

CAPITOLO II

LA NORMATIVA VIGENTE SULL'ACQUISTO DELLA "PRIMA CASA"

SOMMARIO: 2.1. Premessa - 2.2. L'acquisto della "prima casa" soggetto all'imposta di registro - 2.3. L'acquisto della "prima casa" imponibile a Iva - 2.4. Il contratto recante un trasferimento in parte agevolato e in parte soggetto a tassazione ordinaria - 2.5. L'agevolazione per la costruzione della "prima casa"

2.1. Premessa

Volendosi a questo punto trarre le conclusioni rispetto a quanto s'è fin qui detto, al fine di stabilire qual è l'attuale assetto normativo dell'agevolazione per l'acquisto della "prima casa", occorre divaricare il discorso a seconda che si tratti di acquisto imponibile a Iva o soggetto all'imposta proporzionale di registro⁽¹⁾.

2.2. L'acquisto della "prima casa" soggetto all'imposta di registro

Iniziando il discorso dagli atti soggetti all'applicazione dell'imposta di registro, la disciplina dell'agevolazione "prima casa" attualmente vigente risulta dalla combinazione dei seguenti provvedimenti normativi:

- a) la norma di base rappresentata dal quinto periodo⁽²⁾ dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (il Testo

⁽¹⁾ È opportuno qui rammentare che il discrimine per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto o dell'imposta di registro è rappresentato dal fatto che il soggetto cedente sia o meno un soggetto che effettua una cessione nell'ambito di una attività di impresa, arte o professione; inoltre, nel caso in cui la cessione sia posta in essere da un soggetto Iva, occorre distinguere, come indicato nel testo, tra operazioni "Iva imponibili", cui si applica l'imposta sul valore aggiunto (con l'aliquota del 4 per cento se si applica l'agevolazione "prima casa") e operazioni "Iva esenti" che non scontano Iva ma l'imposta di registro (con l'aliquota del 3 per cento, sempre se si tratta di un acquisto "prima casa") e le imposte ipotecaria e catastale (dovute nella misura fissa, se vi sono i presupposti per applicare l'agevolazione "prima casa").

⁽²⁾ La norma concernente l'agevolazione "prima casa", contenuta nell'attuale quinto periodo dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, era originariamente contenuta nel quarto periodo di detto articolo 1. Infatti, quello che originariamente era il quarto periodo dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986 (introdotto dall'articolo 16, comma 1, lett. a), d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993 n. 243), oggi è divenuto il quinto periodo di detto articolo 1, in quanto, dopo il primo periodo dell'articolo 1, venne aggiunto un nuovo secondo periodo (facendo così slittare in avanti tutti gli altri periodi) ad opera dell'articolo 7, comma 7, della legge 23 dicembre 1999, n. 488 (con decorrenza dal 1° gennaio 2000).

Unico dell'imposta di registro) (introdotto dall'articolo 16, comma 1, lett. a), d.l. 22 maggio 1993, n. 155⁽³⁾, convertito in legge 19 luglio 1993 n. 243), il quale ha disposto l'applicazione (alla base imponibile determinata con le regole sopra illustrate nel paragrafo 1.5.) dell'aliquota agevolata dell'imposta di registro (originariamente con l'aliquota del 4 per cento, ora ridotta alla misura) del 3 per cento⁽⁴⁾ al ricorrere delle condizioni di cui alla Nota II-bis al medesimo articolo 1;

- b) l'articolo 3, comma 131, legge 28 dicembre 1995, n. 549⁽⁵⁾, il quale ha riscritto *ex novo* il testo della predetta Nota II-bis dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131;
- c) l'articolo 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488⁽⁶⁾, che, come detto, ha ridotto dal quattro al tre per cento l'aliquota dell'imposta di registro;
- d) l'articolo 66, comma 1, legge 21 novembre 2000, n. 342⁽⁷⁾ che ha disposto particolari requisiti per l'acquisto agevolato della "prima casa" da parte degli appartenenti al personale delle Forze armate e delle Forze di polizia;
- e) l'articolo 33, comma 12, legge 23 dicembre 2000, n. 388⁽⁸⁾, che ha aumentato da dodici a diciotto mesi il termine concesso all'acquirente per stabilire la propria residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato con i benefici fiscali;
- f) l'articolo 41-bis, comma 5, d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni in legge 24 novembre 2003, n. 326⁽⁹⁾, che ha riformulato parte della normativa disciplinante la perdita dei benefici "prima casa";
- g) la Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, che dispone per l'acquisto della "prima casa" l'applicazione dell'imposta ipotecaria in misura fissa;
- h) la Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, che

⁽³⁾ In vigore dal giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 118 del 22 maggio 1993, ai sensi dell'articolo 19, d.l. 22 maggio 1993, n. 155.

