art. 30 del Testo unico stesso).

Il primo comma della norma era stato modificato, da ultimo, dal D. Lgs. 139/2024 che aveva recepito le modifiche all’ambito oggettivo dell’imposta contenute nell’art. 2, comma 47, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 286 (trasferimenti “*a titolo gratuito*” e “*costituzione di vincoli di destinazione*”) e aveva introdotto “*i trasferimenti derivanti da trust*”, disciplinandoli, poi, nel successivo art. 4-bis (art. 90 del nuovo Testo unico).

Riguardo al trust è testualmente superata dallo stesso tenore letterale del comma 1, che parla di “*trasferimenti*” derivanti da trust, la teoria della c.d. imposta sul vincolo in sé, essendo necessario per il perfezionamento della fattispecie impositiva un «trasferimento effettivo di ricchezza» (mediante attribuzione patrimoniale stabile), che si verifica con il trasferimento finale ai beneficiari, indipendentemente dalla tipologia negoziale del trust, e sempre che il trasferimento determini un arricchimento gratuito (come precisato dall’art. 90, comma 1 del Testo unico).

Nel comma 4 (identico allo stesso comma dell’art. 1 del D. Lgs. 346/1990) era stato aggiunto dal D. Lgs. n. 139/2024 ai casi, già previsti, nei quali non si applica l’imposta, il richiamo all’art. 770, secondo comma c.c. (liberalità in occasione di servizi resi o comunque in conformità agli usi); modifica da considerare meramente formale essendo già richiamato dalla norma stessa l’art. 742 c.c. (spese non soggette a collazione) che, a sua volta, all’ultimo comma richiama l’art. 770, comma 2 (l’altra norma richiamata è l’art. 783 c.c., donazioni di modico valore).

Nel comma 5 è recepita la disciplina delle liberalità indirette, già contenuta nel comma 4-bis dell’art. 1 del D. Lgs. 346/1990 (identico), che, dopo aver affermato il principio della applicazione dell’imposta alle “*liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione*”, prevede l’esenzione dal tributo nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti di trasferimento o costituzione di diritti immobiliari ovvero di trasferimento di aziende, qualora per l’atto sia prevista l’applicazione dell’imposta di registro, in misura proporzionale, o l’imposta sul valore aggiunto. Come noto persistono difficoltà e divergenze interpretative in relazione alla tassazione delle liberalità indirette, anche in considerazione della loro multiformità che, da ultimo, ha fatto emergere nella giurisprudenza di legittimità anche l’ulteriore distinzione fra liberalità indirette e liberalità informali²⁴.

La disciplina delle liberalità indirette si completa con le disposizioni contenute nell’art. 56-bis del D. Lgs n. 346/1990 (che contiene la disciplina dell’accertamento delle liberalità indirette e che non è stato abrogato dall’art. 204 del D. Lgs. n. 123/2025 in attesa di essere ricondotto, per settore d’ambito, nel testo unico adempimenti e accertamento) e con la disposizione contenuta nell’art. 132 comma 2 del testo unico²⁵. Sugli aspetti legati alla tassazione delle liberalità indirette dopo il D. Lgs. n. 139/2024 si rinvia allo Studio n.102-2024/T “*Prime note sul d.lgs. n.139/2024 - Commento alle modifiche di tassazione delle liberalità indirette*” di Giampiero Petteruti su CNN Notizie del 31 ottobre 2024 ed inoltre si richiama G. Petteruti “*Liberalità indirette: tipologie e rilevanza fiscale*”, in Vol. 1/2024 della Fondazione Italiana del Notariato, “*Successioni e donazioni. Tra evoluzione giurisprudenziale e pratica del diritto*”, Atti del convegno tenutosi a Bologna il 20 settembre 2024.

Art. 88. Territorialità dell’imposta

²⁴ Su questo aspetto Cass. Sentenza del 20/03/2024 n. 7442 commentata in Rivista del diritto tributario (on line) dell’11 febbraio 2025, M. Filippini – K. Elsisi “*Sulla fiscalità delle liberalità indirette: aspetti evolutivi, criticità applicative e profili di riforma mancanti*”.

²⁵ Che usando una diversa terminologia, considerato il contesto normativo, parla di “atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette”.

**(articolo 2 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346;
articolo 1, comma 158, della legge 11 dicembre 2016, n. 232)**

I primi cinque commi della norma del nuovo Testo unico sono identici ai commi dall'1 al 4 dell'art. 2 del D. Lgs. n. 346/1990, modificati dal D. Lgs. n. 139/2024.

In particolare l'art. 1, lettera c) del D. Lgs. n. 139/2024 aveva inserito nell'art. 2 del D. Lgs. n. 346/1990 il nuovo comma 2-bis (identico all'attuale comma 3 dell'art. 88) relativo alla territorialità del trust applicando ai trasferimenti ai beneficiari (presupposto oggettivo dell'imposta) le regole di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo stesso (sull'argomento si rinvia a T. Tassani *"Prime note sul D. Lgs. n. 139/2024 – Modifiche in materia di trust"*, studio n. 99-2024/T).

All'art. 88 viene aggiunto un nuovo comma 6 che inserisce nel testo unico la norma introdotta dall'art. 1 comma 158 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno 2017)²⁶.

Tale norma contiene una deroga al principio di territorialità dell'imposta, in particolare alla regola contenuta nel comma 1, per i soggetti (persone fisiche) che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia ed optino per il regime (imposta sostitutiva sui redditi) di cui all'art. 24-bis del testo unico delle imposte sui redditi (nuovo, ulteriore, regime per i c.d. "nuovi residenti" introdotto dal comma 152 dell'art. 1 della stessa legge Finanziaria per il 2017).

La posizione soggettiva rilevante è quella del *"dante causa"* (donante o de cuius).

Per le imposte sulle successioni e donazioni è prevista dall'art. 88 comma 6, in commento, una "agevolazione" consistente nella "esenzione" dall'imposta per certi beni; cioè quelli esistenti all'estero. La norma infatti limita l'applicazione dell'imposta *"ai beni e ai diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione."* (sul punto Circolare Agenzia delle Entrate n. 17/E del 23 maggio 2017, in particolare punto 5.3, in cui si affronta anche l'aspetto degli atti gratuiti non donativi e dei vincoli di destinazione, ai quali si ritiene applicabile la disciplina agevolativa, e viene affrontato il particolare aspetto dell'estensione della disciplina agevolativa stessa ai "familiari" ai quali il dante causa abbia esteso l'esercizio dell'opzione).

L'agevolazione dall'imposta sulle successioni e donazioni, ora contenuta nel comma 6 dell'art. 88, è limitata *"(al)le successioni aperte e (al)le donazioni effettuate nei periodi d'imposta di validità dell'opzione esercitata dal dante causa, ai sensi dell'articolo 24-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917"*.

Art. 89. Trasferimenti non soggetti all'imposta
(articolo 3 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

L'articolo 89 corrisponde nei primi 5 Commi al testo dell'articolo 3 testo unico successioni quale da ultimo modificato dal D.lgs 139 del 18 settembre 2024.

Il comma 4 ter, ora numerato come comma sei è sostanzialmente invariato salvo un richiamo aggiornato al nuovo testo unico delle sanzioni tributarie.

La norma come è noto ha formato oggetto di una riscrittura da parte del sopraccitato D.lgs 139/2024, in vigore dal primo gennaio 2025 per meglio chiarire quali siano i differenti requisiti per accedere all'agevolazione per

²⁶ Comma 158. *"Per le successioni aperte e le donazioni effettuate nei periodi d'imposta di validità dell'opzione esercitata dal dante causa, ai sensi dell'articolo 24-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotto dal comma 152 del presente articolo, l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione."*

il caso di trasferimento per successione o donazione a coniuge e discendenti (anche con patto di famiglia) di azienda, partecipazioni in società di capitali, quote di altre società, partecipazioni estere.

Con la riscrittura dovrebbero intendersi superati la prassi e l'orientamento del Supremo collegio che chiedevano in particolare per le società di capitali, che la partecipazione dovesse essere in una società che svolgeva attività di impresa.

La norma poi ha chiarito che l'agevolazione spetta anche nel caso in cui venga integrata una maggioranza già esistente.

Sì richiamano qui per comodità i requisiti richiesti:

il trasferimento deve essere a favore del coniuge o dei discendenti per successione, donazione o a mezzo del Patto di famiglia (in tale ultimo caso ovviamente solo a discendenti) e si richiede:

- per le aziende la prosecuzione delle attività d'impresa per un periodo non inferiore a 5 anni dalla morte del de cuius;

- per le partecipazioni in società di capitali la detenzione o integrazione del controllo per almeno 5 anni dal decesso (il che apre il problema circa la decadenza dall'agevolazione se nei 5 anni si alieni parte della partecipazione agevolata mantenendo il controllo con quella restante);

- per le altre quote sociali la detenzione della quota (quale che ne sia la caratura) non meno di 5 anni dal decesso.

La norma non distingue tra i tipi sociali e quindi, una volta superata la posizione sopravvissuta che prevedeva la necessità dell'esercizio di un'attività d'impresa, non si vede ragione per cui non debba applicarsi anche alle società semplici, oltre a quelle in nome collettivo e in accomandita semplice.

Lo scopo di queste brevi note è di illustrare se, al di là della modifica della numerazione della norma, il testo unico delle imposte indirette porti modifiche sostanziali alle norme vigenti.

Così non è in questo caso.

Merita comunque rilievo la recente risposta a quesito numero 271 del 27 ottobre 2025 dell'amministrazione finanziaria.

Con tale risposta l'Agenzia delle Entrate pare superare in toto la posizione sin qui tenuta, in particolare con riferimento alle Holding, che prima secondo l'Agenzia delle Entrate non potevano accedere al beneficio se non svolgessero attività di impresa, o possedessero la maggioranza di società operative.

La risposta invece afferma che, alla luce della modifica della norma portata dal D.Lgs 139/2024, i requisiti sono solo quelli che la legge prevede per cui non se ne possono richiedere altri.

Pertanto pare superata la richiesta che la partecipazione debba essere in società che svolge attività di impresa.

Anche con riferimento alla nozione di controllo la risposta conferma che deve avversi riguardo alle percentuali di cui all'articolo 2359 primo comma n. 1 del codice civile, a nulla rilevando, così come nella risposta indicato, l'esistenza di diritti particolari a favore di questo o quel socio.

Pertanto di controllo di diritto si deve trattare e non controllo acquisito contrattualmente.

Si ricorda da ultimo che condizione essenziale per fruire delle agevolazioni è l'impegnarsi all'interno dell'atto di donazione, del patto di famiglia o con apposita dichiarazione da allegare alla dichiarazione di successione al rispetto delle condizioni tutte sopra indicate.

Art. 90. Trust e altri vincoli di destinazione

(articolo 4-bis decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

L'art. 90 del nuovo Testo unico è identico alla corrispondente norma (art. 4-bis) del D. Lgs. n. 346/1990 introdotta dal D. Lgs. n. 139/2024 ed entrata in vigore il giorno 1 gennaio 2025.

Le uniche modifiche, meramente formali, riguardano le norme cui l'articolo fa rinvio e l'indicazione, nell'ultimo comma, della data di entrata in vigore della disposizione (1° gennaio 2025) che in quel contesto normativo serve a confermare l'applicabilità della disposizione dell'art. 90 (già art. 4-bis) anche ai trust già istituiti a quella data.

Come noto la disciplina ora contenuta nell'art. 90 (che si riferisce prioritariamente al trust, assumendo la relativa struttura come paradigma della categoria dei vincoli di destinazione) recepisce i principi enunciati in moltissime decisioni della Corte di Cassazione, cui si è conformata la nota circolare 34/E del 20 ottobre 2022 (per un'ampia analisi di detta Circolare *"La disciplina fiscale dei trust - Riflessioni e approfondimenti dopo la Circolare della Agenzia delle Entrate n. 34/E/2022"*, AA.VV., a cura di A. Lomonaco, Quaderni della Rivista Studi e Materiali del CNN, Vol. 2, 2023).

