



Francesco Assegnati
Roberto Brustia

**La riforma delle imposte
di registro, ipotecaria e catastale
nei trasferimenti immobiliari**

Primi commenti

Versione aggiornata al 21 novembre 2013

Il presente documento è stato predisposto per scopi puramente informativi e riproduce solo parte delle disposizioni e prassi di riferimento, ed in ogni caso non costituisce un servizio di consulenza legale o fiscale.

Le informazioni contenute nel presente documento non possono riferirsi alle esigenze individuali dei possibili destinatari, a cui si raccomanda di richiedere una consulenza professionale, personalizzata ed appropriata, prima di effettuare qualsiasi scelta di investimento.

Si evidenzia, inoltre, che la materia in esame entrerà in vigore il 1° gennaio 2014, e modifiche legislative ovvero interpretazioni di prassi potrebbero modificare-integrare l'attuale dettato letterale.

Edizione aggiornata al 21 novembre 2013

Sommario

Introduzione.....	4
1. Sintesi delle modifiche introdotte a partire dal 1° gennaio 2014.....	5
2. Il D.Lgs. n. 23/2011 – art. 10 – Il DL 104/2013 – art. 26.....	6
3. Art. 1 della Tariffa – Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 – come vigente a partire dal 1° gennaio 2014	8
4. Effetti e conseguenze a seguito del riordino delle imposte di registro, ipotecaria e catastale	10
4.1 Trasferimento di fabbricati strumentali da soggetti Iva	11
4.2 Trasferimento di terreni edificabili.....	11
4.3 Trasferimento dei terreni agricoli.....	12
4.4 Trasferimento di immobili ad uso abitativo	13
4.5 Fondi Immobiliari - profili afferenti l'imposizione indiretta	14
4.6 Rapporti “pubblico - privato”	15
CBA Studio Legale e Tributario	17

Introduzione

A partire dal 1° gennaio 2014, si prospettano rilevanti novità, a legislazione vigente, in termini di imposte di registro, ipotecaria e catastale applicabili ai trasferimenti immobiliari, le quali costituiscono il risultato del combinato disposto dell'art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011, così come successivamente modificato ed integrato dall'art. 26 del D.L. n. 104/2013.

Obiettivo di questo documento è quello di rappresentare la novella normativa citata, facendo particolare attenzione agli effetti che questa esplica sulle principali operazioni poste in essere nel settore immobiliare.

Si evidenzia, sin da subito, che la tassazione indiretta di numerose tipologie di trasferimenti immobiliari non risulterebbe subire sostanziali variazioni; per altre, diversamente, **ed in assenza di interventi correttivi che potrebbero essere contenuti nella Legge di Stabilità attualmente in corso di discussione in Parlamento**, la nuova normativa potrebbe determinare effetti particolarmente penalizzanti su alcuni soggetti, ad oggi beneficiari di agevolazioni tributarie. Questo in quanto, come meglio descritto nel seguito, a partire dal 1° gennaio 2014, è stata prevista la soppressione di *“tutte le esenzioni ed agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali”* relativamente a trasferimenti immobiliari soggetti ad imposta di registro, ipotecaria e catastale.

1. Sintesi delle modifiche introdotte a partire dal 1° gennaio 2014

Il D.Lgs. n. 23/2011, unitamente al D.L. n. 104/2013, ha definito sostanziali modifiche al sistema della imposizione indiretta nei trasferimenti immobiliari, con specifico riferimento alla applicazione delle imposte d'atto (imposta di registro, ipotecaria e catastale).

In particolare, e rinviando ai paragrafi che seguono per una puntuale disamina delle disposizioni in commento, si evidenzia che i tratti essenziali della riforma prevedono, a partire dal 1° gennaio 2014:

