Imposizione fiscale sui trasferimenti immobiliari a titolo oneroso

di Fabio Carrirolo

Pubblicato il 22 Gennaio 2014

un riassunto analitico di tutte le novità applicabili dal 2014: imposta di registro; imposte ipotecaria e catastale; le agevolazioni prima casa; le cessioni di terreni agricoli; i conferimenti di fabbricati a destinazione commerciale; le nuove imposte fisse

Aspetti generali

La legge di stabilità per l'anno 2014 (art. 1, c. 609, L. 27.12.2013, n. 147) è intervenuta in materia di tassazione indiretta dei trasferimenti immobiliari, apportando ulteriori innovazioni alla disciplina di riferimento in senso modificativo delle aliquote applicate.

Contestualmente all'entrata in vigore della suddetta legge di stabilità, il primo gennaio 2014, era altresì stabilita l'entrata in vigore della più complessiva riforma della tassazione dei trasferimenti di cui all'art. 10 del DLgs. 14.3.2011 n. 23.

Attraverso le modificazioni introdotte, è stata disposta la sostituzione del previgente art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986 prevedendo l'applicazione, dal 1° gennaio 2014, di tre sole aliquote:

- 2%, in presenza delle condizioni per l'applicazione dell'agevolazione prima casa;
- 12%, per i trasferimenti di terreni agricoli a soggetti diversi da imprenditori agricoli professionali e coltivatori diretti, iscritti nella relativa gestione assistenziale e previdenziale;
- 9%, in tutti gli altri casi.

Rimane immutato il trattamento impositivo agevolato applicabile ai trasferimenti di terreni agricoli, previsto dall'art. 2, comma 4-*bis*,del D.L. 30.12.2009, n. 194, convertito con modificazioni dalla legge 26.2.2010,[1] n. 25 (in presenza delle condizioni di applicazione delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina) .

È stato inoltre stabilito un tetto minimo per l'imposta di registro relativa ai trasferimenti immobiliari, nella misura di 1000 euro (l'imposta non può essere inferiore a tale soglia).

La nuova normativa in dettaglio

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Come sopra precisato, il primo gennaio 2014 è entrata in vigore la nuova disciplina dei trasferimenti immobiliari secondo le due aliquote generali del 2% (immobili prima casa) e del 9% (altri trasferimenti).

La stessa normativa ha inoltre disposto la soppressione senza eccezioni di tutte le aliquote agevolate o le esenzioni previste fino al 31.12.2013 per gli atti immobiliari, anche da leggi speciali.

In forza del D.L. 12.9.2013, n. 104, convertito dalla L. 8.11.2013, n. 128, è stata però successivamente disposta l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale fisse di 50 euro ciascuna agli atti di trasferimento immobiliare che dall'1.1.2014 scontano l'imposta di registro con le nuove aliquote. Il medesimo decreto legge ha inoltre aumentato a 200 euro (rispetto ai precedenti 168 euro), sempre dal primo gennaio 2014, l'importo delle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale.

La legge di stabilità per il 2014 ha quindi escluso l'agevolazione per la piccola proprietà contadina, come prevista dal predetto art. 2, comma 4-*bis*,del D.L. 30.12.2009 n. 194 (salvando il trattamento agevolato), e introdotto una nuova aliquota del 12% per i trasferimenti di terreni e relative pertinenze operati dall'1.1.2014 a favore di soggetti diversi da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali iscritti alla relativa gestione assistenziale e previdenziale.

L'entrata in vigore delle disposizioni del D.Lgs. n. 23/2011, nonché delle ulteriori disposizioni della legge di stabilità con pari decorrenza, è fissata con riguardo:

- agli atti giudiziari pubblicati o emanati dall'1.1.2014;
- agli atti pubblici **formati** dall'1.1.2014;
- alle donazioni fatte dall'1.1.2014;
- alle scritture private autenticate dall'1.1.2014;
- alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione dall'1.1.2014;
- alle denunce di contratti verbali presentate per la registrazione dall'1.1.2014;
- alle formalità di trascrizione e di rinnovazione eseguite a decorrere dall'1.1.2014;
- alle domande di annotazione presentate a decorrere dall'1.1.2014.

Le vecchie aliquote sui trasferimenti

Le nuove aliquote applicabili dal primo gennaio 2014 trovano applicazione in relazione ai seguenti atti:

- atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere;
- atti traslativi di diritti reali immobiliari di godimento (uso, usufrutto, abitazione, diritto di superficie e servitù prediali);
- atti costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento (uso, usufrutto, abitazione, diritto di superficie e servitù prediali);
- rinuncia pura e semplice a diritti reali immobiliari di godimento;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità;
- trasferimenti coattivi.
- contratti di permuta immobiliare soggetti all'imposta di registro;
- contratti con cui si cede la nuda proprietà di un immobile;
- atti con i quali si costituisce a titolo oneroso l'usufrutto su un immobile.

Le stesse modificazioni normative si riflettono sulla tassazione:

- degli atti societari che comportano trasferimenti immobiliari (ad esempio, i conferimenti immobiliari),
- delle assegnazioni di immobili ai soci;
- degli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale che comportano il trasferimento o la costituzione di diritti reali su immobili.