La norma prevede un regime "ordinario" di tassazione dei trust ai fini delle imposte sulle successioni e donazioni contenuto nei commi 1 e 2 dell'art. 90 (già art. 4-bis) che recepisce l'impostazione contenuta nella Circolare 34/E/2022 della imposizione "in uscita" cioè *"al momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari"*, sempre che tali trasferimenti, che costituiscono l'oggetto del tributo, *"determinino arricchimenti gratuiti dei beneficiari"*²⁷ e sulla base delle franchigie e delle aliquote previste dagli articoli 93 e 133 (del nuovo Testo unico di cui al D. Lgs. n. 123/2025) *"in base al rapporto tra disponente e beneficiario."*

Il comma 3 dell'art. 90, invece, introduce un regime opzionale di tassazione "in entrata" che il disponente (nei trust istituiti con atto tra vivi) ovvero il trustee (in caso di trust testamentario) possono scegliere per ciascun singolo conferimento dettando, in tal modo, una disciplina molto flessibile adatta alla fisiologica multiformità strutturale e funzionale del trust.

Il nuovo Testo Unico inoltre all'articolo 113, comma 2 (corrispondente al precedente art. 28, comma 2 come modificato dal D. Lgs. n. 139/2024) individua espressamente tra i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione di successione anche i trustee, in caso di trust testamentario, e all'art. 116, comma 2, lettera a) (corrispondente al precedente art. 31 comma 2 lettera a) come modificato dal D. Lgs. n. 139/2024) precisa che, in tal caso, il termine di dodici mesi per la presentazione della dichiarazione decorre dalla data in cui il trustee ha avuto notizia legale della sua nomina.

Sulla tassazione del trust dopo il D. Lgs. n. 139/2024 si rinvia a T. Tassani *"Prime note sul D. Lgs. n. 139/2024 - Modifiche in materia di trust"*, studio n. 99-2024/T e si richiama, oltre alla già citata Circolare 34/E/2022, la circolare 3/E del 16 aprile 2025.

Art. 91. Soggetti passivi

(articolo 5 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346;

articolo 1, comma 3, decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139)

Il primo comma della norma del nuovo Testo unico è identico al corrispondente comma 1 dell'art. 5 del D. Lgs. n. 346/1990, che, a sua volta, non aveva subito modifiche a seguito del D. Lgs. n. 139/2024.

Il secondo ed il terzo comma, invece, modificano il precedente comma due, peraltro già modificato dall'art. 1, comma 1 lettera f) del D.Lgs. n. 139/2024, ed in particolare:

- nel secondo comma viene corretta l'indicazione "figli naturali" sostituendola con "figli nati fuori del matrimonio" (cfr. art. 105, comma 3, D.lgs. 28 dicembre 2013 n. 154);

²⁷ Sulla multiformità tipologica del trust e sui riflessi che la variabilità del trust può avere sui profili tributari anche in considerazione della qualificazione della tipologia specifica in termini di onerosità o gratuità M. L. Cenni "PROFILI STRUTTURALI E FUNZIONALI DEL TRUST. TIPOLOGIE DI TRUST E RIFLESSI SULLE IMPOSTE INDIRETTE ALLA LUCE DELLA CIRCOLARE 34/E DEL 20 OTTOBRE", Studio n. 70-2023/T in CNN Notizie del 12 marzo 2024.

- viene inserito, in linea con quanto disposto dall'articolo 1, comma 3, del D. Lgs. n. 139/2024²⁸, un nuovo terzo comma che equipara, ai fini dell'imposta, ai parenti in linea retta gli "affilianti" e gli "affiliati".

L'affiliazione era disciplinata dagli originari articoli 404-413 del codice civile (che ora contengono la disciplina dell'amministrazione di sostegno) abrogati dall'art. 77 della legge 4 maggio 1983, n. 184. Tale abrogazione non si estende tuttavia alle affiliazioni già pronunciate alla data di entrata in vigore della legge di riforma della adozione, che conservano i loro effetti.

Alla affiliazione il codice civile attribuiva specifici effetti ma da essa non sorgevano né rapporti di parentela né diritti successori. Il predetto comma 3 dell'art.91 introduce una equiparazione ai parenti in linea retta ai soli fini dell'imposta.

L'equiparazione viene inserita nel contesto normativo che individua i "soggetti passivi" ma deve ritenersi che, come conseguenza di tale equiparazione, agli affilianti e agli affiliati si rendano applicabili le norme relative alla "determinazione dell'imposta" contenute nell'art. 93, in particolare comma 1, lettera a).

Art. 92. Ufficio competente

(articolo 6 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

La norma del nuovo Testo unico riproduce la precedente, come modificata dall'art. 1, comma 1, lettera g) del D. Lgs. n. 139/2024, che ha fissato la competenza territoriale, nel caso di defunto residente all'estero, in capo all'ufficio nella cui circoscrizione era fissata l'ultima residenza in Italia, o, solo in caso di ultima residenza ignota, in capo all'ufficio dell'Agenzia delle entrate di Roma.

Art. 93. Determinazione dell'imposta

(articolo 7 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

La norma del nuovo Testo unico recepisce il precedente art. 7 del D. Lgs. n. 346/1990, come sostituito dall'art. 1, comma 1, lettera h) del D. Lgs. n. 139/2024.

Vengono solo aggiornati i riferimenti normativi al comma 3.

Nei commi 1 e 2, come già sostituiti dal D.Lgs. n. 139/2024, sono state inserite le norme contenenti le aliquote e le franchigie originariamente introdotte dall'articolo 2, commi 48 e 49 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, come modificati dall'art. 1, comma 77 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007).

Art. 94. Base imponibile

(articolo 8 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Vengono recepite le rilevanti modifiche già introdotte dal D.Lgs. 139/2024 che ha, in primo luogo, definitivamente espunto dal testo legislativo la nozione di asse ereditario "globale", che faceva ancora riferimento all'imposta sull'asse globale da tempo abolita dalla legge 342/2000, a seguito della quale il tributo era stato trasformato in un'imposta sulle quote ereditarie; in secondo luogo, ha abrogato espressamente il quarto comma dell'articolo relativo al coacervo delle donazioni effettuate in vita, recependo l'ormai consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, cui si era da ultimo uniformata la stessa

²⁸ Che stabilisce "La disposizione di cui all'articolo 5, comma 2, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, si applica anche agli affilianti e agli affiliati".

amministrazione finanziaria con la Circ. 19 ottobre 2023, n. 39/E (v. sul punto S.GHINASSI, *Prime note sul D.P.R. 139/2024-II coacervo delle donazioni pregresse*, studio n. 101-2024/T, in Banca dati C.N.N.)

Appare pertanto assai strano e difficilmente comprensibile, salvo a pensare ad una dimenticanza del legislatore, che il riferimento alle donazioni effettuate in vita a eredi e legatari sia rimasta nell'art. 44 del T.U. (già art. 29) che tuttora alla lett. e) prevede l'obbligatorietà di indicazione degli "estremi delle donazioni fatte dal defunto agli eredi e legatari, comprese quelle presunte di cui all'art. 87, comma 3, con l'indicazione dei relativi valori alla data di apertura della successione".

Art. 95. Attivo ereditario

(articolo 9 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 96. Presunzione di appartenenza all'attivo ereditario

(articolo 11 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 97. Beni non compresi nell'attivo ereditario

(articolo 12 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 98. Beni culturali

(articolo 13 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 99. Beni immobili e diritti reali immobiliari

(articolo 14 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Né qui né nella omologa norma in tema di imposta di registro (art. 52) è previsto un peculiare criterio di determinazione della base imponibile relativo alla proprietà superficiaria a tempo determinato (fattispecie assai frequente) che tenga conto della durata ancora residua della stessa. La questione, a distanza di vari anni dai quali ormai spesso sono state costituite le proprietà superficiarie in oggetto, pone concreti e fondati problemi di irragionevolezza e disparità di trattamento e, conseguentemente, di legittimità costituzionale.

Art. 100. Aziende, navi e aeromobili
(articolo 15 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Si ricorda che il riferimento all'esclusione dell'avviamento nella determinazione del valore imponibile delle aziende (così come delle partecipazioni), non è qui precisato in quanto già sancito nella norma di carattere generale contenuta nell'art. 94, secondo comma (già art. 8, comma 1 bis).

Art. 101. Azioni e obbligazioni, altri titoli, quote sociali
(articolo 16 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 102. Rendite e pensioni
(articolo 17 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Si ricorda che, con riferimento al valore delle rendite, è stata sollevata recentemente questione di costituzionalità dalla Corte di Cassazione (ord. 11 giugno 2025, n. 15547) in quanto il criterio di determinazione previsto dall'art. 17 del D.Lgs. 346/1990, nella parte in cui rinvia al prospetto allegato al D.P.R. 131/1986, dà luogo a risultati numerici assolutamente incongrui "determinando una base imponibile contraria al principio di realtà e produttiva di effetti praticamente confiscatori" (così letteralmente si legge nell'ordinanza della Corte).

Ciò avviene, come è stato chiarito dalla dottrina (v. A. BUSANI-D.GALLONE, *Considerazioni critiche sul calcolo del valore delle rendite vitalizie*, in *Corr.trib.* 2018, 3483 ss.) in quanto il legislatore ha inteso utilizzare, per il calcolo del valore della rendita vitalizia, il medesimo prospetto di coefficiente utilizzato per il calcolo dell'usufrutto vitalizio, che, come risulta dallo stesso testo legislativo (art. 102, comma 2, T.U.S.), è collegato al saggio di interesse e può quindi essere modificato con decreto ministeriale al variare di detto saggio.

Orbene, mentre quanto all'usufrutto tale meccanismo non ha dato luogo a particolari problematiche (salvo alcune incongruenze per l'usufrutto a tempo determinato), con riferimento alle rendite vitalizie, specie in periodi in cui il saggio di interesse è notevolmente diminuito, si sono evidenziate le distorsioni che hanno determinato il rinvio della norma al Giudice delle leggi per valutarne la legittimità costituzionale.

Si pensi, a titolo di esempio, che nel periodo in cui il tasso di interesse era sceso allo 0,1% il coefficiente, ai sensi del D.M. 18 dicembre 2020, andava da un massimo di 950 (età da 0 a 20 anni) ad un minimo di 100 (età da 93 a 99 anni). Onde, sempre a titolo esemplificativo, una rendita di 1000 Euro mensili a favore di un diciottenne determinava un imponibile di Euro 11.400.000, dovendosi moltiplicare l'annualità (1000 x 12) per il detto coefficiente (v. art. 17, primo comma, lett. c) D.Lgs. 346/1990, oggi art. 102, primo comma, lett. c) del T.U.).

Il legislatore, già con il D.Lgs. 139/2024, con norma poi trasfusa nel terzo comma dell'art. 102 T.U., ha inteso ovviare alla problematica prevedendo che ai "fini della determinazione dei valori di cui ai commi 1 e 2 non può essere assunto un saggio legale d'interesse inferiore al 2,5 per cento". Ciò in quanto la problematica pratica sopra evidenziata, come già accennato, si è verificata in passato, in modo eclatante, nei periodi di sensibile diminuzione dei tassi di interesse.

Non è stato però risolto alla radice il problema, giustamente sottolineato dalla dottrina sopra citata, consistente nel voler ancorare la determinazione del valore della rendita ad un criterio, concernente il valore dell'usufrutto, che ha una giustificazione logica assolutamente non estensibile alla rendita vitalizia.

Ancora più discutibile è la norma transitoria inserita *ex novo* all'ultimo comma dell'art. 102 ai sensi della quale "Per le rendite costituite anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139, nonché per le successioni aperte e le donazioni fatte anteriormente a tale data, ai fini della determinazione della base imponibile delle rendite vitalizie di cui al comma 1, lettera c), e all'articolo 50, comma 2, lettera c), relativamente alle quali i relativi rapporti non sono esauriti alla data di entrata in vigore del predetto decreto legislativo, laddove il tasso di interesse legale risulta uguale o inferiore allo 0,1 per cento, si assumono i coefficienti risultanti dal prospetto allegato al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 21 dicembre 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 302 del 30 dicembre 2015."

Quest'ultimo decreto in realtà, facendo riferimento ad un saggio di interesse legale dello 0,2%, riporta ancora nel prospetto allegato coefficienti assai elevati, ossia da un massimo di 475 (età da 0 a 20 anni) ad un minimo di 50 (età da 93 a 99 anni).

Applicando tali coefficienti all'esemplificazione sopra riportata (rendita vitalizia di Euro 1000 mensili a favore di diciottenne) si ottiene invero un imponibile di Euro 5.700.000, che dovrebbe oggi dar luogo, anche in caso di beneficiario coniuge o figlio del costituente, ad un'imposta di Euro 188.000 ($4.700.000 \times 4\%$) pari a quasi sedici annualità della rendita.