- A) la rimodulazione delle aliquote proporzionali dell'imposta di registro degli atti di trasferimento immobiliare (attualmente comprese in un *range* dall' 1% al 15%). Dal 1° gennaio 2014, infatti, l'imposta di registro in misura "proporzionale" (escludendo pertanto i trasferimenti soggetti ad IVA che vedono l'applicazione del principio di alternatività IVA-Registro *ex* art. 40 del D.P.R. n. 131/1986) sarà applicata con le due sole aliquote:
- del 2% per i trasferimenti immobiliari afferenti i fabbricati abitativi in possesso dei requisiti per essere definiti c.d. "prima casa" (l'imposta di registro è attualmente prevista nella misura del 3%), con un minimo di € 1.000;
 - del 9% (l'imposta di registro è attualmente applicata con un *range* compreso tra l'1% ed il 15% - si veda *ultra*) per ogni altro trasferimento immobiliare a titolo oneroso, anche in tal caso con un minimo di € 1.000;
 - per i suddetti trasferimenti, inoltre, è stato disposto un regime di esenzione dall'applicazione dell'imposta di bollo, dei tributi speciali catastali e delle tasse ipotecarie;
- B) l'innalzamento della misura fissa dell'imposta di registro ad € 200 (anziché gli attuali € 168), per i trasferimenti immobiliari in cui l'imposta di registro non trova applicazione in misura proporzionale;
- C) la soppressione dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale, fatto salvo quanto meglio indicato nei paragrafi che seguono (si veda in particolare il § 4.1), sostituita dall'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa così suddivise:
- pari ad € 50 ciascuna per i trasferimenti assoggettati all'imposta di registro nelle misure proporzionali del 2% o del 9%;
 - pari ad € 200 ciascuna, in tutti gli altri casi;
- D) la "soppressione di tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali" relative ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso di cui al punto sub A).

2. Il D.Lgs. n. 23/2011 – art. 10 – Il DL 104/2013 – art. 26

Art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011

1. All'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 1 è sostituito dal seguente:

«

<i>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</i>	<i>9 per cento</i>
<i>Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrono le condizioni di cui alla nota II-bis)</i>	<i>2 per cento</i>

»;

- b) sono abrogate le note del predetto articolo 1, ad eccezione della nota II-bis);
 - c) nella nota II-bis) dell'articolo 1, le parole: «*dell'aliquota del 3 per cento*», sono sostituite dalle seguenti: «*dell'aliquota del 2 per cento*».
2. Nei casi di cui al comma 1, l'imposta, comunque, non può essere inferiore a € 1.000.
 3. Gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di € 50¹.
 4. In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali.
 5. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2014.

¹ Comma così sostituito dall'art. 26, comma 1, D.L. 12 settembre 2013, n. 104

Art. 26 del D.L. n. 104/2013:

1. Il comma 3 dell'articolo 10 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è sostituito dal seguente:
“3. Gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di € 50.”.
2. L'importo di ciascuna delle imposte di registro, ipotecaria e catastale stabilito in misura fissa di € 168 da disposizioni vigenti anteriormente al 1° gennaio 2014 è elevato ad € 200.
3. Le disposizioni del comma 2 hanno effetto dal 1° gennaio 2014 e, in particolare, hanno effetto per gli atti giudiziari pubblicati o emanati, per gli atti pubblici formati, per le donazioni fatte e per le scritture private autenticate a partire da tale data, per le scritture private non autenticate e per le denunce presentate per la registrazione dalla medesima data, nonché per le formalità di trascrizione, di iscrizione, di rinnovazione eseguite e per le domande di annotazione presentate a decorrere dalla stessa data.

3. Art. 1 della Tariffa – Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 – come vigente a partire dal 1° gennaio 2014

Il nuovo art. 1 della “Tariffa”, Parte Prima allegata al D.P.R. n. 131/1986 , come risultante dalle modifiche apportate dall’art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011, stabilisce che:

<i>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</i>	<i>9 per cento</i>
<i>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</i>	<i>2 per cento</i>

II-bis) 1. Ai fini dell’applicazione dell’aliquota del 2 per cento³ agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell’usufrutto, dell’uso e dell’abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:

- a. che l’immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l’acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall’acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l’acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all’estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l’attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l’acquirente sia cittadino italiano emigrato all’estero, che l’immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano⁴. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l’immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall’acquirente nell’atto di acquisto;
- b. che nell’atto di acquisto l’acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l’immobile da acquistare;
- c. che nell’atto di acquisto l’acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di

² Comma così sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2014, dall’art. 10, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 23/2011.

