

CIRCOLARE 21 FEBBRAIO 2014 N. 2/E

PREMESSA

“L’articolo 10 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, (di seguito *decreto*) come modificato dall’articolo 26, comma 1, del decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 novembre 2013, n. 128, e dall’articolo 1, comma 608, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (di seguito *legge di stabilità 2014*) introduce, a decorrere dal 1° gennaio 2014, rilevanti novità nel regime impositivo applicabile, ai fini delle imposte indirette,

agli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari.

Per effetto delle disposizioni recate dall’articolo 10, è stato riformulato l’articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito *TUR*) al fine di prevedere due aliquote per la tassazione degli atti, nella misura rispettivamente del 9 e del 2 per cento.

Con l’articolo 1, comma 609, della *legge di stabilità 2014* è stato, inoltre, nuovamente modificato l’articolo 1 della Tariffa, con l’introduzione di una nuova aliquota di imposta, del 12 per cento, prevista in presenza di determinate condizioni, per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze.

In definitiva, pertanto, per gli atti aventi ad oggetto diritti immobiliari sono state previste dal legislatore tre sole aliquote d’imposta; l’imposta proporzionale risultante dall’applicazione di dette aliquote, ai sensi dell’articolo 10, comma 2, del *decreto* non può comunque essere inferiore a 1.000 euro.

Per effetto della riformulazione dell’articolo 1 della Tariffa, sono state abrogate le previsioni normative recate dalla medesima disposizione e dalle relative note, che prevedevano, fino al 31 dicembre 2013, diverse aliquote dell’imposta di registro ovvero, in taluni casi, la tassazione in misura fissa.

Il comma 3 dell’articolo 10 del *decreto*, come sostituito dall’articolo 26, comma 1, del citato decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, prevede, inoltre, in virtù del cosiddetto ‘*principio di assorbimento*’, l’esenzione dall’imposta di bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali degli atti assoggettati all’imposta di registro di cui all’articolo 1 della Tariffa e degli atti e delle formalità ‘*direttamente conseguenti*’, posti in essere per curare gli adempimenti catastali e di pubblicità immobiliare, nonché l’assoggettamento di detti atti e formalità a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro.

L’articolo 10, comma 4, come modificato dalla *legge di stabilità 2014* prevede, inoltre, la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, che riguardino gli atti assoggettati all’imposta in esame, ad eccezione delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina dall’articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

Da ultimo, si segnala che l'articolo 26 del citato decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, ha stabilito che *“l'importo di ciascuna delle imposte di registro, ipotecaria e catastale stabilito in misura fissa di euro 168 da disposizioni vigenti anteriormente al 1° gennaio 2014 è elevato ad euro 200”*.

Con la presente circolare, si forniscono di seguito i primi chiarimenti in merito all'applicazione delle nuove disposizioni.”

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

(TESTO UNICO IMPOSTA DI REGISTRO)

ALLEGATO A – TARIFFA

Parte Prima – Atti soggetti a registrazione in termine fisso

Art. 1

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

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

..... **2 per cento**

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

..... **12 per cento**

LUCI E OMBRE

1. Agevolazioni “prima casa”

La Circolare dice:

= che per effetto delle modifiche l'imposta di registro è dovuta nella misura del 2% per i trasferimenti di case di abitazione, **ad eccezione di quelle di categoria catastale A/1, A/2 e A/9;**

= che **restano invece confermate le condizioni** cui è subordinata l'applicazione delle agevolazioni recate dalla Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa.

DUNQUE

La Circolare conclude: viene meno il riferimento al DM 2 agosto 1969.

La contraddizione risulta evidente. Se si afferma, infatti, che restano in vigore le condizioni della Nota II-bis, non si può dimenticare che le condizioni ivi disciplinate non sono soltanto quelle soggettive, ma anche quelle oggettive, cioè quelle che prevedono che possono essere agevolate soltanto le case "non di lusso"!!!

Diciamo che la conclusione fa un po' comodo non soltanto all'AE ma anche agli operatori che così possono affrancarsi dalla verifica della sussistenza o meno dei problematici requisiti previsti dal DM 1969.

1.1. Casa contigua

L'AE continua ricordando che l'agevolazione compete anche per l'acquisto di una casa contigua ad altra casa acquistata dallo stesso soggetto **fruendo dei benefici "prima casa"**.