Sembra dunque che anche quest'ultima norma transitoria non fughi i dubbi di legittimità costituzionale su cui dovrà pronunciarsi la Suprema Corte, anche in considerazione del fatto che la fattispecie con riferimento alla quale la Corte di Cassazione ha sollevato la questione di costituzionalità era proprio relativa ad un'epoca in cui risultava applicabile il predetto D.M. 21 dicembre 2015, richiamato dal legislatore all'art. 102, u.c., del T.U.

Art. 103. Crediti

(articolo 18 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 104. Altri beni

(articolo 19 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art 105. Passività deducibili

(articolo 20 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 106. Condizioni di deducibilità dei debiti

(articolo 21 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce letteralmente il precedente.

Art. 107. Limiti alla deducibilità dei debiti
(articolo 22 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce letteralmente il precedente.

Art. 108. Dimostrazione dei debiti
(articolo 23 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 109. Spese mediche e spese funerarie
(articolo 24 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dell'espressione in Euro delle cifre ancora indicate in Lire.

Art. 110. Riduzioni dell'imposta
(articolo 25 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

È introdotto un ultimo comma ai sensi del quale il "totale delle imposte ipotecarie e catastali applicate sugli immobili dell'asse ereditario costituiti da terreni agricoli o montani non può comunque eccedere il valore dei terreni medesimi assunto a base imponibile", risultando trasfuso in tale norma l'art. 14, comma 2, primo periodo della legge 383/2001, abrogato dal successivo art. 204, primo comma, lett. ff) del T.U.

Sembra dunque che la norma deroghi al principio dell'imposta minima di Euro 200 ciascuna per le imposte ipotecarie e catastali nel senso che, ove il valore imponibile di detti terreni sia inferiore ai predetti minimi, l'imposta sia limitata al valore assunto a base imponibile.

Deve peraltro osservarsi come non sia chiaro il riferimento all'endiadi "terreni agricoli o montani", sembrando dalla lettera della norma che, quanto ai terreni montani, non rilevi la destinazione agricola; il che appare incongruo.

Inoltre, la norma sembra prevedere che l'imposta sia comunque pari al valore imponibile dei terreni, determinando di fatto un'aliquota del 100% ed apprendo, anche sotto tale profilo incongrua.

Art. 111. Detrazione di altre imposte
(articolo 26 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce letteralmente il precedente.

Art. 112. Procedimento e termini

(articolo 27 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Inoltre viene mantenuto il riferimento alle norme (artt. 34 e 35) non abrogate (per i motivo sopra esposti) del D.Lgs. 346/1990 e vengono inseriti gli ultimi due commi ove vengono trasfusi l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 139/2024, abrogato dal successivo art. 204, primo comma, lett. rrr) e l'art. 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, abrogato dal successivo art. 204, primo comma, lett. ddd).

Art. 113. Dichiarazione della successione

(articolo 28 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Viene inoltre espresso in cifre, al comma 8, l'importo di Euro 100.000.

Art. 114. Contenuto della dichiarazione

(articolo 29 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Come già accennato nel commentare l'art. 94, è stato incomprensibilmente mantenuto, tra gli elementi da indicare in dichiarazione, il riferimento agli estremi delle donazioni effettuate in vita dal defunto ad eredi e legatari, con indicazione dei relativi valori.

Vengono inoltre aggiornate e scalate le lett. del comma 1, in parte poi richiamate dal comma 2, a seguito della già avvenuta abrogazione della lett. d) della norma, per effetto dell'art. 1 lett. bb)1 del D.Lgs. 139/2024.

Art. 115. Allegati alla dichiarazione

(articolo 30 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

La norma, salvo i richiami aggiornati agli articoli del medesimo testo unico, non comporta modifiche di sorta. Il richiamo contenuto al comma 5 è naturalmente all'articolo 11 dello stesso testo unico.

Si evidenzia peraltro che viene mantenuto alle lett. a) e b) il riferimento, nell'ambito degli allegati obbligatori alla dichiarazione di successione, ai certificati anagrafici di morte e di stato di famiglia, ancorché il successivo terzo comma precisi che gli stessi "possono" essere sostituiti da dichiarazioni sostitutive.

Con ciò dimenticando che la produzione di detti certificati alla pubblica amministrazione, quale non sembra dubbio essere l'amministrazione finanziaria, è espressamente vietata da molti anni dalla cd. legge Bassanini (n. 59/1997 e successive modifiche, attuata con il D.P.R. 445/2000).

Sarebbe stato dunque preferibile prevedere direttamente alle lett. a) e b) l'obbligo di allegazione delle dichiarazioni sostitutive.

Non a caso le istruzioni ministeriali alla compilazione della dichiarazione telematica (v. quadro EH sez. I) fanno esclusivo riferimento alle dichiarazioni sostitutive.

Art. 116. Termine per la presentazione della dichiarazione
(articolo 31 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

L'articolo è sostanzialmente invariato salvo la eliminazione dei paragrafi g ed h della norma in vigore non essendo più prevista la relativa autorizzazione.

Si precisa che al comma 3 sembra prevedersi una dichiarazione modificativa oggi non più prevista dalle istruzioni.

Art. 117. Irregolarità, incompletezza e infedeltà della dichiarazione
(articolo 32 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Il testo riproduce il precedente con la sola modifica dei rinvii alle norme del nuovo Testo Unico che sono stati aggiornati con la nuova numerazione.

Art. 118. Liquidazione dell'imposta in base alla dichiarazione
(articolo 33 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

La norma è sostanzialmente invariata, ma va riscontrato una volta ancora il mancato coordinamento tra la norma e le istruzioni al modello di successione.

Ad esempio al comma 4 pare ancora prevedersi testualmente sia una dichiarazione sostitutiva che una integrativa che non esiste più nelle istruzioni.

Pur non essendo mutata la norma lascia in essere il meccanismo che prevede la facoltà dell'ufficio di inviare un avviso di liquidazione per correggere errori nella autoliquidazione parrebbe con applicazione di sanzioni.

È difficile comprendere l'operatività di tale meccanismo non essendo previsto un termine iniziale per l'invio di tale avviso.

Logica vorrebbe comunque che, ove il contribuente si avvalga della facoltà di pagare entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, tale avviso non possa essere inviato prima di tale termine, restando comunque aperto il termine finale coincidente con quello per l'accertamento.

Art. 119. Soggetti obbligati al versamento dell'imposta
(articolo 36 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Premessa

L'identificazione del tributo con l'incremento patrimoniale "gratuito" si riflette sulla definizione dei soggetti passivi e delle situazioni giuridiche soggettive loro riferibili. Ciascun beneficiario del "trasferimento gratuito" è infatti tenuto a concorrere alle pubbliche spese solo in ragione dell'effettivo incremento del proprio patrimonio (cfr., ad es., art. 119, c. 5, T.U.; art. 133, c. 1, T.U., per le ipotesi di donazioni fatte congiuntamente a favore di più donatari o di più donazioni contenute in unico atto). Per gli eredi si è tuttavia mantenuta l'originaria previsione di una coobbligazione solidale per l'ammontare "complessivamente dovuto da loro e dai legatari" (art. 119, c. 1 T.U.). L'obbligazione in solido per le imposte relative alle attribuzioni agli altri beneficiari non può più essere considerata "principale", mancando un presupposto unitario a tutti egualmente riferibile (alla stregua dell'ormai superata concezione dell'imposta sulla delazione ereditaria), ma

si configura necessariamente come obbligazione solidale “dipendente”, e ciò comporta giustificati dubbi circa la legittimità, ex artt. 3 e 53 cost., della sua previsione. Se anche si ritiene sussistere un rilevante interesse dell'apparato pubblico alla gestione unitaria di controlli e relativi accertamenti ed alla contestuale riscossione di tutte le imposte relative a ciascuna successione, le esigenze di razionalità e coerenza derivanti dai principi costituzionali escludono, per i coobbligati dipendenti, prestazioni eccedenti gli importi di cui (a prescindere dalla eventualità di rивalse, sia pure assistite dalla surrogazione ex art. 59 T.U.) possono disporre nel contesto della vicenda in cui sono coinvolti in qualità di responsabili d'imposta. Il coerede, soprattutto se titolare di una quota minore dell'eredità, potrebbe invece essere tenuto, secondo la disposizione succitata, ben oltre il valore della quota stessa; per evitarlo, non gli resta che l'accettazione col beneficio dell'inventario (art. 119, c. 2, T.U.), soluzione non sempre possibile (si pensi ai chiamati – di fatto la maggioranza - considerati “eredi puri e semplici” ex artt. 485, c. 2 e 3, e 487, c. 2, c.c.) e comunque piuttosto irragionevole, dati, da un lato, la natura dell'obbligazione, che è debito dell'erede, dall'altro, la complessità della procedura dell'eredità beneficiata ed i vincoli che essa impone a tutti i beni ed i diritti oggetto di successione. Parrebbe allora assai più ragionevole prevedere, per tutti gli eredi ed a prescindere dall'accettazione beneficiata, un limite alla responsabilità corrispondente al valore della quota ricevuta.

Il problema della giustificazione costituzionale e del limite quantitativo alla responsabilità si pone anche per i soggetti, diversi da eredi e legatari, che “rispondono solidalmente dell'imposta” ex art. 119, c. 3, T.U.. Qui un limite alla responsabilità è espressamente previsto e corrisponde al “valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti”. Andrebbe però precisato che il “possesso” di beni ereditari non va, in questo caso, identificato col “possesso a qualsiasi titolo” di cui all'art. 485 c.c., consistente in una mera relazione materiale con il singolo bene, ma dovrebbe corrispondere all'effettiva titolarità del potere di disporre dei beni e diritti ereditari ai fini della loro liquidazione per il pagamento dell'imposta (per il chiamato art. 460 c.c., per il curatore dell'eredità giacente art. 530 c.c., per l'esecutore testamentario art. 703 c. c., e così via). A prescindere dai dubbi circa l'effettiva spettanza di tali rilevanti poteri per alcune categorie di responsabili (ad es. i chiamati in quanto tali), vi sono ipotesi in cui i poteri stessi sicuramente non spettano (ad es., art. 703, c. 2, più dubbio, forse, il caso dell'art. 503, c. 2, c.c.) e si deve quindi escludere l'obbligazione al pagamento dell'imposta. Poiché l'obbligo di presentare la dichiarazione è testualmente previsto per tutti i soggetti di cui all'art. 119, c. 3, T.U., andrebbe pertanto chiarito, anche nelle istruzioni, che l'autoliquidazione delle imposte in base alle dichiarazioni è necessaria solo se le dichiarazioni stesse sono presentate da soggetti obbligati al pagamento (art. 118, c. 1, T.U.).

Anche questo articolo è sostanzialmente invariato salvo i richiami normativi.

Resta peraltro sullo sfondo il problema della solidarietà e in particolare tra eredi e tra eredi e legatari.

Pare che in presenza di una norma che non prevede più l'imposta globale ma prevede esclusivamente una tassazione per quote considerare una solidarietà generale sia obiettivamente difficile da sostenere. Così come pare difficile sostenere il fatto che a carico di ciascuno degli eredi gravi l'intera imposta dovuta da eredi e legatari e ciò anche per un importo che potrebbe essere decisamente superiore a quello che il singolo erede riceve dalla successione medesima.

È da sempre totalmente ignorata la previsione normativa che pone a carico dei chiamati che non hanno accettato non più dell'imposta relativa ai beni di cui abbiano il possesso (ferma la probatio diabolica di stabilire quando o meno un chiamato sia o non sia nel possesso).

È chiaro che si tratta di una scelta del legislatore per continuare a semplificare a suo favore la percezione a tutti i costi dell'imposta in caso di successione ma sinceramente comincia ad essere dubbia la legittimità costituzionale di tale scelta.

Anche il meccanismo della surroga da parte del soggetto che ha pagato nei confronti degli altri eredi sembra regolato in modo distonico.

Art. 120. Versamento dell'imposta
(articolo 37 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Anche qua non vi sono modifiche sostanziali salvo i richiami normativi.

Va però notato che l'imposta che viene percepita a seguito dell'eventuale avviso di liquidazione seguente alla contestazione di errori contenuti nella autoliquidazione è qualificata come imposta principale e non più suppletiva.

Ci si chiede allora se l'ufficio possa addebitare l'IBAN del notaio indicato in occasione della prima dichiarazione senza un preventivo avviso allo stesso, ove scadano i termini per una eventuale contestazione da parte di eredi/chiamati, non essendo il notaio qui chiaramente responsabile di imposta.

Art. 121. Dilazione del versamento
(articolo 38 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Sostanzialmente invariata salvo il richiamo al TU riscossione.