³ Parole così sostituite, a decorrere dal 1° gennaio 2014, alle precedenti “dell’aliquota del 3 per cento”, dall’art. 10, comma 1, lett. c), D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

⁴ Vedasi l’art. 66 (“*Modifiche al regime di agevolazione fiscale per l’accesso alla prima casa a favore del personale delle Forze armate e delle Forze di polizia*”), comma 1, L. 21 novembre 2000, n. 342.

cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243⁵.

2. In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo, possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.
3. 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.
4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa⁶ pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale⁷.

⁵ Vedasi l'art. 7, comma 1, L. 23 dicembre 1998, n. 448, recante "Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo".

⁶ Vedasi l'art. 26 ("Abolizione della soprattassa e della pena pecuniaria"), comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁷ Vedasi l'art. 69, comma 4, L. 21 novembre 2000, n. 342.

4. Effetti e conseguenze a seguito del riordino delle imposte di registro, ipotecaria e catastale

Nel seguito viene fornita una prima rappresentazione degli effetti che la nuova normativa avrà sui principali trasferimenti che coinvolgono gli operatori del settore immobiliare. In particolare, si è ritenuto opportuno analizzare gli eventuali mutamenti del regime tributario applicabile, a partire dal 1° gennaio 2014, alle seguenti casistiche:

- i trasferimenti di fabbricati “strumentali” effettuati da soggetti Iva (cfr. § 4.1);
- i trasferimenti di terreni edificabili (cfr. 4.2);
- i trasferimenti di terreni agricoli (cfr. § 4.3);
- i trasferimenti delle unità immobiliari ad uso abitativo (cfr. § 4.4);
- i trasferimenti afferenti il settore dei Fondi Immobiliari (cfr. § 4.5);
- trasferimenti “pubblico – privato” (cfr. § 4.6).

Si evidenzia che l’analisi che segue ha finalità puramente informativa e non costituisce in alcun caso un servizio di consulenza legale o fiscale. Si evidenzia, conseguentemente, di richiedere una consulenza professionale, personalizzata ed appropriata, prima di effettuare qualsiasi scelta di investimento e/o analisi di fiscalità.

4.1 Trasferimento di fabbricati strumentali da soggetti Iva

La cessione di fabbricati strumentali⁸ effettuata da soggetti Iva, a partire dal 1° gennaio 2014, comporterà l'applicazione di:

- IVA: aliquota del 10% o del 22% - o in alternativa esenzione o aliquota zero in *reverse charge* per opzione se ultimati da più di 5 anni - (nessuna modifica rispetto alle *previgenti disposizioni*);
- imposta di registro: € 200 (innalzamento rispetto alle *previgenti disposizioni*, secondo cui *l'imposta era applicata in misura fissa pari ad € 168*);
- imposta ipotecaria: 3% (nessuna modifica rispetto alle *previgenti disposizioni*)⁹;
- imposta catastale: 1% (nessuna modifica rispetto alle *previgenti disposizioni*)¹⁰

4.2 Trasferimento di terreni edificabili

La cessione di terreni edificabili¹¹ effettuata da soggetti Iva, a partire dal 1° gennaio 2014, comporterà l'applicazione di:

- IVA: aliquota del 22% (nessuna modifica rispetto alle *previgenti disposizioni*);
- imposta di registro: € 200 (innalzamento rispetto alle *previgenti disposizioni*, secondo cui *l'imposta era applicata in misura fissa pari ad € 168*);
- imposta ipotecaria: € 200 (innalzamento rispetto alle *previgenti disposizioni*, secondo cui *l'imposta era applicata in misura fissa pari ad € 168*);
- imposta catastale: € 200 (innalzamento rispetto alle *previgenti disposizioni*, secondo cui *l'imposta era applicata in misura fissa pari ad € 168*).

⁸ Si intendono fabbricati strumentali per natura (vale a dire quelli che per loro natura non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni) le unità immobiliari classificate o classificabili nei gruppi catastali "B", "C", "D", "E" ed "A10" qualora la destinazione ad ufficio o studio privato risulti dal provvedimento amministrativo autorizzatorio.