Qui l'AE cade in "amnesia", dato che, per sua stessa ammissione, l'agevolazione spetta anche per l'accorpamento a casa acquistata senza benefici. Si vedano in tal senso la *Risoluzione 4 giugno 2009, n. 142/E* e la *Circolare 7 giugno 2010, n. 31/E, punto 2.1.*

Comunque in questi casi è opportuno far verificare alla parte, con l'ausilio di un tecnico, che a seguito dell'accorpamento la casa risultante dalla fusione non sconfini nelle case non agevolabili. Certo un' A/2 non può diventare un castello, ma può diventare, per es., un' A/1. Tanto potrebbe comportare, oltre alla decadenza dalle agevolazioni, anche l'applicazione della sanzione per dichiarazione mendace, considerato che secondo la Cassazione (**Sentenza 25 giugno 2013, n. 15959**) la sanzione si renderebbe applicabile per il sol fatto di aver richiesto l'agevolazione indipendentemente da una espressa dichiarazione in tal senso.

La Corte infatti statuisce che la richiesta di fruizione dei benefici costituisce essa stessa dichiarazione della sussistenza delle condizioni, ivi compreso quello oggettivo, cui la legge ricollega il diritto ai benefici stessi. Quindi la stessa richiesta dei benefici, non sussistendo la condizione oggettiva, deve considerarsi dichiarazione mendace.

In genere, in caso di decadenza, il recupero della maggior imposta riguarderà, d'ora in avanti, esclusivamente l'imposta di registro e non le imposte ipotecaria e catastale, dal momento che queste si applicano, a seguito della riforma, in ogni caso nella misura di 50 euro ciascuna. (*Nonostante la Nota II-bis*), non modificata, dica: *“sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria*).

A proposito di dichiarazione, l'AE afferma che per fruire delle agevolazioni è sufficiente riportare in atto oltre alla dichiarazione di sussistenza delle condizioni di cui alla Nota II-bis), LA CLASSIFICAZIONE o la CLASSIFICABILITA' dell'immobile nelle categorie catastali che possono beneficiare del regime di favore.

L'AE quindi parla di: CLASSIFICABILITA'!

Ciò potrebbe significare la definitiva ammissione, da parte dell'AE, dell'agevolabilità di immobili non classificati al momento dell'acquisto in categorie abitative ma che potrebbero esserlo a seguito di trasformazione, quindi non solo immobili in corso di costruzione, per i quali i benefici sono già pacificamente ammessi, ma anche per immobili classificati in categorie catastali non abitative, per es. C/2, da trasformare in abitazioni. (Cfr. in Lombardia per l'agevolabilità dell'acquisto di un sottotetto (C/2) da recuperare a fini abitativi, *Ris. 16 settembre 2010, Prot. n. 904-72143/2010*)

Quindi rilevanza delle categorie catastali.

1.2. Cessioni IVA

Purtroppo questo vale per i trasferimenti soggetti a imposta di registro ma non per quelli soggetti a Iva. Rispetto ai quali l'AE non può giustamente “inventarsi” soluzioni alternative, dal momento che il n. 21 della Tabella A, Parte II del d.P.R. n. 633/1972 non è stato toccato dalla novella e pertanto per i trasferimenti soggetti a Iva continuano ad applicarsi, per la verifica della non lussuosità, i criteri del DM 1969.

Qui è bene ricordare, per quanto riguarda i trasferimenti in campo Iva, che, mentre per i trasferimenti di fabbricati strumentali per natura l'operazione si considera soggetta a Iva, anche se esente, e quindi soggetta a imposta di registro in misura fissa in ogni caso (cfr. art. 40 del TUR) invece la cessione esente di fabbricati

abitativi non si considera soggetta a Iva e pertanto viene assoggettata a imposta di registro con le regole proprie di tale imposta, e quindi per la “prima casa” vale il riferimento alle categorie catastali.

1.2. Acquisti per successione e donazione

Qui forse l'AE si è un po' incartata.

Si richiama l'art. 69, comma 3 della legge 21 novembre 2000, n. 342 che prevede che le imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per i trasferimenti di case di abitazioni non di lusso quando in capo al beneficiario o in capo a uno di essi, in caso di pluralità di beneficiari, sussistano i requisiti di cui all'art. 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima del TUR.

Si richiama inoltre il 4° comma dell'art. 69 citato che stabilisce che le dichiarazioni di cui alla Nota II-bis) sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione.