Art. 122. Versamento dell'imposta mediante cessione di beni culturali
(articolo 39 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Sostanzialmente invariata salvo il richiamo al TU riscossione

Art. 123. Riscossione in pendenza di giudizio
(articolo 40 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

La norma del nuovo Testo unico recepisce il precedente art. 40 del D. lgs. n. 346/1990, con il solo aggiornamento dei rinvii normativi e dell'ufficio competente (Ufficio dell'Agenzia delle Entrate in luogo dell'Intendente di finanza) a sospendere la riscossione dell'imposta complementare (o meglio della parte di imposta complementare dovuta), in pendenza di giudizio, fino alla decisione della corte di giustizia di primo grado.

Il precedente art. 40 era stato modificato dal D. Lgs. n. 139/2024, che aveva abrogato l'ultimo comma, relativo al pagamento dell'imposta suppletiva, in conseguenza della modifica, ad opera dello stesso Decreto Legislativo, dell'art. 27, comma 7²⁹, e della conseguente eliminazione della stessa definizione di "imposta suppletiva", poichè, in base al nuovo sistema di liquidazione dell'imposta di successione, l'imposta liquidata per correggere errori od omissioni di una precedente liquidazione ha la stessa natura dell'imposta oggetto di correzione³⁰.

Art. 124. Riscossione coattiva e prescrizione
(articolo 41 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

²⁹ Come sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera z), numero 4), del d.lgs. n. 139 del 2024.

³⁰ Anche su questo aspetto "A. Pischedola e A. Lomonaco "PRIME NOTE SUL D. LGS. N. 139/2024 – MODIFICHE IN MATERIA DI RESTRAZIONE E LIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE DI REGISTRO, DI SUCCESSIONE E DONAZIONE", Studio n. 114-2024/T.

La norma del nuovo Testo unico è identica al precedente art. 41 del D. lgs. n. 346/1990.

Il secondo comma prevede il termine decennale di prescrizione per la riscossione dell'imposta definitivamente accertata. Tale termine, anche secondo quanto ricavabile dall'orientamento della Cassazione³¹, inizia a decorrere quando l'atto impositivo è divenuto definitivo, in sede amministrativa o giudiziaria; aspetto da valutare alla luce della nuova disciplina relativa al procedimento di liquidazione delle dichiarazioni di successione ed al pagamento delle relative imposte, introdotta dal D. lgs. n. 139/2024 (si richiama al riguardo “A. Pischedola e A. Lomonaco *“Prime note sul d. lgs. n. 139/2024 – Modifiche in materia di registrazione e liquidazione delle imposte di registro, di successione e donazione*, Studio n. 114-2024/T e la circolare 3/E del 16 aprile 2025).

Art. 125. Rimborso dell'imposta

(articolo 42 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Nella norma contenuta nel nuovo Testo unico, oltre agli aggiornamenti meramente formali delle norme richiamate:

- viene modificata la parte iniziale del comma 1 sostituendo alla precedente locuzione “soprattasse e pene pecuniarie” quella di “sanzioni” in conformità alla disposizione contenuta nell’art. 26 (Abolizione della soprattassa e della pena pecunaria) del D. lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali);
- viene soppressa la lettera d) del comma 1 che disponeva “*d) pagata da enti ai quali e' stata negata l'autorizzazione ad accettare l'eredita' o il legato, ovvero da eredi e legatari se l'ente ottiene tardivamente il riconoscimento legale;*” essendo stata l’autorizzazione governativa soppressa dalla legge 15 maggio 1997, n. 127, seguita dalla legge 22 giugno 2000, n. 192 (“Modifica dell’art. 13 della legge 15 maggio 1997, n. 127 e dell’art. 473 del codice civile”) che ha completato il percorso normativo di soppressione del controllo governativo sugli acquisti da parte degli enti di cui al primo libro del codice civile.

Art. 126. Disposizioni testamentarie impugnate o modificate

(articolo 43 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

La norma del nuovo Testo unico, con il solo aggiornamento dei rinvii normativi, riproduce il precedente articolo 43 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, che, a sua volta, non era stato modificato dal D. lgs. n. 139/2024.

Art. 127. Disposizioni testamentarie condizionali

(articolo 44 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Nel comma 1 dell’articolo 127, in commento, si rileva una modifica rispetto allo stesso comma del corrispondente art. 44, come modificato dal D. lgs. n. 139/2024.

³¹ In questo senso Cassazione n. 25148 del 7 dicembre 2016 e Cass. Ordinanza n. 9431 del 9 aprile 2024, i cui principi sono riferiti alla normativa precedente alle modifiche introdotte alla liquidazione dell'imposta di successione dal D. lgs. n. 139/2024.

Il comma 1 dell'art. 44 del D. Lgs. 346/1990 come modificato, infatti, disponeva “*L'imposta, se l'istituzione di erede è sottoposta a condizione risolutiva, si applica con l'aliquota e la franchigia proprie dell'erede istituito e, nel caso di avveramento della condizione, con l'aliquota e la franchigia proprie dell'erede subentrante.*”

Il comma 1 come trasposto nell'art. 127 invece dispone “*L'imposta, se l'istituzione di erede è sottoposta a condizione risolutiva, si applica con l'aliquota e la franchigia proprie dell'erede istituito e, nel caso di avveramento della condizione, con le aliquote proprie dell'erede subentrante.*”

In luogo di “aliquota e franchigia” è stata riportata, si ritiene erroneamente, la dicitura “*con le aliquote proprie*” dell'originario comma 1 dell'art. 44 del D. Lgs. 346/1990 senza recepire la opportuna modifica introdotta al comma stesso nel 2024.

Si ritiene che debba intendersi, in linea con la attuale struttura della imposta sulle successioni, che in caso di avveramento della condizione risolutiva l'imposta debba applicarsi all'erede subentrante *con l'aliquota e la franchigia* propria dell'erede stesso.

Art. 128. Sostituzione fedecommissaria

(articolo 45 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

La norma del nuovo Testo unico è identica al precedente articolo 45 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, che, a sua volta, non era stato modificato dal D. Lgs. n. 139/2024.

Art. 129. Presunzione di legato

(articolo 46 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

La norma del nuovo Testo unico, con il solo aggiornamento di un rinvio normativo al secondo comma, è identica al precedente articolo 46 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, che, a sua volta, non era stato modificato dal D. Lgs. n. 139/2024.

Art. 130. Divieti e obblighi a carico di terzi

(articolo 48 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

La norma del nuovo Testo unico, con il solo aggiornamento dei rinvii normativi, recepisce il precedente articolo 48 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, come modificato dal D. Lgs. n. 139/2024.

L'art. 1, comma 1, lettera ss) del D. Lgs. n. 139/2024 aveva modificato l'originario Art. 48 del TUS abrogando il comma 1 ed aggiungendo il comma 4-bis.

Il comma 1 originario, abrogato, prevedeva un obbligo di trasmissione degli elenchi delle persone decedute, all'ufficio del registro competente, da parte degli ufficiali dello stato civile. Come si legge nei lavori parlamentari *“Tale abrogazione elimina dal testo unico una previsione ormai superata, in quanto i dati che venivano trasmessi dagli ufficiali dello stato civile sono ormai acquisiti in via automatizzata tramite l'Anagrafe nazionale della popolazione residente (ANPR), un sistema integrato che raccoglie i dati e i servizi demografici della popolazione italiana a cui le varie pubbliche amministrazioni possono accedere per potere espletare i loro compiti.”*

Al comma 4-bis (trasfuso nel comma 4 dell'art. 130) è stata inserita una deroga al divieto di “svincolo” posto a carico delle banche ed intermediari finanziari dal comma 4 (trasfuso nel comma 3 dell'art. 130) della stessa norma, quando ricorrono i presupposti previsti dallo stesso comma 4-bis, e cioè:

- in presenza di beni immobili compresi nell'asse ereditario;
- nei limiti delle somme dovute per il versamento delle imposte catastali, ipotecarie e di bollo;
- quando a richiederlo sia l'unico erede di età anagrafica non superiore a ventisei anni.

Qualche perplessità solleva il requisito meramente soggettivo, legato all'età anagrafica, richiesto dalla norma per poter accedere allo svincolo "anticipato", senza un correttivo che tenga conto della capacità economica rendendo, in presenza di determinati presupposti oggettivi, la deroga accessibile indipendentemente dall'età.

Art. 131. Notificazioni

(articolo 49 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

La norma del nuovo Testo unico, con il solo aggiornamento formale di un rinvio normativo, è identica al precedente articolo 49 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, che, a sua volta, non era stato modificato dal D. Lgs. n. 139/2024.

Art. 132. Registrazione degli atti di donazione

(articolo 55 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

Con l'art. 132 iniziano le norme del Titolo III che disciplina l'"*Applicazione dell'imposta alle donazioni*".

La norma del nuovo Testo unico, con il solo aggiornamento di un rinvio normativo contenuto nell'ultimo comma, riproduce il precedente articolo 55 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, come modificato dal D. Lgs. n. 139/2024.

Il D. Lgs. 139/2024³² aveva modificato il comma 1-bis dell'art. 55 (attuale comma 2 dell'art. 132) relativo, originariamente, agli "atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato", aggiungendovi gli "atti di istituzione o dotazioni di trust" (anch'essi formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato); atti assoggettati dalla norma stessa alla regola generale contenuta nel primo comma della "registrazione in termine fisso".

Inoltre era stata espunta dalla norma la previsione della detrazione dall'imposta di donazione delle imposte pagate all'estero; previsione inserita, per coerenza di contesto normativo, all'art. 56, comma 5 (attuale art. 133 comma 5)³³.

Art. 133. Determinazione dell'imposta

(articolo 56 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)

La norma del nuovo Testo unico è sostanzialmente invariata rispetto al precedente articolo 56 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, come modificato dal D. Lgs. n. 139/2024 (in particolare dall'art. 1, comma 1 lettera zz).

Pare tuttavia opportuno evidenziare alcuni aspetti:

³² Art. 1, comma 1 lettera vv).

³³ Nei lavori parlamentari si legge "l'art. 55, di cui alla lettera vv), relativo alla registrazione degli atti di donazione prevede che sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti di istituzione e di dotazione dei trust formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato. La riformulazione dell'art. 55 è di mero coordinamento, senza determinare pertanto effetti, in quanto la disposizione relativa alla detrazione delle imposte pagate all'estero è spostata, per ragioni di coerenza sistematica, nell'art. 56 relativo alla determinazione dell'imposta; viene, inoltre, esplicato che l'obbligo di registrazione delle donazioni formate all'estero in favore di beneficiari residenti si applica anche agli atti di costituzione e dotazione dei trust formati all'estero in favore di beneficiari residenti.".

- a) i commi 1 e 2 dell'art. 133 del nuovo Testo unico, con il solo aggiornamento di un rinvio normativo al comma 1, riproducono i precedenti, corrispondenti, commi dell'art. 56 nei quali erano state inserite le aliquote e le franchigie, previste, in misura analoga a quelle stabilite per l'imposta di successione, dall'art. 2, commi 49 e 49-bis del DL n. 262 del 2006;
- b) nel comma 3, relativo alla determinazione del "valore dei beni e dei diritti donati", vengono aggiornati i rinvii normativi, non solo richiamando le norme del nuovo testo unico, ma mantenendo un rinvio ad alcune disposizioni del "vecchio" testo unico ed in particolare alle disposizioni *"dell'articolo 34 commi 3, 4 e 5 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346."*

L'art. 34 del D. Lgs n. 346/1990 (che contiene la disciplina della "Rettifica e liquidazione della maggiore imposta" per le dichiarazioni di successione), infatti, non è stato abrogato dall'art. 204 del D. Lgs. n. 123/2025 (in particolare lettera I), in attesa di essere ricondotto, per settore d'ambito, nel testo unico adempimenti e accertamento.

Continuano pertanto ad applicarsi alle donazioni le disposizioni contenute nei commi richiamati³⁴ ed in particolare la disposizione contenuta nel comma 5³⁵ che limita il potere di rettifica dell'Ufficio per gli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita quando nell'atto di donazione il relativo valore sia dichiarato in misura non inferiore a quanto previsto dalla norma stessa (c.d. criterio di valutazione automatica), con esclusione dei terreni edificabili.

Art. 134. Donazioni anteriori **(articolo 57 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)**

La norma del nuovo Testo unico, con il solo aggiornamento dei rinvii normativi, riproduce il precedente articolo 57 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, come modificato dal D. Lgs. n. 139/2024.

