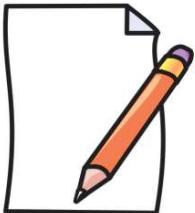


### 3. PROMEMORIA



#### 3.1. TASSAZIONE DEGLI ATTI NOTARILI GLI ESEMPI DELLA CIRCOLARE 21.02.2014, N. 2/E

##### 1. CESSIONE FABBRICATO ABITATIVO

###### Esempio 1)

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

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

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

##### 1.1. AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

###### Esempio 2)

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

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

Credito di imposta pari a 900 euro

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

### **Esempio 3)**

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

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

Credito di imposta pari a 400 euro

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

### **Esempio 4)**

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

- imposta di registro proporzionale calcolata per l’atto definitivo, pari ad euro 900 (da arrotondare all’importo minimo di 1000 euro);
- imposta di registro da imputare all’imposta principale pari ad euro 800;
- imposta di registro da corrispondere in sede di registrazione del contratto definitivo: euro 200.

## **2. ATTI PLURIMI**

### **Esempio 5)**

Unico venditore che trasferisce diversi immobili a tre diversi acquirenti; l’imposta di registro proporzionale determinata in relazione a ciascun negozio è la seguente:

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

Imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.750.

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

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

### **Esempio 6)**

Unico venditore che trasferisce diversi immobili a tre diversi acquirenti; l'imposta di registro proporzionale determinata in relazione a ciascun negozio è la seguente:

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

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

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

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

### **Esempio 7)**

Atto notarile recante le seguenti disposizioni negoziali:

- 1) un trasferimento immobiliare nei confronti del soggetto A, per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale, pari ad euro 900;
- 2) un trasferimento di immobile strumentale, soggetto ad Iva, nei confronti del soggetto B per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura fissa, pari ad euro 200;
- 3) una cessione di quota sociale nei confronti del soggetto C, pari ad euro 200.

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

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

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

### **Esempio 8)**

Atto notarile recante le seguenti disposizioni negoziali:

- 1) un trasferimento immobiliare nei confronti del soggetto A, per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale, pari ad euro 500;
  - 2) un trasferimento di immobile strumentale soggetto ad Iva nei confronti del soggetto B, per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura fissa, pari ad euro 200;
- 3) una cessione di crediti nei confronti del soggetto C, per la quale trova applicazione l'imposta proporzionale di registro pari ad euro 80.

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

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

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

### **Esempio 9)**

Atto notarile recante le seguenti disposizioni negoziali:

- 1) un trasferimento immobiliare nei confronti del soggetto A, per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale del 2%, pari ad euro 900;
- 2) una divisione senza conguaglio per la quale trova applicazione l'imposta proporzionale dell'1%, pari ad euro 450;

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

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

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

### **Esempio n. 10)**

Atto di conferimento recante le seguenti disposizioni negoziali:

1. conferimento di un immobile abitativo da parte del socio A, per il quale trova applicazione l'imposta di registro proporzionale del 9 per cento pari ad euro 450;
2. conferimento di un terreno edificabile da parte del socio B, per il quale trova applicazione l'imposta di registro proporzionale del 9 per cento pari ad euro 500.

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.000  
Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura complessiva di euro 200.  
Non è dovuta l'imposta di bollo, né le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

## 2.1. NOTA AGLI ESEMPI 5) e 6)

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

(...)

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

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

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

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

In considerazione di tale principio, la circolare n. 2/2014 puntualizza che “*nei casi di più trasferimenti immobiliari soggetti all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa, qualora l'imposta di registro su ciascuna disposizione è inferiore alla misura minima di 1.000 euro, ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione, l'imposta minima di 1.000 euro è dovuta una sola volta*”.