Si dice che, nonostante l'abrogazione del quinto periodo dell'art. 1 della tariffa, le agevolazioni devono ritenersi in vita per effetto del rinvio alla Nota II-bis) che rimane in vigore!!

Va bene. Va bene anche che le imposte fisse passino da 168 a 200 e che si paghino l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi catastali.

Ma:

Si precisa, infine, che il rinvio effettuato dal comma 3, alle case di abitazioni ‘non di lusso’, deve essere inteso, come chiarito ai fini delle agevolazioni ‘prima casa’ per l'imposta di registro, riferito alle case di abitazione, ad eccezione di quelle appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Quale significato attribuire alla precisazione?

Forse l'AE avrebbe voluto dire che i presupposti per le agevolazioni per successioni e donazioni sono gli stessi di quelli per i trasferimenti a titolo oneroso, ma letteralmente la precisazione significa:

= che A/1, A/8 e A/9 sono escluse in ogni caso dall'agevolazione;

= che per l'agevolabilità delle altre categorie catastali va comunque verificato che le stesse non abbiano caratteristiche di lusso.

QUINDI I REGIMI “PRIMA CASA” SEMBREREBBERO ESSERE TRE:

- 1) trasferimenti a titolo oneroso soggetti a registro: il riferimento va fatto esclusivamente alle categorie catastali, sono agevolate soltanto le case diverse da A/1,A/8 e A/9;**
- 2) trasferimenti a titolo oneroso soggetti a Iva: il riferimento è al DM 1969, sono agevolate le case “non di lusso” secondo i criteri del DM, indipendentemente dalla categoria catastale;**
- 3) trasferimenti per successione e donazione: A/1,A/8 e A/9) escluse in ogni caso, agevolate le altre categorie purché non abbiano caratteristiche di lusso ai sensi del D.M. 1969.**

La questiona andrà approfondita.

Per quanto riguarda i trasferimenti per successione e donazione, va ricordato che, nonostante a seguito della reistituzione dell'imposta ad opera del D.L. n. 262/2006 conv. in L. n. 286/2006, la disciplina del D.lgs. n. 346/1990 sia stata estesa anche ai “*trasferimenti a titolo gratuito*” in genere, secondo l'AE l'agevolazione “prima casa” non è applicabile agli atti a titolo gratuito dal momento che la norma di cui all'art. 69 della L. 342/2000 si riferisce soltanto agli acquisti per successione e donazione e le norme speciali non sono suscettibili di interpretazione estensiva. (Cfr. Circolare 22 gennaio 2008, n. 3, par. 8.2)

Ciononostante molti Uffici ammettono le agevolazioni, per es. in relazione alla rinuncia a diritti di godimento, quali l'usufrutto o l'abitazione, con l'intervento, ovviamente, all'atto del soggetto beneficiario al fine di rendere la relativa dichiarazione.

2. Qualche cenno alla rinuncia a diritti reali

La Rinuncia è prevista sia dall'art. 1 della Tariffa del T.U.R., sia dall'art. 1 del D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, T.U.S.

Sulla base di vari documenti di Prassi dell'AE:

2.1. Rinuncia traslativa onerosa

Tassazione

Registro: aliquote proprie dei trasferimenti immobiliari (Art. 1 tariffa, parte prima, T.U.R.): 9%, 2% (“prima casa”), 12% (terreni agricoli)

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50

Note

L'art. 1 della tariffa, parte prima del T.U.R. estende il trattamento fiscale degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, anche alla rinuncia pura e semplice agli stessi.

Alla rinuncia onerosa, pertanto, in quanto **caratterizzata dalla volontà di trasferire il diritto ad altri verso corrispettivo**, si applicano le imposte proprie degli atti traslativi a titolo oneroso, con possibilità di avvalersi dei regimi agevolati, ivi compreso quello relativo ai benefici cd "prima casa", ricorrendone le condizioni. In tal caso è necessario l'intervento all'atto del soggetto "acquirente", allo scopo di rendere le dichiarazioni previste dalla Nota II-bis), art. 1 tariffa, parte prima, T.U.R..

2.2. Rinuncia traslativa gratuita

Tassazione

Imposta sui trasferimenti a titolo gratuito (Art. 1, n. 2, D.Lgs. 31.10.1990, n. 346)
Ipotecaria: 2% (Art. 1 TUIC)
Catastale: 1% (Art. 10 TUIC)

Note

L'art. 1, n. 2, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, considera soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite e pensioni.