⁹ Si dovrebbe, infatti, ritenere che la previsione in ordine alla applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale in misura fissa, ex art. 10 comma 3 del D.Lgs. n. 23/2011, non risulti applicabile in quanto trattasi di trasferimenti non assoggettati ad imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 1 della Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986.

¹⁰ Si veda precedente nota 8.

¹¹ Ai sensi dell'art. 36 comma 2 del D.L. 223/2006, come convertito dalla L. 248/2006 un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

La cessione di terreni edificabili effettuate da soggetti NON Iva, a partire dal 1° gennaio 2014, comporterà l'applicazione di:

- IVA: operazione fuori campo (*nessuna modifica rispetto alle previgenti disposizioni*);
- imposta di registro: 9% con un minimo di € 1.000 (*innalzamento rispetto alle previgenti disposizioni, secondo cui l'imposta era applicata in misura proporzionale pari all'8% con un minimo di € 168*);
- imposta ipotecaria: € 50 (*riduzione rispetto alle previgenti disposizioni, secondo cui l'imposta era applicata in misura proporzionale pari al 2% con un minimo di € 168*);
- imposta catastale: € 50 (*riduzione rispetto alle previgenti disposizioni, secondo cui l'imposta era applicata in misura proporzionale pari all'1% con un minimo di € 168*).

4.3 Trasferimento dei terreni agricoli

La cessione di terreni agricoli effettuata da soggetti NON Iva, a partire dal 1° gennaio 2014, comporterà l'applicazione di:

- IVA: operazione fuori campo (*nessuna modifica rispetto alle previgenti disposizioni*);
- imposta di registro: 9% con un minimo di € 1.000 (*tendenziale riduzione rispetto alle previgenti disposizioni, secondo cui l'imposta era applicata in misura proporzionale pari al 15% con un minimo di € 168*);
- imposta ipotecaria: € 50 (*riduzione rispetto alle previgenti disposizioni, secondo cui l'imposta era applicata in misura proporzionale pari al 2% con un minimo di € 168*);
- imposta catastale: € 50 (*riduzione rispetto alle previgenti disposizioni, secondo cui l'imposta era applicata in misura proporzionale pari all'1% con un minimo di € 168*).

Inoltre risulta necessario evidenziare che, in base alla riformulazione dell'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, la soppressione di tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie comporterà, a partire dal 1° gennaio 2014, un inasprimento della tassazione afferente, *inter alia*:

- **gli acquisti di terreni agricoli da coltivatori diretti o IAP con le agevolazioni per la piccola proprietà contadina.** Tali trasferimenti, attualmente assoggettati ad imposta di registro e ipotecaria in misura fissa pari ad € 168 ciascuna, e ad imposta ipotecaria nella misura dell'1%, dal 1° gennaio 2014 risulteranno assoggettati:
 - ad imposta di registro proporzionale nella misura del 9%;
 - ad imposte ipotecaria e catastale in misura fissa pari ad € 50 ciascuna.

Su questa tematica si evidenzia tuttavia che la bozza della Legge di Stabilità attualmente in discussione in Parlamento prevedrebbe la conferma

dell'agevolazione in corso di analisi. Sul punto, pertanto, risulta necessario attendere l'intervento del Legislatore.

4.4 Trasferimento di immobili ad uso abitativo

La cessione di immobili ad uso abitativo effettuata da soggetti Iva, a partire dal 1° gennaio 2014, comporterà l'applicazione delle imposte indirette nelle seguenti misure:

A. se gli immobili risultano ultimati da meno di cinque anni:

- IVA: aliquota del 4% del 10% o del 22% (nessuna modifica rispetto alle previgenti disposizioni);
- imposta di registro: € 200 (innalzamento rispetto alle previgenti disposizioni, secondo cui l'imposta era applicata in misura fissa pari ad € 168);
- imposta ipotecaria: € 200 (innalzamento rispetto alle previgenti disposizioni, secondo cui risultava applicata in misura fissa pari ad € 168);
- imposta catastale: € 200 (innalzamento rispetto alle previgenti disposizioni, secondo cui l'imposta era applicata in misura fissa pari ad € 168).