In particolare il D. Lgs. n. 139/2024 (art. 1, comma 1, lett. bbb) ha modificato il comma 1 dell'art. 57, che disciplina l'istituto del coacervo delle donazioni pregresse con riferimento all'imposta di donazione, armonizzando la relativa disciplina con la struttura dell'imposta di donazione³⁶ (sul coacervo donativo dopo le modifiche del D. Lgs. n. 139/2024 si rinvia allo Studio n.101-2024/T *"Prime note sul d.lgs. n.139/2024 - Il coacervo delle donazioni pregresse"* di Simone Ghinassi)³⁷.

L'ultimo comma, invariato con il solo aggiornamento del rinvio normativo alla norma del nuovo testo unico sulla presunzione di liberalità, contiene l'obbligo di indicazione negli atti di donazione, e negli atti per i quali opera la presunzione di liberalità, degli estremi delle donazioni anteriori e dei relativi valori alla data delle stesse.

Art. 135. Disposizioni varie **(articolo 58 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)**

³⁴ Il comma 3 dell'art. 34 contiene la disciplina per la determinazione, da parte dell'Ufficio, in sede di rettifica e liquidazione della maggiore imposta, del valore dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari e il comma 4 contiene la disciplina per la determinazione del valore delle aziende e delle azioni o quote (non quotate in borsa o negoziate al mercato ristretto);

³⁵ Il quale dispone *"5. Non sono sottoposti a rettifica il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi, né i valori 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 dell'art. 14. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria."*

³⁶ Nei lavori parlamentari si legge *"Con riferimento all'art. 57 (lettera bbb), in materia di Donazioni anteriori, viene eliminato il primo periodo relativo alla maggiorazione del valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione e si dispone che il valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascun donatario sia maggiorato, ai soli fini delle franchigie di cui all'art. 56, di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate all'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59."*

³⁷ Sull'argomento anche la Circolare 3/E del 16 aprile 2025 che richiama la precedente circolare n. 29/E del 19 ottobre 2023.

La norma del nuovo Testo unico, con il solo aggiornamento dei rinvii normativi, riproduce il precedente articolo 58 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

Si coglie l'occasione per segnalare l'orientamento consolidato nella giurisprudenza di legittimità, e recepito dall'amministrazione finanziaria con Risoluzione n. 12/E del 14 febbraio 2025, secondo cui il disposto dell'art. 58, comma 1 del D.Lgs. n. 346/1990 (art. 135, comma 1 del nuovo Testo unico³⁸) che detta la disciplina degli oneri da cui è gravata la donazione, trova applicazione anche nel patto di famiglia alla liquidazione operata dal beneficiario del trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie in favore del legittimario non assegnatario (ai sensi dell'art. 768 quater c.c.), con la precisazione che tali "attribuzioni compensative" si intendono ai fini impositivi "donazione del disponente in favore del legittimario non assegnatario" con conseguente attribuzione dell'aliquota e della franchigia previste con riferimento al corrispondente rapporto di parentela o di coniugio intercorrente tra disponente e legittimario non assegnatario³⁹.

**Art. 136. Applicazione dell'imposta in misura fissa
(articolo 59 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)**

La norma del nuovo Testo unico, con il solo aggiornamento dei rinvii normativi, riproduce il precedente articolo 59 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

**Art. 137. Esenzione per i veicoli iscritti al pubblico registro automobilistico
(articolo 59-bis decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)**

La norma del nuovo Testo unico, con il solo aggiornamento dei rinvii normativi, riproduce il precedente articolo 59-bis del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

**Art. 138. Agevolazioni
(articolo 62 decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346)**

La norma del nuovo Testo unico è identica al precedente articolo 62 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

Art. 204. Abrogazioni

Per quanto concerne l'imposta sulle successioni e donazioni, la norma abroga espressamente l'intero D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637.

Evidentemente il legislatore ha ritenuto opportuna una abrogazione espressa, non essendo stato detto decreto espressamente abrogato né in occasione dell'approvazione del D.Lgs. 346/1990, né in occasione della reintroduzione dell'imposta nel 2006.

Non sembra peraltro che sussistessero dubbi sul fatto che nessuna norma del D.P.R. 637/1972 possa ritenersi ad oggi in vigore.

La lettera I) dell'art. 204, primo comma, abroga poi singoli articoli del D.Lgs. 346/1990.

Deve al riguardo osservarsi come non siano abrogati gli artt.:

³⁸ Il quale dispone "1. Gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari."

³⁹ In questo senso l'orientamento del notariato espresso fin dallo Studio n. 43/2007/T, "Tassazione dei patti di famiglia e dei trasferimenti di cui all'art. 1 comma 78 legge 27.12.2006 n. 296 (c.d. Finanziaria 2007)", est. M. Basilavecchia, A. Pischedola. Si veda anche S. Cannizzaro "Patto di famiglia: la Cassazione "ritratta" sul regime fiscale dell'attribuzione ai legittimari non assegnatari" in CNN notizie n. 4 del 8 gennaio 2021 e D. Fasano Quesito Tributario n. 46-2016/T. "Patto di famiglia – attribuzione a favore di legittimario non assegnatario" in CNN Notizie del 12 dicembre 2017.

4 e 10 in quanto già precedentemente abrogati dalla legge 342/2000;

52 in quanto già precedentemente abrogato dalla legge 473/1997;

34, 35, 47, 56 bis e 60 in quanto andranno a confluire nel T.U. sull'accertamento e, pertanto, fino all'emanazione dello stesso devono rimanere in vigore;

da 50 a 54 perchè confluiti nel T.U. sulle sanzioni emanato con D.Lgs. 173/2024 (art. 47 ss.).

Sono poi abrogate una serie di norme speciali agevolative oggi trasferite nel Testo Unico e precisamente:

alla lett. z) l'art. 14, commi 1 e 2, della legge 441/1998, trasfuso nell'art. 171 del T.U.;

alla lett. o) l'art. 7, comma 1, della legge 381/1991, trasfuso nell'art. 193, primo comma, del T.U.;

alla lett. p) l'art. 5, comma 4, del D.Lgs. 502/1992, trasfuso nell'art. 196 del T.U.;

alla lett. i) l'art. 70 del D.Lgs. 76/1990, trasfuso nell'art. 189 del T.U.;

alla lett. fff) l'art. 48, commi 7 bis ss., del D.L. 189/2016, trasfuso nell'art. 201 del T.U.;

alla lett. ff) l'art. 14, comma 2, primo periodo, della legge 383/2001, trasfuso nell'art. 110, comma 7, del T.U.;

alla lett. rrr) l'art. 1, commi 2 e 3, del D.Lgs. 139/2024, trasfusi negli artt. 112, comma 9, e 91, comma 3, del T.U.;

alla lett. ddd) l'art. 1, comma 640, lett. d) della legge 23 dicembre 2014, n. 190, trasfuso nell'art. 112, ultimo comma, del T.U.;

alla lett. ggg) l'art. 1, comma 58, della legge 232/2016, trasfuso nell'art. 88, comma 6, del T.U.

CAPITOLO IV

IMPOSTA DI BOLLO

1. Parte IV: artt. 139-166 e Allegato 3: Tariffa e Tabella (di Giampiero Petteruti)

Per quanto attiene alle regole che interessano l'attività notarile, l'impianto dell'imposta di bollo risulta sostanzialmente e in buona parte anche formalmente confermato.

La metodica introdotta con il D.lgs. 23/2011 non sembra avere sviluppo nel nuovo Testo Unico, per cui l'entità degli introiti derivanti da questa imposta, nel passato rivelatisi corposi e incrementati in forte misura nel 2024, non dovrebbe subire variazioni dipendenti dalla sola formulazione del corpus integrato nel TURTI.

La spiegazione potrebbe rinvenirsi nei dati che risultano dal bollettino Tributario 2024, da cui emergono questi importi di imposte indirette:

Le entrate IVA sono risultate pari a 180.791 milioni di euro (+5.901 milioni di euro, pari a +3,4%);
l'imposta di registro ha generato entrate per 5.748 milioni di euro (+266 milioni di euro, pari a +4,9%);
l'imposta di bollo ha generate entrate per **8.805 milioni di euro** (+2.028 milioni di euro, pari a **+29,9%**);
le tasse e imposte ipotecarie ne hanno generate per 1.844 milioni di euro (+100 milioni di euro, pari a +5,7%);
i diritti catastali e di scritturato ne hanno comportate per 723 milioni di euro (+38 milioni di euro, pari a +5,5%).

Degna di nota risulta l'eliminazione dalle modalità di assolvimento del tributo della carta bollata, con la cui scomparsa spariscono anche le previsioni di annullamento delle marche.

Anzi, l'art. 147 TESTO UNICO REGISTRO E IMPOSTE INDIRETTE (TURTI) stabilisce che «È **vietato** scrivere o **apporre timbri** o altre stampigliature sul **contrassegno telematico**».

È confermata la regola di apposizione del contrassegno, sugli atti soggetti a bollo fin dall'origine, prima delle sottoscrizioni o, per i registri e repertori, prima di qualsiasi scritturazione.

È confermata la debenza di unica imposta per atti contenenti più convenzioni, istanze, certificazioni o provvedimenti, se redatti in unico contesto. Quindi nessuna novità per gli atti registrati telematicamente che scontano unica imposta a prescindere dal numero dei negozi contenuti nel medesimo documento.

È abrogato l'art. 14 del Decreto 642/72 bollo che prevedeva le speciali modalità di pagamento del bollo con macchine bollatrici; nel contempo figurano le sanzioni per violazione del divieto previsto dall'art.14 (visto che l'art.14 è abrogato, si nota che, salvo errori di redazione del testo normativo, risulta un difetto di coordinamento).

Cessa il riferimento all'Intendente di Finanza per avvalersi del pagamento in modo virtuale. Sarà l'Agenzia Entrate del domicilio fiscale dell'interessato a rilasciare l'autorizzazione.

Per ciò che attiene alla Tarifa dell'imposta di bollo, la cui numerazione è stata rivista, all'art.1, il comma n.1-bis della tariffa del dPR 642 è ora divenuto comma n.2 della nuova Tariffa.

Considerato che le segnalazioni possono servire anche per correzioni da apportare al testo normativo, si osserva

a) che nella tariffa del dPR 642, all'art. 1. il comma dedicato agli atti propri delle società è **1-bis.1**, nella nuova Tariffa diventa comma 3, ma nel corpo di questo comma 3 compare ancora il rinvio al comma 1-bis, che **va corretto in comma 2.**

b) che non è stato risolto il problema di coordinamento tra la tariffa bollo e le previsioni dell'art. 4 Tariffa Registro, riguardo al bollo dovuto per i casi di assoggettamento al regime dell'art. 4 Tariffa Registro con rinvio all'art. 1 stessa Tariffa e conseguente esenzione dal bollo ma che comportino iscrizione dell'atto nel Registro delle Imprese, per i quali la tariffa dell'imposta di bollo continua a prevedere l'importo intero.

CAPITOLO V

REGIMI SOSTITUTIVI E AGEVOLAZIONI

1. Agevolazioni: artt. 171-202 (di Giampiero Petteruti - Massimo Plasmati)

Nel d.lgs 123/2025, il legislatore dedica la Parte V – Titolo II alla disciplina delle agevolazioni fiscali.

Tali agevolazioni sono raggruppate per materia in tre Capi.

Capo I Agricoltura

Capo II Disposizioni Varie

Capo III Eventi Calamitosi

Le disposizioni ivi contenute sostanzialmente riproducono il testo di altre norme previgenti, che vengono correlativamente abrogate nell'art. 204 dello stesso testo unico.

In dettaglio il Capo I raggruppa le agevolazioni in Agricoltura e riproduce:

- Nell'art.171 le agevolazioni in materia di Imprenditoria giovanile (articolo 14, commi 1 e 2, legge 15 dicembre 1998, n. 441;
- Nell'art. 172 le agevolazioni per **Ampliamento delle superfici coltivate (articolo 7 legge 15 marzo 2024, n. 36;**
- Nell'art. 173 **Piccola proprietà contadina (articolo 2, commi 4 -bis e 4 -ter, decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25; articolo 1, comma 907, legge 28 dicembre 2015, n. 208);**
- **Nell'art.174 Controversie in materia di masi chiusi.**

Si segnala che:

- l'art. 176 che disciplina le agevolazioni per **Atti e provvedimenti emanati in esecuzione dei piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario (articolo 1, comma 57, legge 28 dicembre 2015, n. 208)** si trova tuttavia nel **CAPO II Disposizioni Varie**;
- nel novero delle agevolazioni riprodotte nel d.lgs. 123/2025 non sono stato riportati nel nuovo d.lgs 123/2025:
 - l'art. 9 del d.pr. 601/73 in materia di terreni montani, norma che tra l'altro non era stata abrogata dall'art.10 del d.lgs 23/2011 e che non viene abrogata neppure dall'art. 203;
 - l'art. 5 bis del d.lgs 228/2001 che pure (a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 10 d.lgs 23/2011) era rimasto in vigore per i trasferimenti non onerosi.