Alla rinuncia gratuita, pertanto, in quanto **caratterizzata dalla volontà di procurare un beneficio a un altro soggetto, senza corrispettivo**, si applicano l'imposta propria dei trasferimenti per successione e donazione o a titolo gratuito e le imposte ipotecaria e catastale ordinarie. (Cfr. *Risoluzione 16 febbraio 2007, n. 25/E; Circolare 27 marzo 2008, n. 28/E, paragr. 4*)

2.3. Rinuncia abdicativa

Tassazione

Imposta sui trasferimenti a titolo gratuito (Art. 1, n. 2, D.Lgs. 31.10.1990, n. 346)

Ipotecaria: **2%** (Art. 1 TUIC)

Catastale: **1%** (Art. 10 TUIC)

Note

Il trattamento fiscale della rinuncia traslativa gratuita si ritiene applicabile anche alla rinuncia pura e semplice o abdicativa, caratterizzata dal mero intento di estinguere il diritto. Tanto sulla base della considerazione che, pur mancando in tale fattispecie la volontà di arricchire o avvantaggiare altri, tuttavia l'atto, in quanto riconducibile secondo l'AE nell'ambito degli "atti che trasferiscono un diritto" e in assenza di una controprestazione economicamente rilevante, possa essere qualificato fiscalmente come atto a titolo gratuito rientrante nella disciplina del D.Lgs. n. 346/1990. (Cfr. *Risoluzione 16 febbraio 2007, n. 25/E; Circolare 27 marzo 2008, n. 28/E, paragr. 4*)

Sotto il vigore della disciplina previgente alla istituzione dell'imposta sui trasferimenti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, ad opera dell'art. 2, comma 47, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, disciplina applicabile soltanto ai trasferimenti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti per donazione o altra liberalità tra vivi, si riteneva che la rinuncia pura e semplice, in quanto priva di spirito di liberalità, rientrasse nella disciplina dei trasferimenti a titolo oneroso di cui all'art. 1, tariffa, parte prima, T.U.R..

2.4. Rinuncia a usufrutto - decadenza

L'AE considera pertanto la rinuncia un atto traslativo, invece la Cassazione ...

CASSAZIONE Ordinanza 2 maggio 2013, n. 10249

L'ufficio commina la decadenza al contribuente che dopo aver acquistato con i benefici, l'usufrutto su una casa, acquistata in nuda agevolata da altri soggetti, **rinuncia all'usufrutto nel quinquennio dall'acquisto.**

La CTR da ragione al contribuente. Il ricorso dell'Ufficio viene rigettato per "manifesta infondatezza".

La decadenza, secondo la suprema corte consegue al "trasferimento" e la rinuncia non può qualificarsi "trasferimento", costituendo "atto abdicativo"

3. Pertinenze

Non sembrano esservi novità

Ai sensi del n. 3 della Nota II-bis) le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a).

Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

Un'apertura all'agevolabilità di altre categorie viene dalla:

CASSAZIONE Sentenza 1° marzo 2013, n. 6259

(Pertinenza - estensione novero – lastrico solare)

La decisione riconosce l'agevolabilità dell'acquisto di un lastrico solare (F5) quale pertinenza di un'abitazione.

La legge dice “sono comprese **tra** le pertinenze” le unità C/2, C/6 e C/7, inciso che serve, secondo la Corte, a ricomprendere anche altre unità non espressamente contemplate.

L'alinea, dice infatti la Cassazione, non ha valore esaustivo ma valenza complementare del principio generale di cui all'art. 817 C.C.

4. Credito d'imposta e prezzo valore

4.1. Sul credito d'imposta nessuna novità.

Il credito d'imposta è commisurato alla minor somma tra l'imposta corrisposta sul primo acquisto e quella dovuta sul secondo.

Unica precisazione: l'imposta dovuta sul secondo acquisto non può essere ora inferiore a 1000 Euro. Quindi nell'ipotesi in cui l'imposta liquidata sia inferiore, prima di operare il raffronto bisogna portare a 1000 quest'ultima.

Per cui se l'imposta corrisposta sul primo acquisto è superiore a 1000 Euro, sul secondo non dovrà essere versata, come in precedenza, alcuna imposta, nemmeno quella fissa di Euro 200.