B. se ultimati da più di cinque anni:

- IVA: esenzione (nessuna modifica rispetto alle previgenti disposizioni);
- imposta di registro: 2% o 9% a seconda che si tratti o meno di “prima casa¹²” (variazione rispetto alla previgente imposizione che risultava applicata, a seconda che si trattasse o meno di prima casa, nella misura del 3% o del 7%);
- imposta ipotecaria: € 50 (variazione rispetto alla previgente imposizione che risultava applicata, a seconda che si trattasse o meno di prima casa, in misura fissa pari ad € 168 o nella misura del 2% - con un minimo di € 168);
- imposta catastale: € 50 (variazione rispetto alla previgente imposizione che risultava applicata, a seconda che si trattasse o meno di prima casa, in misura fissa pari ad € 168 o nella misura dell' 1% - con un minimo di € 168).

Risulta opportuno evidenziare - in questo paragrafo - la soppressione della disposizione prevista per i trasferimenti avente per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato esenti IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 8-*bis*), del D.P.R. n. 633/1972, ed effettuati nei confronti “[...] di imprese che hanno per oggetto

¹² Dal 1° gennaio 2014 muterà anche la definizione della cd. “prima casa”. Il beneficio, infatti, al ricorrere delle altre condizioni di cui alla Nota II-*bis* dell'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, si applicherà ogni volta che le unità immobiliari oggetto di trasferimento non saranno ricomprese nelle categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) o A/9 (castelli e palazzi), non essendo più limitato ai soli immobili “non di lusso” secondo i criteri indicati dal D.M. 2 agosto 1969.

esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni?». Tali trasferimenti, fino ad oggi assoggettati ad imposta di registro nella misura fissa pari ad € 168 e ad imposte ipotecaria e catastale applicate entrambe in misura fissa pari ad € 168, dal 1° gennaio 2014, potrebbero risultare assoggettati:

- ad imposta di registro proporzionale nella misura del 9%;
- ad imposte ipotecaria e catastale in misura fissa pari ad € 50 ciascuna.

4.5 Fondi Immobiliari - profili afferenti l'imposizione indiretta

E' noto che, con la finalità di agevolare l'istituzione di Fondi Immobiliari, il Legislatore ha previsto una serie di disposizioni specifiche per il settore relative sia all'applicazione dell'imposizione indiretta nella fase di apporto sia all'applicazione di uno specifico regime di tassazione indiretta applicabile alla compravendita di immobili strumentali. A questo si aggiunge lo specifico sistema di imposizione indiretta previsto per i fondi sottoposti a procedura di liquidazione *ex* D.L. 78/2010 e s.m.i.. In particolare, ed in forma sintetica, si rappresentano le principali previsioni speciali per i Fondi Immobiliari e le previsioni di modifica conseguenti alla novella normativa in analisi. In particolare:

- compravendite di immobili in cui sono parte i Fondi Immobiliari: in base a quanto stabilito dall'art. 35, comma 10-*ter*, del D.L. n. 223/2006, per gli atti che importano trasferimento di proprietà di immobili strumentali per natura (si veda in merito la precedente nota 8) di cui siano parte fondi immobiliari, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale ordinariamente applicabili (ovvero 3% e 1%) sono ridotte alla metà, nelle misure rispettivamente del 1,5% e dello 0,5%, indipendentemente dallo specifico regime di esenzione o imponibilità ai fini Iva del trasferimento. Detta riduzione non risulterebbe abolita dalle nuove disposizioni in commento, in quanto trattasi di trasferimenti soggetti ad Iva (sul punto si veda precedente nota 9). Atteso il regime di imponibilità Iva non sembrano risultare applicabili le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa "ridotta" pari ad € 50. L'imposta di registro, a partire dal 1° gennaio 2014, sarà invece dovuta in misura fissa pari ad € 200;
- apporti ai Fondi Immobiliari di pluralità di immobili prevalentemente locati: l'apporto di una pluralità di immobili prevalentemente locati all'atto dell'apporto vengono assimilate, come stabilito dall'art. 8, comma 1-*bis* del D.L. n. 351/2001, ai conferimenti di azienda ai fini dell'applicazione dell'Iva e delle imposte d'atto. Pertanto, tali operazioni risultano escluse dal campo di applicazione dell'Iva e soggette alle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa pari ad € 168 ciascuna. Anche in questo caso è necessario stabilire se tale norma possa restare in vigore a seguito delle modifiche definite dall'art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011 o se invece debba ritenersi efficace la

disposizione che determina la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali.