Il Capo II invece raggruppa “Disposizioni Varie”

Anche in questo caso di tratta di norme riproductive di regimi fiscali agevolativi pervisti da fonti legislative stratificate nel tempo, che vengono pertanto ricollocate in un unico corpo normativo con minimi adeguamenti dovuti a necessità formali senza innovazioni sostanziali.

Tuttavia anche in questo caso va segnalato che tra le agevolazioni riportate non figurano:

- Le agevolazioni di cui all'art. 32 dpr 601/73;
- Le agevolazioni di cui all'art. 20 legge 10/77.

Tali agevolazioni non sono state abrogate né dall'art. 10 del dlgs 23/2011 né tantomeno dall'art. 203 del nuovo dlgs 123/2025

Infine il capo III raggruppa agevolazioni introdotte con carattere di eccezionalità in occasione del verificarsi di eventi calamitosi la cui applicazione mantiene il proprio carattere limitato sia nel tempo sia nello spazio.

Articolo 171

Imprenditoria giovanile (articolo 14, commi 1 e 2, legge 15 dicembre 1998, n. 441)

L'art. 171 riprende il testo dell'art. 14 legge n.441/1998 limitatamente ai commi 1 e 2, senza richiamare in vigore il comma 5 che disciplinava anche i trasferimenti onerosi.

Quindi non si tratta di nuova disposizione perché quella dei commi 1 e 2 non ha mai cessato di avere efficacia.

Restano pertanto valide le indicazioni di prassi già risultanti da circolare 109/2000 nonché risposta a interpello 671/2021 che si possono di seguito schematicamente riassumere nei termini che seguono:

Quanto ai presupposti soggettivi:

I soggetti indicati nelle lettere a) e b) dell'art. 171 sono "ascendenti e discendenti entro il terzo grado" del donante o de cuius (con esclusione pertanto, oltre che del coniuge in quanto non espressamente menzionato, anche dell'ordine successorio dei collaterali) che non devono avere compiuto il 40° anno alla data della donazione o apertura successione.

Quello agevolato è il trasferimento tra ascendenti e discendenti. Per ragioni anagrafiche può trattarsi solo del trasferimento da ascendenti a discendenti e non da discendenti ad ascendenti.

La complessiva disposizione valorizza appieno la coltivazione indiretta, dal momento che il trasferimento è tra persone fisiche mentre la conduzione è ammessa anche da parte di società di persone. Quindi, la società non deve necessariamente preesistere e se ne può ipotizzare la costituzione dopo l'acquisto donativo o successorio per adempiere l'obbligo di proseguire l'attività del dante causa e realizzare in forma indiretta la continuità dell'impresa (benché non si tratti di successione nell'impresa, ma solo nell'azienda).

Sulla scorta delle argomentazioni svolte nella Risposta n.671/2000, può quindi dirsi ammessa la coltivazione esercitata da società di persone in forza di godimento concesso dai donatari o successori per affitto, comodato o conferimento obbligatorio.

Si nota che nell'ambito del ceto dei "giovani" le definizioni adottano formulazioni non coincidenti. In questo caso il limite d'età per l'accesso ai benefici è fissato con riguardo ai soggetti che non hanno ancora compiuto i quaranta anni. Invece, nel caso dell'art. 172, che riprende l'articolo 7 legge 15 marzo 2024, n. 36, il beneficio è dato ai soggetti di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti. In entrambi i casi si tratta di definire bene il limite, onde stabilire se l'età si compia all'inizio del giorno corrispondente a quello di nascita, alla sua fine o all'ora della nascita durante il giorno⁴⁰.

⁴⁰ La soluzione del significato da attribuire al "non avere ancora compiuto"/"avere già compiuto" discende dal notare che l'età si compie alla fine del giorno corrispondente a quello di nascita, perché il limite di età deve intendersi superato quando ha inizio, dal giorno successivo al compimento, il successivo anno.

Le disposizioni rilevanti per la questione sono:

Art. 2963 c.c. - *Non si computa il giorno nel corso del quale cade il momento iniziale del termine e la prescrizione si verifica con lo spirare dell'ultimo istante del giorno finale.*

Art.14 C.Penale - *Computo e decorrenza dei termini.*

Quando la legge penale fa dipendere un effetto giuridico dal decorso del tempo, per il computo di questo si osserva il calendario comune.

Ogni qual volta la legge penale stabilisce un termine per il verificarsi di un effetto giuridico, il giorno della decorrenza non è computato nel termine.

Art.155 C.P.C. - *Computo dei termini. Nel computo dei termini a giorni o ad ore, si escludono il giorno o l'ora iniziali. Per il computo dei termini a mesi o ad anni, si osserva il calendario comune. I giorni festivi si computano nel termine. Se il giorno di scadenza è festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo.*

Quanto all'oggetto del trasferimento

--- potrebbe essere agevolato anche il trasferimento di fondi rustici dopo la cessazione dell'attività d'impresa da parte del donante se risulta che essi non abbiano perso la natura di beni strumentali per l'esercizio dell'attività di impresa agricola esercitata da parte dei figli beneficiari, di modo che così facendo risulti soddisfatta anche la "ratio" della citata disposizione agevolativa prevista "al fine di favorire la continuità dell'impresa agricola";

Articolo 172

Ampliamento delle superfici coltivate (articolo 7 legge 15 marzo 2024, n. 36)

L'art. 7 l. 36/2024 è riportato invariato, anche riguardo al termine iniziale ormai superato.

Quanto ai requisiti soggetti la norma richiede cumulativamente:

- A) che l'acquirente/permutante sia un giovane imprenditore agricolo di cui all'articolo 2 della legge 15 marzo 2024, n. 36

Quest'ultima norma stabilisce che:

"1. Ai fini della presente legge, ai sensi degli articoli 2, paragrafo 1, lettera n), del regolamento (UE) n. 1305/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 dicembre 2013 , e 4, paragrafo 6, del regolamento (UE) 2021/2115 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 2 dicembre 2021 , sono definiti «impresa giovanile agricola» o «giovane imprenditore agricolo» le imprese, in qualsiasi forma costituite, che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell' articolo 2135 del codice civile , quando ricorra una delle seguenti condizioni:

- a) il titolare sia un imprenditore agricolo di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti;*
- b) nel caso di società di persone e di società cooperative, comprese le cooperative di cui all' articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228 , almeno la metà dei soci sia costituita da imprenditori agricoli di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti; (ndr Quindi il requisito di età va da 18 anni già compiuti (cioè dal primo giorno successivo a quello corrispondente al giorno di nascita) alla fine del 40° anno (dovendo essere inferiore a 41 compiuti, fino allo spirare della mezzanotte del giorno corrispondente a quello di nascita l'età è ancora inferiore).*
- c) nel caso di società di capitali, almeno la metà del capitale sociale sia sottoscritta da imprenditori agricoli di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti e gli organi di amministrazione siano composti, per almeno la metà, dai medesimi soggetti".*

B) - Che l'acquirente/permutante sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale e sia iscritto alla relativa gestione previdenziale; in presenza di società agricole di persone dovrà essere in possesso di tale requisito almeno un socio ovvero in caso di accomandita almeno un accomandatario, mentre in presenza di società di capitali o cooperative dovrà essere in possesso di tale requisito almeno un amministratore.

La norma non contiene, tuttavia una disposizione analoga a quella inserita nel dlgs 99/2004 art.1 co 5-ter ("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, 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

In giurisprudenza v. CASS. 22.7.1991 n. 8182 (La disciplina del computo dei termini, desumibile dagli art. 155 c.p.c. e 2963 c.c., è valida anche per il calcolo dell'età).

Secondo il Consiglio di Stato, Adunanza plenaria del 2/12/2011 n° 21, quando è previsto che come requisiti di accesso che una persona debba avere un'età "non superiore a X anni", bisogna riferirsi al concetto comune, secondo il quale, "dopo il compleanno, una persona ha ancora un'età di X anni e la conserva fino al momento in cui compie X+1 anni".

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”.

Nonostante tale mancata precisazione, non sembra esservi dubbio che la previsione del Dlgs 99/2004 abbia portata generale e capacità di applicazione ad ogni trattamento che non la escluda espressamente.

Quanto al titolo dell'acquisto i termini utilizzati sono piuttosto ampi in quanto riferiti ad acquisto o permuta.

Ne deriva che possono intendersi ricompresi sicuramente tutti gli acquisti derivativi a titolo oneroso.

Potrebbe sorgere qualche dubbio circa la estensione del beneficio agli acquisti a titolo originario e a quelli a titolo gratuito in quanto testualmente la parola “acquistino” utilizzata nel testo normativo viene abbinata a “o permutino”. A tale riguardo, bisogna tenere presente che la disposizione si riferisce, quanto alla riduzione dei tributi, all'imposta di registro e non all'imposta di successione e donazione e ciò porta ad includere gli atti soggetti all'imposta di registro, tra cui anche gli acquisti per usucapione accertata giudizialmente o in mediazione giudiziaria.

La disposizione non contiene previsioni di decadenza e non prevede espressamente che l'acquirente svolga alcuna attività sui fondi acquistati ma la rubrica dell'articolo depone per la necessità di coltivazione. Quanto alla eventuale cessione da parte dell'acquirente agevolato, non sono previste espresse limitazioni.

Quanto all'oggetto deve trattarsi di terreni agricoli (senza riferimento espresso agli strumenti urbanistici), mentre non è richiesto che oggetto sia un complesso aziendale.

Si tratta di una agevolazione che può essere utilizzata:

- a) per ottenere una riduzione dell'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale ordinarie; in questo caso il registro passerebbe dal 15% al 9% mentre le ipocatastali da 50,00 ciascuna a 30,00 ciascuna;
- b) per ottenere una riduzione dell'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale già ridotte previste dalla legislazione vigente; quindi in presenza di soggetto in possesso dei requisiti per chiedere la piccola proprietà contadina, questa agevolazione consente di ottenere un ulteriore beneficio con la conseguenza che le imposte di registro e ipotecaria da 200,00 ciascuna passano a 120,00 e la catastale passa da 1% a 0,6%.

In tale ipotesi la decadenza dall'agevolazione piccola proprietà contadina non dovrebbe tuttavia determinare la decadenza dal diritto all'agevolazione della riduzione del 60% sull'imposta "ordinaria" (che per i soggetti in questione è il 9% e non il 15%, dal momento che quella del 9% è l'aliquota applicabile al trasferimento dei terreni agricoli a favore di coltivatori diretti e di imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale).

Si segnala che la prassi di alcune Agenzie ha messo in discussione la riduzione dell'imposta fissa, ritenendo erroneamente che la misura stabilita dal Testo Unico all'art. 45 (ex art.41 TUR), costituisca limite inderogabile, senza considerare che quella in commento è previsione speciale ed eccezionale e quindi derogatoria della previsione generale

Articolo 173

Proprietà contadina (articolo 2, commi 4 -bis e 4 -ter, decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25; articolo 1, comma 907, legge 28 dicembre 2015, n. 208)

La norma non presenta aspetti innovativi.