4.2. Sul prezzo-valore

L'art. 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266 (prezzo-valore) deroga, per la determinazione della base imponibile **all'art. 43 del TUR**, pertanto l'AE:

1) Con la Risoluzione del 17/05/2007 n. 102:

esclude l'applicazione del meccanismo ai trasferimenti conseguenti ad aggiudicazioni a seguito pubblico incanto.

"Per la vendita di beni mobili e immobili fatta in sede di espropriazione forzata ovvero all'asta pubblica e per i contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto:

ai sensi dell'art. 44 del TUR la base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione, diminuito, nell'ipotesi prevista dall'art. 587 del codice di procedura civile, della parte già assoggettata all'imposta."

2) Con la Risposta a interpello n. 51746 del 17 luglio 2013

riconosce, invece, l'applicabilità del meccanismo "prezzo-valore" all'atto di trasferimento immobiliare per aggiudicazione all'asta pubblica bandita da ente privato.

3) Con la Circolare 2/E/2014, prende atto della recente decisione della Corte Costituzionale, che con la sentenza n. 6 del 15 gennaio 2014 dichiara la illegittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 per mancata *previsione – a favore delle persone fisiche che acquistano a seguito di procedura espropriativa o di pubblico incanto – del diritto potestativo, al contrario riconosciuto all'acquirente in libero mercato, di far riferimento, ai fini della determinazione dell'imponibile di fabbricati ad uso abitativo in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali, al valore tabellare dell'immobile*".

La Corte rileva, infatti, che *"La mera differenziazione del contesto acquisitivo del bene non è dunque sufficiente a giustificare la discriminazione di due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità, in particolare, con riguardo, all'esclusività del diritto potestativo concesso all'acquirente in libero mercato"*.

In considerazione della decisione della Corte, si precisa, dunque, che il sistema di determinazione della base imponibile del *prezzo-valore* trova applicazione, ricorrendone le condizioni, anche con riferimento ai trasferimenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto, di cui all'articolo 44 del TUR.

In tal senso, devono, dunque, ritenersi superati i chiarimenti forniti da questa amministrazione con la citata risoluzione 17 maggio 2007, n. 102.

5. Altri regimi agevolati

5.1. PPC

Dice la Circolare:

“Per gli atti di trasferimento in argomento, non trovano, dunque applicazione le aliquote dell’imposta di registro proporzionali di cui all’articolo 1 della Tariffa, e conseguentemente il sistema delineato dal legislatore per tali atti.

Gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, in presenza delle condizioni soggettive ed oggettive previste dal citato articolo 2, comma 4-bis sono soggetti alle

Imposte

Registro: Euro **200**

Ipotecaria: Euro **200**

Catastale: **1%**

Tassa ipotecaria: Euro **35**

Tributi catastali: Euro **55**

Bollo **esente** (art. 21, DPR 26 ottobre 1972, n. 642)

L’INCIAMPO NELL’ESEMPIO

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.

E' evidente che l'es. è riferito all'ipotesi in cui il fabbricato non sia di pertinenza.

Nessuno dubita che l'agevolazione sia applicabile anche ai fabbricati pertinenziali del terreno agricolo.

5.2. Trasferimenti in sede di separazione e divorzio

La Circolare afferma: l'articolo 10, comma 4, del decreto non esplica effetti con riferimento a tali disposizioni agevolative che assicurano l'operatività dell'istituto in argomento.

In merito all'applicazione di tale disposizione agevolativa, si rinvia ai chiarimenti già formulati, tra l'altro, con la Circolare 29 maggio 2013, n. 18 (*paragrafo* n. 1.15).

5.2.1. Trasferimenti a favore dei figli

Va ricordato che secondo l'AE:

“ (...) l'esenzione fiscale prevista dall'articolo 19 della legge n. 74 del 1987 deve ritenersi applicabile anche alle disposizioni patrimoniali in favore dei figli disposte in accordi di separazione e di 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.**”

5.3. Conciliazione giudiziale

“L’articolo 9, comma 9, della legge 23 dicembre 1999, n. 488 (Finanziaria 2000) ha introdotto un particolare regime di esenzione fiscale per gli atti di conciliazione, stabilendo che *“Sono esenti dall’imposta di registro i processi verbali di conciliazione di valore non superiore a lire 100 milioni”* (euro 51.645,69).

La norma esentativa citata, riguarda i **verbali giudiziari** che statuiscono la conciliazione tra le parti, dinanzi ad un giudice, nell’ambito di un processo.