In assenza di chiarimenti da parte della prassi amministrativa, a nostro avviso, la risposta deve essere negativa, nel senso che la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni non afferirà la disposizione in esame:

- liquidazione dei Fondi Immobiliari ai sensi dell'art. 32 del D.L. n. 78/2010 e s.m.i.: a seguito dell'introduzione nel nostro ordinamento dell'art. 32 del D.L. n. 78/2010 s.m.i., le liquidazioni dei fondi immobiliari deliberate ai sensi del comma 5 del medesimo articolo godono di un particolare regime di agevolazione, ai fini dell'imposizione indiretta, applicabile agli atti di trasferimento degli immobili realizzati nella fase liquidatoria, dettata dai successivi commi 5-ter e 5-quater. In base alle disposizioni contenute nei due commi appena citati:
 - gli atti di liquidazione del patrimonio immobiliare sono soggetti alle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa pari ad € 168 ciascuna;
 - alle cessioni di immobili effettuate nella fase di liquidazione di cui al comma 5 si applica l'art. 17, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, ovvero il regime Iva del "reverse charge"¹³;
 - i conferimenti in società di pluralità di immobili, effettuati nella fase di liquidazione di cui al comma 5, sono esclusi dal campo di applicazione dell'Iva e soggetti alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa pari ad € 168 ciascuna;

Per effetto del mutato contesto normativo, si ritiene che a partire dal 1° di gennaio 2014, laddove l'atto di cessione ricada nell'ambito di applicazione dell'Iva (in regime di imponibilità o di esenzione), la disposizione che prevede che "Gli atti di liquidazione del patrimonio immobiliare sono soggetti alle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale" continui ad applicarsi. Diversamente, qualora i trasferimenti siano assoggettati ad imposta di registro (casistica invero molto rara, per quanto riguarda i Fondi Immobiliari), si ritiene che tale disposizione debba intendersi soppressa.

4.6 Rapporti "pubblico - privato"

Oltre agli effetti già analizzati nell'ambito del settore dei Fondi Immobiliari, la riforma in commento potrebbe avere un impatto diretto, a partire dal 1° gennaio 2014, sui trasferimenti di beni immobili nei confronti degli Enti Pubblici o comunque effettuati nell'ambito di iniziative promosse da parte degli stessi,

¹³ Sempre ai sensi del citato articolo, "la efficacia delle disposizione [...] è subordinata alla preventiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006".

rendendoli in linea generale più onerosi. Infatti, per effetto della riformulazione dell'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 e della previsione della soppressione di tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, potrebbero mutare radicalmente i trattamenti fiscali afferenti (nel seguito vengono presentate le ipotesi più ricorrenti di trasferimenti assoggettati ad imposta di registro):