Si richiama la prassi amministrativa già nota e principalmente:

Ris 36/2010 secondo cui ai fini della fruizione delle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina, non è più richiesta la sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 2 nn. 1), 2) e 3, previste dalla legge 6 agosto 1954, n. 604 (quali la qualità dell'acquirente che deve dedicare abitualmente la propria attività alla

lavorazione delle 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 non è più richiesta, ai fini del riconoscimento del regime agevolativo, la produzione della certificazione dell'Ispettorato Agrario competente, che attesti la sussistenza delle richiamate condizioni

Risoluzione n. 455 dell'1/12/2008 dove è stato riconosciuto che il "conferimento di un fondo, acquistato con le agevolazioni per la PPC, in una società agricola in accomandita semplice - della quale il coltivatore diretto sia socio accomandatario e gli altri soci siano il coniuge e un figlio - effettuato nel quinquennio successivo all'acquisto non comporta la decadenza dalle predette agevolazioni, in quanto, con il conferimento in parola, viene data attuazione ad una riorganizzazione finalizzata a promuovere lo sviluppo e la modernizzazione dell'attività agricola, coerentemente con la ratio che ha ispirato gli interventi legislativi volti a riconoscere la qualifica di imprenditore agricolo anche alle società. Resta inteso che la conservazione dell'agevolazione tributaria in parola ... persiste purché il coltivatore diretto (conferente) mantenga la qualità di socio accomandatario nella conferitaria e coltivi direttamente il fondo conferito

Risoluzione 277/2009 e Risposta 68/2020 che affermano che il Contribuente decade dalle agevolazioni fruite al momento dell'acquisto dei terreni, in caso di conferimento, prima del decorso dei 5 anni, di detti terreni in una società a responsabilità limitata; ciò anche nell'ipotesi, in cui il contribuente sia unico socio della società a responsabilità limitata

Risposta 458/2020 esclude la decadenza da agevolazione nel caso di società acquirente del terreno che successivamente conceda il fondo in comodato allo stesso soggetto (socio) che nella compagine sociale integra la figura del coltivatore diretto e che quindi, avrebbe avuto la possibilità di accedere all'agevolazione per la piccola proprietà contadina, possedendo la qualifica di coltivatore diretto;

Risposta 307/2021 al contrario conferma la decadenza da agevolazione nel caso di società acquirente del terreno che successivamente conceda il fondo in affitto al socio minoritario coltivatore diretto (anche in caso di prosecuzione dell'attività di coltivazione) se risulta che il fondo in questione sia l'unico fondo posseduto dalla società in quanto la stessa perderebbe la qualifica di società agricola dal momento che i ricavi derivanti da tale affitto non saranno marginali rispetto a quelli derivanti dall'attività agricola come si desume dall'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo n. 99 del 2004 "Non costituiscono distrazione dall'esercizio esclusivo delle attività agricole la locazione, il comodato e l'affitto di fabbricati ad uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati ad uso strumentale alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del c.c., sempreché i ricavi derivanti dalla locazione o dall'affitto siano marginali rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola esercitata. Il requisito della marginalità si considera soddisfatto qualora l'ammontare dei ricavi relativi alle locazioni e affitto dei beni non superi il 10 per cento dell'ammontare dei ricavi complessivi

Ris. 26/2015 – riconosce l'applicazione dell'agevolazione al fabbricato pertinenziale del terreno trovano applicazione solo se il fabbricato che costituisce pertinenza del terreno agricolo risulti situato sul medesimo terreno del terreno che successivamente conceda il fondo

Circ. n.16/2012 secondo la quale ai sensi dell'**articolo 1, comma 907, legge 28 dicembre 2015, n. 208** per il coniuge e i parenti in linea retta dello IAP o CD, l'iscrizione nella gestione previdenziale e assistenziale non sia necessaria per l'accesso alle agevolazioni in parola. Resta ferma, tuttavia, l'applicazione delle cause di decadenza dall'agevolazione, previste dall'art. 2, comma 4-bis del d.l. n. 194 del 2009 e, pertanto, si decade dall'agevolazione frutta in sede di acquisto qualora, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di trasferimento, vengano alienati volontariamente i terreni ovvero venga cessata la coltivazione degli stessi

Ris. 100/2014 che esclude la possibilità usufruire di un'agevolazione fiscale richiesta in atto in via subordinata nel caso in cui il contribuente sia incorso in decadenza da un'altra agevolazione tributaria richiesta nel medesimo atto in via principale (ppc) confermando così il superamento della precedente circolare 32/2007 di segno opposto. Cfr. Corte con sentenza del 5 aprile 2013 n. 8409; sentenza della Corte di Cassazione del 22 gennaio 2014, n. 1259

Risposta 7/2020 nella quale si afferma che in caso di rinuncia alle agevolazioni ppc da parte di IAP o CD che ne abbia fatto richiesta in sede di acquisto, troverebbe applicazione l'aliquota del 9% (e non del 15%) purché il rinunciante alle agevolazioni fiscali possieda la qualifica di IAP o CD iscritto nella relativa gestione INPS

Risposta 551/2020 secondo cui L'aliquota del 9 per cento trova quindi applicazione sia nell'ipotesi di rinuncia alle agevolazioni di cui al decreto legge n. 194 del 2009, esercitata espressamente nell'atto di trasferimento, sia nell'ipotesi, oggetto del presente interpello, di decadenza dalle agevolazioni per l'alienazione dei terreni prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula dell'atto. In effetti, la decadenza dalle agevolazioni non fa venir meno in capo all'istante la qualifica di imprenditore agricolo professionale, qualifica che permane anche dopo la vendita del terreno e che permette l'applicazione dell'aliquota del 9 per cento per il recupero dell'imposta di registro sull'originario atto di acquisto.

Si richiamano altresì gli studi ed approfondimenti precedenti sul tema e in particolare Studio n. 20-2011/T Le disposizioni valevoli dal 2011 per la proprietà coltivatrice; Agevolazioni per il coltivatore diretto e per lo IAP a seguito del c.d. decreto Milleproroghe del 2010. Studio n. 49-2010/T.); Quesito tributario n. 708-2013/T - AGEVOLAZIONE EX PPC- PERTINENZA - ANNOTAZIONE IN CATASTO RURALITÀ ; Quesito tributario n. 175-2012/T - Acquisto di fondo rustico affittato e agevolazioni proprietà contadina; NOVITÀ NORMATIVE - Legge di Bilancio: novità nei trattamenti agevolati per l'agricoltura e la montagna - CNN Notizie 5.1.2023; Applicabilità delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina alle pertinenze dei terreni agricoli. commento alla Risoluzione dell'AGENZIA DELLE ENTRATE N.26/E 2015; Studio Tributario n. 1-2016/T - NOVITÀ FISCALI NEL SETTORE AGRICOLO

Articolo 174

Controversie in materia di masi chiusi (articolo 35, comma 3, legge 24 novembre 2000, n. 340)

1. Tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi ai procedimenti, anche esecutivi, cautelari e tavolari relativi alle controversie in materia di masi chiusi, nonché quelli relativi all'assunzione del maso chiuso, in seguito all'apertura della successione, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro, da ogni altra imposta e tassa e dal contributo unificato.

L'art. 204 di questo stesso Testo Unico dispone l'abrogazione del comma 3 l.340/2000

Articolo 176

Atti e provvedimenti emanati in esecuzione dei piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario (articolo 1, comma 57, legge 28 dicembre 2015, n. 208)

Invariato

Il commento alla normativa sulla ricomposizione fondiaria è contenuto nell'apposito studio, in cui fu ventilata la possibile sopravvivenza di tutta la normativa sul compendio unico, in dipendenza dei lavori parlamentari.

Si attende l'entrata in vigore dell'apposito testo unico sulle agevolazioni per verificare se il compendio unico risorga dalle ceneri della normativa eversiva del 2014.

Articolo 177

Società cooperative edilizie di abitazione (articolo 66, comma 6 -bis e 6 -ter, decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427)

Invariato

Articolo 180

Cessioni di immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi (articolo 35, commi 10 -ter e 10 -ter .1, decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248)

La disposizione recepisce le disposizioni contenute nei commi 10 ter e 10 ter1 del dl 223/2006 conv. in legge 248/2006 che correlativamente sono state abrogate.

In particolare il comma 1 del nuovo art.180, ricalca il vecchio comma 10 ter citato con l'unica differenza dovuta all'adeguamento della parte finale in quanto le parole "le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, come modificate dal comma 10-bis del presente articolo, sono ridotte della metà" sono state sostituite con le parole "le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, di cui all'articolo 2, della tariffa dell'allegato 2 al presente testo unico, sono ridotte della metà."

Si segnala che l'allegato 2 contiene una TARIFFA e una TABELLA e la Tariffa, all'articolo 2, disciplina solo l'aliquote dell'imposta ipotecaria che viene fissata al 3% e che quindi sarebbe ridotta alla misura del 1,5%

In realtà l'aliquote ordinaria dell'imposta catastale sulle cessioni di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 sono previste dal nuovo articolo 79.

Quindi l'inciso "le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, di cui all'articolo 2, della tariffa dell'allegato 2 al presente testo unico, sono ridotte della metà," dovrebbe essere letto nel senso che "le aliquote dell'imposta ipotecaria, di cui all'articolo 2, della tariffa dell'allegato 2 al presente testo unico, e quelle dell'imposta catastale sono ridotte della metà"

In merito alla sua concreta applicazione restano valide le precedenti indicazioni per le quali si rinvia a STUDIO Numero 101/2012/T del 21 Settembre 2012 e risposta Numero 657/2014/T del 17 Luglio 2014

Art. 181.

Estensione del regime dei titoli di Stato alle obbligazioni e altri titoli di debito emessi ai sensi dell'articolo 195 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36 (articolo 1, commi 1, 3 e 5, decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134)

L'agevolazione contenuta nel comma 2 del nuovo art.181, consiste nell'applicazione dell'imposta fissa di registro, ipotecaria e catastale e richiede che gli atti agevolati (di costituzione di garanzie relative eventuali surroghe, sostituzioni, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni anche parziali, cessione credito o trasferimento delle garanzie) risultino collegati ad una emissione di obbligazioni e/o titoli di debito da parte delle società di cui all'art. 194 del dlgs 36/2023

Tale concetto viene infatti reso in modo più esplicito nell'art. 194 comma 7 dello stesso dlgs 36/2023 in base al quale "Le garanzie reali, personali e di qualunque altra natura, incluse le cessioni di credito a scopo di garanzia che assistono le obbligazioni e i titoli di debito, possono essere costituite in favore dei sottoscrittori o anche di un loro rappresentante che sarà legittimato a esercitare in nome e per conto dei sottoscrittori tutti i diritti, sostanziali e processuali, relativi alle garanzie medesime"

Presupposto applicativo sono quindi:

- 1) la qualifica soggettiva dell'emittente che deve essere una società alla quale fa riferimento l'art. 194 dlgs 36/2023 comma 1 e 6) e in particolare:
 - a) una di scopo, costituita in forma di società per azioni o a responsabilità limitata, anche consorziale da colui che sia risultato aggiudicatario per affidamenti di concessione nella forma della finanza di progetto, disciplinata dall'art. 193 dello stesso decreto, e che sia superiore alla soglia di cui all'art. 14 comma 1 lettera a) (pari ad euro 5.538.000,00);
 - b) una società operanti nella gestione dei servizi di cui all'articolo 3-bis del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148;
 - c) una società titolare delle autorizzazioni alla costruzione di infrastrutture di trasporto di gas e delle concessioni di stoccaggio di cui agli articoli 9 e 11 del decreto legislativo 23 maggio 2000, n. 164,

- d) una società titolare delle autorizzazioni alla costruzione di infrastrutture facenti parte del Piano di sviluppo della rete di trasmissione nazionale dell'energia elettrica
 - e) una società titolare delle autorizzazioni per la realizzazione di reti di comunicazione elettronica di cui al codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259 ;
 - f) una società titolare delle licenze individuali per l'installazione e la fornitura di reti di telecomunicazioni pubbliche di cui al predetto codice delle comunicazioni elettroniche,
 - g) una società titolare delle autorizzazioni di cui all'articolo 46 del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222.
- 2) la società di cui al punto 1) abbia emesso obbligazioni e/o titoli di debito destinati esclusivamente alla sottoscrizione da parte degli investitori istituzionali e dei clienti professionali indicati nell'articolo 6, commi 2-quinquies e 2-sexies, del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e nei regolamenti attuativi o delle loro controllanti e controllate ai sensi dell'articolo 1, commi 6-bis.1 e 6-bis.2 dello stesso testo unico di cui al decreto legislativo n. 58 del 1998;

l'emissione di obbligazioni sia destinata esclusivamente a finanziare ovvero rifinanziare il debito precedentemente contratto per la realizzazione dell'infrastruttura o delle opere connesse al servizio di pubblica utilità

Art. 183

Start up Turismo (articolo 11-bis, comma 2, del decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2014, n. 106)

La disposizione, il cui testo resta invariato, agevola la tassazione degli atti costitutivi di una particolare tipologia di start up innovative ossia alle start-up Turismo disciplinate dall'art. 11 bis dl 83/2014; tale norma consente di attribuire la qualifica di start up innovativa a società che, essendo in possesso di tutti gli altri requisiti previsti dalla art. 25 del dl 179/2012, non abbiano ad oggetto solo "lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico e non svolge attività prevalente di agenzia e di consulenza" (art. 25 comma 2 lett.f) del dl 179/2012) ma anche a quelle società che "abbiano come oggetto sociale la promozione dell'offerta turistica nazionale attraverso l'uso di tecnologie e lo sviluppo di software originali, in particolare, agendo attraverso la predisposizione di servizi rivolti alle imprese turistiche. Tali servizi devono riguardare la formazione del titolare e del personale dipendente, la costituzione e l'associazione di imprese turistiche e culturali, strutture museali, agenzie di viaggio al dettaglio, uffici turistici di informazione e accoglienza per il turista e tour operator di autotrasporto, in modo tale da aumentare qualitativamente e quantitativamente le occasioni di permanenza nel territorio; l'offerta di servizi centralizzati di prenotazione in qualsiasi forma, compresi sistemi telematici e banche di dati in convenzione con agenzie di viaggio o tour operator, la raccolta, l'organizzazione, la razionalizzazione nonché l'elaborazione statistica dei dati relativi al movimento turistico; l'elaborazione e lo sviluppo di applicazioni web che consentano di mettere in relazione aspetti turistici culturali e di intrattenimento nel territorio nonché lo svolgimento di attività conoscitive, promozionali e di commercializzazione dell'offerta turistica nazionale, in forma di servizi di incoming ovvero di accoglienza di turisti nel territorio di intervento, studiando e attivando anche nuovi canali di distribuzione."