Tale previsione agevolativa funzionale all’istituto della conciliazione giudiziale trova applicazione anche in relazione ai verbali di conciliazione recanti trasferimenti di immobili o il trasferimento o la costituzione di diritti reali immobiliari di godimento, conclusi a decorrere dal 1° gennaio 2014.

In merito all’applicazione di tale disposizione, si rinvia ai chiarimenti forniti da questa amministrazione con la **Risoluzione 6 agosto 2009, n. 206.**” [Verbali di conciliazione in sede non contenziosa davanti ai Giudici di Pace sono esenti da registrazione e bollo fino a Euro 1.033,00.]

Per quanto riguarda, invece, i verbali di conciliazione in sede non contenziosa davanti al Giudice di Pace risulta applicabile l’articolo della legge 21 novembre 1991, n. 374, in forza del quale “le cause e le altre attività conciliative in sede non contenziosa il cui valore non eccede la somma di euro 1.033,00 e gli atti e i provvedimenti ad essi relativi sono soggetti soltanto al pagamento del contributo unificato, secondo gli importi previsti dall’articolo 13, del Testo Unico di cui al **DPR 30 maggio 2002, n. 115** e successive modificazioni”. Dalla predetta formulazione deriva che le cause e le altre attività conciliative in sede non contenziosa, di valore non eccedente 1.033,00 euro, sono esenti dall’imposta di registro e di bollo.

5.4. Mediazione civile e commerciale

“La mediazione è un istituto finalizzato alla conciliazione delle controversie civili e commerciali, disciplinato dal **decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28.**

(...)

Al fine di incentivare l’accesso da parte dei cittadini a tale procedimento, che costituisce uno strumento di risoluzione delle controversie, alternativo a quello giudiziario, il legislatore ha introdotto all’articolo 17 del decreto legislativo n. 28 del 2010 una specifica disciplina fiscale di carattere agevolativo.

Tale disposizione stabilisce al comma 2, che *“Tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione sono esenti dall’imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura”*.

Inoltre, il successivo comma 3 stabilisce che *“il verbale di accordo è esente dall’imposta di registro entro il limite di valore di 50.000 euro, altrimenti l’imposta è dovuta per la parte eccedente”*.

Si ritiene che tale regime di favore, funzionale alla operatività dell'istituto della mediazione, trovi applicazione anche per i verbali recanti trasferimenti di immobili o trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari di godimento, conclusi in data successiva al 1° gennaio 2014, in quanto l'articolo 10, comma 4, del *decreto* non esplica effetti in relazione alle norme che disciplinano detto istituto.”

6. Conferimenti in società

[Atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, **aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole**]

6.1. Immobili in genere – conferimenti da “privato” o da società (fuori campo Iva o in campo Iva ma esente di fabbricati abitativi)

Tassazione

Registro: le stesse aliquote di cui all'art. 1 della tariffa, parte prima, T.U.R. (Art. 4, comma primo, n. 1), tariffa, parte prima, T.U.R.) ***** **9 - 12%**

Ipotecaria: *****

Euro **50**

Catastale: ***** Euro

50

N.B.

Ai sensi dell'art. 50 del TUR per i conferimenti in società aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti **al netto delle passività e degli oneri accollati alle società**, nonché delle spese e oneri relativi alla costituzione o all'aumento calcolati forfettariamente nella misura del **2%** del valore dichiarato fino a **Euro 103.291,38** e dell'**1%** per la parte eccedente, in ogni caso in misura non superiore a **Euro 516.456,90**.

6.2. Fabbricati strumentali per natura o aree utilizzate per la loro costruzione– conferimenti da privato

Tassazione

Registro: (art. 4, comma primo, n. 2), tariffa, parte prima, TUR *****

4%

Ipotecaria: (Art. 1 tariffa TUIC)

***** **2%**

Catastale: (Art. 10, n. 1, TUIC)

***** **1%**

N.B.

Ai sensi **dell'art. 4, comma primo, n. 2), tariffa, parte prima del T.U.R.**, se il conferimento ha per oggetto fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione, nonché aree destinate a essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, a condizione che i fabbricati stessi siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche, si applica l'imposta di registro nella misura del **4%**.

6.3. Fabbricati strumentali per natura o aree utilizzate per la loro costruzione– conferimenti da società

6.3.1. Fabbricati

Tassazione

Iva: imponibile/esente

Registro: ***** Euro

200

Ipotecaria: *****

3%

Catastale: *****

1%

6.3.2. Aree

IVA: *****

imponibile

Registro: *****

Euro **200**

Ipotecaria: *****

Euro **200**Catastale: *****
Euro **200****N.B.**

Resta in vigore la **Nota IV all'art. 4 della Tariffa** che prevede l'imposta fissa (ora 200) per i conferimenti di beni immobili a favore di società con sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'Unione Europea.