- **i trasferimenti di immobili in favore dei soggetti che attuano piani di recupero di cui all'art. 5, della Legge n. 168/1982 – ovvero piani di recupero di iniziativa pubblica o di iniziativa privata convenzionata.** Tali trasferimenti, fino ad oggi assoggettati ad imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa pari ad € 168,00 ciascuna, dal 1° gennaio 2014 potrebbero risultare assoggettati:
 - ad imposta di registro proporzionale nella misura del 9%;
 - ad imposte ipotecaria e catastale in misura fissa pari ad € 50 ciascuna;
- **i trasferimenti di immobili a favore dello Stato o di enti pubblici territoriali o consorzi costituiti esclusivamente tra gli stessi ovvero a favore di comunità montane.** Tali trasferimenti, fino ad oggi assoggettati ad imposta di registro ed imposta ipotecaria in misura fissa pari a € 168,00 ciascuna, ed imposta catastale nella misura dell'1%, per i trasferimenti a favore degli enti territoriali (ad esclusione dello Stato che risultava esentato da detta tassazione a titolo di imposta ipotecaria e catastale), a partire dal 1° gennaio 2014, potrebbero risultare assoggettati:
 - ad imposta di registro proporzionale nella misura del 9%;
 - ad imposte ipotecaria e catastale in misura fissa pari ad € 50 ciascuna;
- **i trasferimenti ai comuni di aree o di opere di urbanizzazione a scomputo dei contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione, di cui agli artt. 51 della Legge n. 342/2000 e 32 del DPR n. 601/1973.** Tali trasferimenti, fino ad oggi assoggettati ad imposta di registro in misura fissa pari ad € 168 ed esenti da imposta ipotecaria e catastale, dal 1° gennaio 2014 potrebbero risultare assoggettati:
 - ad imposta di registro proporzionale nella misura del 9%;
 - ad imposte ipotecaria e catastale in misura fissa pari ad € 50 ciascuna;
- **gli acquisti di immobili compresi in un piano particolareggiato diretto all'attuazione di programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato l'acquisto sia completato entro 5 anni dall'atto.** Tali trasferimenti, fino ad oggi assoggettati ad imposta di registro nella misura dell'1% e ad imposta ipotecaria e catastale applicate rispettivamente nella misura del 3% e dell' 1%, dal 1° gennaio 2014 potrebbero risultare assoggettati:
 - ad imposta di registro proporzionale nella misura del 9%;
 - ad imposte ipotecaria e catastale in misura fissa pari ad € 50 ciascuna.

CBA Studio Legale e Tributario

CBA Studio Legale e Tributario rappresenta l'unione dello Studio Legale e Tributario Camozzi Bonissoni Varrenti & Associati con lo Studio Associato LCA - avvocati e commercialisti d'impresa, due importanti realtà che vantano una consolidata esperienza nel panorama dell'assistenza legale e tributaria, prestata sia a favore di aziende italiane sia ad aziende estere che investono e operano sul territorio nazionale.

CBA rappresenta la continuità dei valori di professionalità e di competenza affermati negli anni '80 dai due Studi originari.

Con oltre 120 professionisti fra Avvocati e Dottori Commercialisti, con uffici a Milano, Roma, Padova, Venezia e Monaco di Baviera, CBA assiste i propri clienti con servizi legali e fiscali di qualità, rispondendo con "soluzioni su misura" alle esigenze di un mercato sempre più complesso e alla ricerca di servizi integrati e flessibili.

CBA consolida l'identità internazionale degli Studi fondatori, potendo contare su una fitta rete di relazioni con diversi Studi esteri e network internazionali, mantenendo però sempre la propria indipendenza quale Studio Legale e Tributario italiano.

Lo Studio ha in particolare strutturato uno specifico team di supporto alle attività del settore immobiliare include esperti nel settore del diritto tributario, banking & finance, diritto degli intermediari finanziari e contenzioso tributario.

Team Real Estate

Dott. Francesco Assegnati

Dott. Roberto Brustia

Avv. Marco Cerritelli

Dott. Tiziano Mariani

Avv. Federica Stefania Rota

Dott. Marco Morachioli

Avv. Giuseppe Serrano

Avv. Valentina Perrone

Dott. Massimo Leonardi

Dott. Leonardo Casaleno

Dott. Andrea Motta

Avv. Marco Groppo

francesco.assegnati@cbalex.com

roberto.brustia@cbalex.com



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARICI

20122 MILANO
Galleria San Carlo, 6
Tel. +39 (0)2 778061
Fax +39 (0)2 76021816
E-mail: milano@cbalex.com

00196 ROMA
Via Flaminia, 135
Tel. +39 (0)6 89262900
Fax +39 (0)6 89262921
E-mail: roma@cbalex.com

35137 PADOVA
Galleria dei Borromeo, 3
Tel. +39 (0)49 0979500
Fax +39 (0)49 0979521
E-mail: padova@cbalex.com

30135 VENEZIA
Santa Croce, 251
Palazzo Condulmer
Telefono: +39 (0)41 2440266
Fax: +39 (0)41 2448469
E-mail: venezia@cbalex.com

D-80539 MÜNCHEN
Ludwigstrasse, 10
Tel. +49 (0)89 99016090
Fax +49 (0)89 990160999
E-mail: muenchen@cbalex.com

www.cbalex.com