Le agevolazioni sulla prima casa

La nuova formulazione dell'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al T.U. n. 131/1986, lascia indenne la nota II-*bis* al medesimo art. 1, che individua le condizioni per l'applicazione dell'agevolazione prima casa, ma modifica il campo di applicazione del beneficio, precedentemente limitato agli immobili di non lusso a norma del D.M. 2.8.1969, e ora esteso a tutte le case di abitazione, fatta eccezione per quelle di categoria catastale A1, A8 e A9.

Sono quindi esclusi dall'agevolazione consistente nell'applicazione dell'imposta di registro al 2% i trasferimenti di abitazioni di tipo signorile (categoria catastale A1), nonché di abitazioni in ville (categoria catastale A8) e in castelli e palazzi di eminenti pregi artistici o storici (categoria catastale A9).

In sostanza, le numerose e analitiche previsioni che consentivano in precedenza di poter qualificare come «di lusso» un bene immobile, in gran parte non più corrispondenti alla concezione corrente del lusso, lasciano il posto alla semplice classificazione catastale.

Non cambia nulla invece in relazione alle cessioni agevolate ai fini IVA (con l'aliquota agevolata del 4%), per le quali vale tuttora il criterio di esclusione per gli immobili «di lusso» fondato sui parametri del D.M. 2.8.1969.

Le cessioni di terreni agricoli

Rispetto all'aliquota base del 9%, la legge di stabilità ha introdotto una nuova aliquota maggiorata, nella misura del 12%, che viene applicata agli atti di trasferimento aventi a oggetto terreni agricoli a favore di soggetti diversi rispetto:

- ai coltivatori diretti iscritti alla relativa gestione previdenziale ed assistenziale;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- agli imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti alla relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

Parallelamente, ai trasferimenti di terreni agricoli a favore di coltivatori diretti o IAP iscritti alla relativa gestione assistenziale e previdenziale è possibile continuare ad applicare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, come previste dall'art. 2, comma 4-*bis*,del D.L. n. 194/2009, in quanto questa agevolazione è stata esclusa dall'abrogazione, come sopra rilevato, dalla legge di stabilità.

Per effetto delle nuove disposizioni normative, gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli a favore di IAP o coltivatori diretti, iscritti alla relativa gestione assistenziale e previdenziale, in presenza delle condizioni richieste ai fini del trattamento agevolato:

- sono ordinariamente soggetti all'imposta di registro e all'imposta catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna, nonché all'imposta ipotecaria ordinaria con aliquota dell'1%;
- in ipotesi di decadenza dall'agevolazione per la proprietà contadina, sono assoggettati all'imposta di registro nella misura del 9% con minimo di 1.000 euro, nonché alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Se invece il trasferimento avviene nei confronti di soggetti diversi da quelli succitati, esso soggiace all'imposta di registro con l'aliquota del 12%, oltre che alle imposte ipotecaria e catastale nella misura, rispettivamente, del 2% e 1%.

I conferimenti di fabbricati a destinazione commerciale

Come sopra accennato, la variazione delle aliquote di imposta si è accompagnata alla soppressione di tutte le agevolazioni precedentemente previste, a eccezione di quella riguardante agevolazioni per la piccola proprietà contadina.

Tuttavia occorre considerare la presenza di disposizioni agevolative previste in altri articoli del TU dell'imposta di registro: in particolare, si segnala il beneficio previsto dall'art. 4, c. 1, lett. a, n. 2, della Tariffa - Parte I, per i conferimenti aventi a oggetto fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali.

Per queste tipologie di conferimenti l'aliquota dell'imposta di registro è prevista nella misura del 4%.

Occorrerebbe conoscere al riguardo se questo trattamento impositivo attenuato debba ritenersi ricompreso nelle recenti abrogazioni, ovvero continui ad applicarsi in quanto incardinato in una diversa disposizione normativa rispetto all'art. 1 della Tariffa – Parte I.

La base imponibile dei trasferimenti immobiliari

In sede di trasferimento di immobili, la possibilità di optare per il c.d. «prezzo-valore», ossia per la determinazione della base imponibile su base catastale, è stata concessa in forza dell'art. 1, cc. 496 e ss.,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

della L. 23.12.2005, n. 266, con riguardo a determinate compravendite (effettuate nei confronti di soggetti non imprenditori) anche allo scopo di consentire l'emersione dei reali valori convenuti tra i contraenti.

Giacché nessuna delle recenti modificazioni normative ha interessato la determinazione della base imponibile, la possibilità di far valere il «prezzo-valore» continua a sussistere anche successivamente al 31.12.2013.

Le nuove imposte fisse

Dal primo gennaio 2014, a norma dell'art. 26, c. 2, del D.L. 12.9.2013, n. 104, l'importo delle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale è stato elevato a 200 euro.

L'aumento, relativamente all'imposta di registro, ha effetto su tutti gli atti (riguardanti o meno i beni immobili) che fino al 31.12.2013 scontavano l'imposta fissa di 168,00 euro.

Per gli atti soggetti all'imposta di registro del 2% in presenza di agevolazione prima casa, le imposte ipotecaria e catastale dall'1.1.2014 sono però dovute nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

L'art. 10, c. 2, del D.Lgs. n. 23/2011 ha inoltre disposto che, per gli atti di trasferimento immobiliare soggetti a imposta di registro del 9% o del 2% ai sensi del nuovo art. 1 della Tariffa - Parte I, l'imposta non possa essere corrisposta in misura inferiore a 1.000 euro.

22 gennaio 2014

Fabio Carrirolo

1 Il beneficio fiscale consiste nell'applicazione delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa e dell'imposta catastale nella misura dell'1%.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D