Quindi imposta fissa, oltre che per i conferimenti di immobili strumentali da parte di società anche per i conferimenti fatti da privati.

In merito la Circolare precisa:

“In relazione a tali atti (conferimenti da privato) le imposte ipotecaria e catastale sono dovute, in linea generale, nella misura ordinaria proporzionale del 2 e 1 per cento, prevista rispettivamente dagli articoli 1 della Tariffa allegata al TUIC e 10 del medesimo TUIC (*Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 6.29*).”

E conseguentemente, la Circolare non lo dice, per i conferimenti di immobili strumentali da parte di società dovrebbero applicarsi le ipo/catastali cd rinforzate del **3+1**.

7. Fondi immobiliari chiusi

L'articolo 8, comma 1-bis, del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, come sostituito dall'articolo 3-quater del DL 3 agosto 2004, n. 220, convertito con la legge 19 ottobre 2004, n. 257,

Tale previsione stabilisce, dunque, che gli apporti di immobili a fondi immobiliari chiusi, se costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto, sono **equiparati, ai conferimenti di azienda**, e, in quanto tali, costituiscono operazioni fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera b), del DPR n. 633 del 1972.

7.1. Conferimento di azienda con immobili in società

Tassazione

Registro: (Art. 4, comma primo, lettera a), n. 3), tariffa, parte prima, T.U.R.) *

Euro 200

Ipotecaria: (Art. 4 tariffa TUIC) *****

Euro 200

Catastale: (Art. 10, n. 2, TUIC) *****

Euro 200

In relazione a tali previsioni, non trova, dunque, applicazione la norma di soppressione recata dal più volte citato articolo 10, comma 4, del *decreto*.

Ad analoghe conclusioni, deve giungersi anche con riferimento alla previsione recata dall'articolo 35, comma 10-ter, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con la legge 4 agosto 2006, n. 248, che prevede la riduzione alla metà delle aliquote delle imposte ipotecarie e catastali da applicare in relazione alle cessioni di **immobili strumentali**, che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi.

Pertanto

IVA

(imponibile/esente)

Registro: Euro **200**

Ipotecaria: **1,50%**

Catastale: **0,50%**

A parere dell'AE, l'applicazione della richiamata previsione deve ritenersi confermata anche per le cessioni effettuate in data successiva al 1° gennaio 2014; l'articolo 10, comma 4, del *decreto* stabilisce, infatti, la soppressione delle agevolazioni relative ad atti soggetti all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa.

Tale previsione non esplica, invece, effetti, in relazione agli atti di trasferimenti di immobili strumentali soggetti ad IVA, come nel caso di specie, per i quali, in applicazione del principio di alternatività IVA - Registro, non è dovuta l'imposta di registro nella misura proporzionale.

Conseguentemente per i riscatti da società di leasing di immobili strumentali per natura, in quanto trasferimenti non rientranti nell'ambito dell'art. 1 della Tariffa, dovrebbero rimanere in vigore le agevolazioni previste dal comma 10-ter dell'art 35, D.L. n. 223/2006, conv. in legge n. 248/2006, comma aggiunto dall'art. 1, comma 15, legge n. 220/2010 (legge di stabilità 2011), con effetto dal 1° gennaio 2011, alle cessioni effettuate dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati di cui all'art. 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive

modificazioni, nel caso di esercizio, da parte dell'utilizzatore, dell'opzione di acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria, ovvero nel caso di immobile riveniente da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempimento dell'utilizzatore, si applicano **le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.**

Pertanto sia per le cessioni imponibili, sia per quelle esenti per mancato esercizio dell'opzione per l'imposizione.

8. L'accettazione tacita di eredità

L'AE dice:

L'impostazione giuridica dell'istituto ed il tenore testuale del richiamato articolo 476 c.c. (in particolare l'utilizzo del termine "*presuppone*" e della locuzione "*non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di*" *erede*") **evidenziano la peculiare natura del legame che sussiste tra l'accettazione tacita e l'atto dispositivo che la presuppone, legame in virtù del quale la prima può ritenersi, se non cronologicamente precedente, quantomeno "funzionalmente antecedente" e, comunque, certamente non "conseguente" al secondo.**

Alla luce di quanto sopra, la trascrizione della accettazione tacita di eredità può ritenersi esclusa dal novero degli "*atti e formalità direttamente conseguenti*" agli atti di trasferimento, a cui applicare il nuovo regime tributario sopra delineato."