La fattispecie descritta nell'esempio 6) (1) è quella dell'unico venditore che trasferisce diversi immobili a tre diversi acquirenti. La stessa soluzione si ritiene applicabile anche alla fattispecie inversa in cui diversi venditori trasferiscono diversi immobili ad un unico acquirente. Anche in tal caso, infatti, si

avranno tante disposizioni negoziali, suscettibili di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, quanti sono i venditori contraenti con lo stesso acquirente. Pertanto, l'imposta di registro dovuta sarà pari alla somma dell'imposta proporzionale relativa a ciascuna disposizione negoziale nella misura minima complessiva di euro 1000. (2)

---

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

***Unico venditore che trasferisce diversi immobili a tre diversi acquirenti;***  
l'imposta di registro proporzionale determinata in relazione a ciascun negozio è la seguente:

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

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

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

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

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

### **(2) Esempi non contemplati dalla Circolare 2/2014**

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

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

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

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

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

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

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

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

### **3. IMPOSTA MINIMA IN CASO DI UNICA DISPOSIZIONE**

#### **Esempio 11)**

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

- ° l’imposta di registro proporzionale del 2 per cento dovuta per il bene immobile è pari ad euro 600;
- ° l’imposta di registro proporzionale del 9 per cento per l’immobile pertinenziale è pari ad euro 200.

L’imposta di registro complessivamente dovuta sull’atto è pari ad euro 1.000.  
Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura complessiva di euro 100.  
Non è dovuta l’imposta di bollo né le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

#### **Esempio 12)**

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

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

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

E’ dovuta l’imposta di bollo, per gli atti sottoposti a registrazione con procedure telematiche nella misura di euro 300. Sono dovute le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, salvo che per le eventuali formalità relative unicamente

all’immobile assoggettato all’imposta di registro di cui all’articolo 1 della Tariffa, parte prima, del TUR.

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

### **Esempio n. 13)**

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

- l’imposta di registro dovuta per il bene immobile soggetto ad IVA è pari ad euro 200;
- l’imposta di registro proporzionale del 2 per cento per l’immobile abitativo esente Iva è pari ad euro 850.

L’imposta di registro complessivamente dovuta sull’atto è pari ad euro 1.200  
Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura complessiva di euro 400 per il bene soggetto ad IVA e nella misura complessiva di euro 100 per il bene soggetto ad imposta di registro.

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

## **4. AGEVOLAZIONI PPC**

### **Esempio 14)**

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

- l’imposta di registro dovuta per il trasferimento del terreno agricolo, per il quale trova applicazione il regime di favore, è pari ad euro 200.
- l’imposta di registro proporzionale del 9 per cento dovuta per il trasferimento del fabbricato strumentale è pari ad euro 800.

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

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

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

#### **4.1. NOTA ALL'ESEMPIO 14)**

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

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

Il dubbio interpretativo sorge in quanto con la circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, esempio 14, è stato prospettato il caso di vendita di un fabbricato strumentale e di un terreno agricolo, a favore di un soggetto IAP, per il quale ricorrono le condizioni di cui all'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge n. 194 del 2009. In tale ipotesi, si è ritenuta applicabile l'agevolazione prevista per i coltivatori diretti e IAP solo con riferimento al trasferimento del terreno agricolo, prevedendo, invece, l'aliquota dell'imposta di registro del 9 per cento per il trasferimento dell'immobile strumentale.”

#### **SECONDO L'AE DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA**

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

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

La nozione di fabbricato pertinenziale, che implica la sussistenza di una connessione funzionale tra il fabbricato ed il terreno agricolo, non appare coincidente, come detto,

con la nozione di strumentalità che è, invece, volta alla individuazione dei beni necessari per lo svolgimento dell'impresa agricola.

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

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

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

“Risulta pertanto **esclusa la possibilità di godere dell'agevolazione** per la piccola proprietà contadina in caso di acquisto di un **fabbricato che, pur essendo pertinenza del terreno agricolo, risulti fisicamente separato da esso**, e a maggior ragione in caso di **acquisto del solo fabbricato rurale**, pur se destinato al servizio del terreno agricolo adiacente, già di proprietà dell'acquirente.”

(*Cfr. Paolo Tonalini, L'attività notarile e l'agricoltura, CND Cuneo, 8 giugno 2021*)

§§§§§

§§§§§

§§§§§