Art. 184

Trasferimenti di beni immobili strumentali in caso di cessione dell'azienda o di un ramo di essa con continuazione dell'attività (articolo 1, comma 237, legge 30 dicembre 2021, n. 234)

La norma riproduce solo il comma 237 dell'art. 1 della legge 234/2021.

Tuttavia tale disposizione, all'indomani della sua entrata in vigore, è stata interpretata in senso restrittivo dalla Agenzia Entrate con circolare n.3/2022 secondo cui essa può trovare applicazione "limitatamente agli atti di cessione stipulati nell'ambito dei piani volti a salvaguardare il tessuto occupazionale e la continuità aziendale di cui ai commi 224 e ss. dell'articolo 1 della legge di Bilancio 2022".

Infatti prosegue l'Agenzia “Tale circostanza, ancorché non espressamente menzionata dalla norma, si evince da una lettura congiunta dei commi da a 238 dell'articolo 1 della legge di Bilancio 2022 e da un'interpretazione sistematica degli stessi. Peraltro, si consideri che gli stessi commi 225 e 226, nell'individuare talune caratteristiche delle aziende destinatarie del beneficio in commento, fanno riferimento unitariamente alla disciplina prevista ai commi da 224 a 238.

Sono escluse dall'ambito di applicazione dell'anzidetta disciplina, ai sensi del comma 226, le aziende, datrici di lavoro, che si trovano in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario tale da renderne probabile la crisi o l'insolvenza, e che possono accedere alla procedura di composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa di cui al decreto-legge 24 agosto 2021, n. 118, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 ottobre 2021, n. 147.”

Si segnala che, al di fuori del comma 237 (abrogato dall'art. 203 lettera nnn) del dlgs 123/2005), i commi da 224 a 238 non sono stati abrogati con la conseguenza che deve ritenersi tutt'ora applicabile la prassi amministrativa citata che impone di leggere la disposizione in commento in maniera coordinata con gli altri commi (da 224 a 238) della legge 234/2021.

Art. 185

Atti aventi a oggetto gli immobili destinati ad alloggi o residenze per studenti universitari (articolo 25, comma 10, decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175)

La norma riproduce l'art.25 comma 10 del dl 144/2022 abrogato dall'art. 204 lett. ooo) del dlgs 123/2025. In realtà, l'esatta corrispondenza dell'art.185 è rappresentata dall'art.1-bis, comma 10, della legge 14 novembre 2000, n.338, come inserito dall'art. 25, comma 1, decreto-legge 23 settembre 2022, n.144.

Requisiti soggettivi:

L'agevolazione si riferisce agli acquisti stipulati in relazione alle proposte ammesse al finanziamento di cui all'articolo 25 del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175.

In particolare l'art.2 del citato dl 144/2022 dispone che “Le risorse destinate ai sensi del comma 1 sono assegnate, agli operatori economici di cui all'articolo 3, comma 1, lettera p), del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, e agli altri soggetti privati di cui all'articolo 1, comma 1”;

Quindi i soggetti ammessi a presentare proposte finalizzate ad accedere ai citati finanziamenti devono rientrare in una delle due citate categorie:

- a) operatori economici di cui all'articolo 3, comma 1, lettera p), del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50
- b) soggetti privati di cui all'articolo 1, comma 1 legge 338/2000.

In particolare:

I soggetti sub a) comprendono una persona fisica o giuridica, un ente pubblico, un raggruppamento di tali persone o enti, compresa qualsiasi associazione temporanea di imprese, un ente senza personalità giuridica, ivi compreso il gruppo europeo di interesse economico (GEIE) costituito ai sensi del decreto legislativo 23 luglio 1991, n. 240, che offre sul mercato la realizzazione di lavori o opere, la fornitura di prodotti o la prestazione di servizi

i soggetti sub b) sono “soggetti privati in concessione di costruzione e gestione o in concessione di servizi, o a società di capitali pubbliche o a società miste pubblico-private anche a prevalente capitale privato”.

Oggetto dell'agevolazione sono gli atti aventi a oggetto gli immobili destinati ad alloggi o residenze per studenti universitari stipulati in relazione alle proposte ammesse al finanziamento.

Dal punto di vista oggettivo, siccome la norma prevede un'esenzione da imposta di registro, essa è da riferire ad atti tra vivi a titolo oneroso che altrimenti sarebbero soggetti a tale imposta.

Inoltre tali atti devono avere ad oggetto solo immobili alloggi o residenze per studenti universitari e, come confermato anche dal MUR, secondo cui “La destinazione d'uso prevalente a cui fa riferimento l'Avviso è quella funzionale di alloggio o residenza per studenti, piuttosto che catastale e urbanistica”.

Inoltre deve trattarsi di acquisti effettuati in relazione alle proposte ammesse al finanziamento.

Pertanto occorre che vi sia corrispondenza tra l'oggetto dell'acquisto e l'oggetto della proposta/richiesta di finanziamento che, tra l'altro, deve risultare approvata/ammessa dal MUR.

Il testo attuale, inoltre, si differenzia dal precedente nel secondo periodo in tema di decadenza.

Nella versione originaria tale periodo riportava la frase “... omissis... Ferma restando la decadenza dal beneficio prevista dal comma 6” mentre adesso si legge “Ferma restando la decadenza dal beneficio prevista dall'articolo 25, comma 6, del decreto-legge n. 144 del 2022”.

Si tratta di un adeguamento lessicale imposto dalla necessità di trasferire il testo del comma 10 citato all'interno del nuovo d.lgs. 123/2025, che tuttavia non incide sulle restanti norma dello stesso DL 144/2022 che restano in vigore.

In particolare il citato comma 6 in materia di decadenza dispone che “La riduzione della disponibilità di posti letto rispetto al numero degli stessi indicato in sede di proposta comporta la riduzione delle somme erogate e dei benefici di cui ai commi 9 e 10 in misura proporzionale alla riduzione della disponibilità prevista. In caso di mutamento della destinazione d'uso prevalente ad alloggio o residenza per studente degli immobili utilizzati per le finalità del presente articolo, il soggetto aggiudicatario decade dai benefici di cui ai commi 9, 10 e 11.”

Dalla lettura coordinata delle due disposizioni se ne può dedurre che la decadenza dal beneficio fiscale può essere:

- a) integrale, se a seguito della stipula degli atti di acquisto di cui al primo periodo non venga dato seguito, entro i termini previsti, agli interventi finalizzati alla realizzazione e messa a disposizione degli alloggi o delle residenze universitarie;
- b) integrale, caso di mutamento della destinazione d'uso prevalente ad alloggio o residenza per studente;
- c) parziale e proporzionale, in caso di riduzione dei posti letto rispetto a quelli indicati nella proposta.

Nessuna agevolazione è prevista per le imposte ipotecarie e catastali che potranno esse applicate nella misura ordinaria del 2% e 1%.

Inoltre, poiché il soggetto avente diritto al beneficio di cui si tratta non può essere una persona fisica, non potrà applicarsi la disciplina del prezzo valore di cui alla legge 266/2005.

Art. 189

Valorizzazione del patrimonio immobiliare e operazioni di cartolarizzazione – (art.1 comma 275 legge 30 dicembre 2004, n.311)

Il testo della norma è rimasto sostanzialmente invariato.

Si richiama la risoluzione 53/2006 che fornisce chiarimenti in merito all'ambito applicativo del regime di esenzione già previsto dall'art. 1, comma 275, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005) oggi art. 189. Nel suddetto comma 275 viene determinato l'ambito dei soggetti destinatari degli atti di trasferimento di immobili di proprietà dei comuni, la cui elencazione deve considerarsi tassativa. Pertanto, non è consentita l'esenzione dalle imposte indicate nel citato comma 275 qualora il trasferimento avvenga a favore di soggetti diversi da quelli elencati nella norma. Ne consegue che il regime di esenzione in argomento, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 576, della legge finanziaria 2006, è applicabile

esclusivamente qualora i trasferimenti siano fatti in favore di fondazioni, società di cartolarizzazione e associazioni riconosciute. Si osserva, inoltre, che la suddetta agevolazione, applicabile a tutte le imposte indirette, non riguarda l'IVA, non essendo configurabile, in relazione al trasferimento di immobili dei comuni, alcuna deroga all'applicazione dell'imposta che non trovi conferma in ambito comunitario.

Articolo 191

Misure per incentivare il procedimento di mediazione (articolo 17, commi 1 e 2, decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28)

Si conferma il regime di favore, senza estensione alle transazioni extra mediazione che sono anch'esse produttive di alleggerimento del carico giudiziario e potrebbero essere altrettanto ricomprese nello stesso regime.

Anche qui non è stata colta l'occasione per recepire i risultati interpretativi in ordine alla perimetrazione dell'area di esenzione, da intendere come comprendente "ogni tributo".

Essendo una norma riproduttiva del testo previgente per i relativi profili applicativi si rinvia allo studio CNN n.5/2023, *Il regime fiscale dell'accordo di conciliazione e le novità della Riforma Cartabia*.

Articolo 195

Atti relativi allo scioglimento del matrimonio (articolo 19 legge 6 marzo 1987, n. 74)

La formulazione, immutata, continua a non contemplare le **unioni civili** e non recepisce i risultati interpretativi riguardo ai **figli**, risultati che rimangono comunque acquisiti.

Non è stata colta l'occasione per chiarire anche in questa disposizione che il regime di esenzione riguardi ogni tributo e quindi non solo "ogni altra tassa" bensì "ogni imposta, tassa e tributo".

Per le questioni applicative si segnalano:

Corte Costituzionale n. 154 del 10 maggio 1999 che ha esteso l'esenzione anche alle cessioni effettuate dai/tra i coniugi, in esecuzione di accordi omologati dal Tribunale in sede di separazione personale,

risoluzione n. 65/E del 16 luglio 2015 che ha esteso l'applicazione dell'esenzione anche agli accordi di negoziazione assistita ex articolo 6 del decreto legge n. 132 del 2014;

circolare 21.06.2012 n.27/E che estende l'agevolazione ai trasferimenti a favore dei figli, effettuati dai coniugi in adempimento di accordi di separazione e divorzio a condizione che il testo dell'accordo omologato dal tribunale, al fine di garantire la certezza del diritto, preveda esplicitamente che l'accordo patrimoniale a beneficio dei figli, contenuto nello stesso, sia elemento funzionale e indispensabile ai fini della risoluzione della crisi coniugale.

risposta 244/2022 che esclude l'applicazione dell'agevolazione in parola agli accordi finalizzati a definire i rapporti tra ex conviventi.

Articolo 196

Donazioni di beni immobili in favore di aziende ospedaliere (articolo 5, comma 4, decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502)

Si tratta di donazioni che dovrebbero risultare già contemplate dall'art. 89 (che riproduce l'art. 3 del TUS), il quale art.89 per gli Enti pubblici aventi come scopo esclusivo finalità di pubblica utilità non richiede la specifica destinazione alle finalità proprie della funzione esercitata (ritenendosi che il perimetro sia per lo meno quello delineato dall'art.74 TUIR, comprensivo dell'attività sanitaria, senz'altro una delle più rilevanti se non la prima tra tutte quelle di pubblica utilità). Se ciò è vero, riportare nel Testo Unico l'art.5 comma 4 del

d.lgs. 502 causa un difficoltoso coordinamento. Non ostante ciò, non dovrebbe risultarne una lettura restrittiva dell'art. 89 in ordine alle attività sanitarie.