Pertanto oltre all'imposta ipotecaria di Euro 200, bisogna pagare anche la tassa ipotecaria di Euro 35 e l'imposta di bollo di Euro 59.

L'argomento non convince né Petrelli né l'Ufficio Studi CNN che scrivono in merito facendo presente che qui non si tratta dell'accettazione tacita ma della formalità di trascrizione che non può non essere conseguente all'atto.

Ma, mentre Petrelli conclude per la debenza unicamente dell'imposta ipotecaria nella misura fissa di 50 euro, con esenzione da imposta di bollo e da tassa ipotecaria, il Quesito tributario n. 159-2014/T conclude, invece per la debenza dell'imposta ipotecaria di Euro 200 e della tassa ipotecaria di Euro 35 con esenzione dall'imposta di bollo

9. L'ipoteca legale

Stessa sorte secondo l'AE per l'ipoteca legale:

(...) la formalità di iscrizione di ipoteca legale dell'alienante non può considerarsi

quale “formalità direttamente conseguente” all'atto di trasferimento cui fa riferimento il più volte menzionato comma 3, risultando non necessariamente ed univocamente collegata alla sussistenza di un evento traslativo, bensì immediatamente conseguente alla sussistenza di una obbligazione da adempiere.

Per quanto esposto, la formalità di iscrizione di ipoteca legale in argomento non rientra nell'ambito applicativo del più volte menzionato comma 3 dell'articolo 10 del *decreto* e rimane assoggettata, all'atto della relativa esecuzione da parte del conservatore, al trattamento fiscale

previsto dalla Tariffa dell'imposta ipotecaria (**2%**) e dalla Tabella delle tasse ipotecarie (**Euro 35**) allegate al TUIC, nonché ad imposta di bollo nella misura di cui all'art. 3, comma 2-bis, della Tariffa parte prima, annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 (**59 euro**).”

Bisognerà scrivere qualcosa anche su questo magari cercando di arrivare a conclusioni concordanti.

10. La permuta

10.1. Permuta Registro/registro

Tassazione secondo l'AE

Registro su valore del bene che dà luogo a maggior imposta: **proporzionale**

Ipotecaria: Euro **50** (una volta)

Catastale: Euro **50** (una volta)

10.2. Permuta Registro/Iva

La *Circolare 2/E/2014* le considera due autonome cessioni.

Cessione registro:

Registro: **proporzionale**

Ipotecaria: Euro **50**

Catastale: Euro **50**

Cessione Iva:

Registro: Euro **200**

Ipotecaria: Euro **200** (beni strumentali per natura **3%**)

Catastale: Euro **200** (beni strumentali per natura **1%**)

Invece secondo la *Circolare 18/E/2013*:

non si pagherebbero le fisse di registro e ipotecaria – si pagherebbe la doppia catastale

10.3. Permuta Iva/Iva

Secondo la Circolare 2/E/2014

Registro: Euro **200** (una volta)
Ipotecaria: Euro **200** (o **3%**) (due volte)
Catastale: Euro **200** (o **1%**) (due volte)

Secondo la *Circolare 18/E/2013*, invece, si pagherebbe una fissa di registro, una fissa di ipotecaria e due fisse catastali.

11. La divisione con conguaglio

Duplicazione anche qui di ipotecarie e catastali: Euro 50+50 per la “vendita”; Euro 200+200 per la divisione.

12. Rettifica

“atti e formalità direttamente conseguenti”

Rettifica Nota: Euro **50**

Rettifica errori: Euro **200** (registro) +**50** (ipotecaria) +**50** (catastale)

Secondo i primi commenti tali tassazioni sarebbero applicabili agli atti assoggettati alla nuova disciplina, mentre per quelli precedenti si applicherebbero: Euro**200+200+200**

13. Esempi

A parte gli esempi 5 e 6 : un venditore con più acquirenti di più immobili
in unico atto, operazione fiscalmente vantaggiosa per i contribuenti che
non devono pagare ognuno il minimo di euro mille, molti di quelli che
seguono sono caratterizzati dalla duplicazione delle imposte fisse.