⁽⁴⁾ L'aliquota venne originariamente (al 22 maggio 1993) fissata al 4 per cento dall'articolo 16, comma 1, lett. a), d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993 n. 243; e poi ridotta al 3 per cento dall'articolo 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488, in vigore dal 1° gennaio 2000 (ai sensi dell'articolo 71, comma 3, legge 23 dicembre 1999, n. 488).

⁽⁵⁾ In vigore dal 1° gennaio 1996, ai sensi dell'articolo 3, comma 244, legge 28 dicembre 1995, n. 549.

⁽⁶⁾ In vigore dal 1° gennaio 2000, ai sensi dell'articolo 71, comma 3, legge 23 dicembre 1999, n. 488.

⁽⁷⁾ Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 276 del 25 novembre 2000.

⁽⁸⁾ In vigore dal 1° gennaio 2001, ai sensi dell'articolo 158, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388.

⁽⁹⁾ Entrata in vigore il giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale avvenuta in data 25 novembre 2003, n. 274.

dispone per l'acquisto della "prima casa" l'applicazione dell'imposta catastale in misura fissa.

Il testo della suddetta Nota II-bis (recante le condizioni cui il quinto periodo dell'articolo 1, TP1, subordina l'applicazione dell'agevolazione "prima casa": «*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, salvo quanto previsto dal successivo periodo: [...] se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis*») è dunque ora il seguente:

«*II-bis) 1. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 4 per cento⁽¹⁰⁾ gli 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 acquistato come prima casa sul territorio italiano. 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 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-

⁽¹⁰⁾ Aliquota ridotta al 3 per cento dall'articolo 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488, in vigore dal 1° gennaio 2000.

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. 243.

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 soprattassa⁽¹¹⁾ 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 principale».

Attualmente, per effetto dunque della predetta normativa, l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa", consistente nell'applicazione:

- a) dell'imposta di registro con l'aliquota del 3 per cento⁽¹²⁾;
- b) dell'imposta ipotecaria nella misura fissa⁽¹³⁾, stabilita in euro 168⁽¹⁴⁾;

⁽¹¹⁾ Il riferimento alle pene pecuniarie e alle soprattasse è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria dall'articolo 26 d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁽¹²⁾ Ai sensi dell'articolo 1, quinto periodo, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quale risultante per effetto dell'articolo 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488, in vigore dal 1° gennaio 2000 (ai sensi dell'articolo 71, comma 3, legge 23 dicembre 1999, n. 488).

⁽¹³⁾ L'applicazione dell'agevolazione "prima casa" comporta l'applicazione dell'imposta ipotecaria in misura fissa, ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽¹⁴⁾ Importo stabilito dalla Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre

- c) dell'imposta catastale nella misura fissa⁽¹⁵⁾, stabilita in euro 168⁽¹⁶⁾;
 è subordinato alle seguenti condizioni:
- a) vi sia un presupposto “negoziale”, e cioè che si tratti di «*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*» (i quali indifferentemente avvengano mediante atti pubblici, atti giudiziari, scritture private autenticate o scritture private non autenticate presentate per la registrazione);
- b) vi sia il presupposto inerente l'ubicazione dell'immobile acquistato, e cioè che esso sia ubicato alternativamente:
- b.1) «*nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza*»⁽¹⁷⁾; o, se diverso:
- b.2) nel Comune in cui «*in cui l'acquirente svolge la propria attività*»; oppure:
- b.3) (ove si tratti di soggetto «*trasferito all'estero per ragioni di lavoro*») nel Comune in cui «*ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende*»;
- b.4) (ove si tratti di «*cittadino italiano emigrato all'estero*») che acquisti la «*prima casa sul territorio italiano*») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale;
- c) vi sia il presupposto dell'effettuazione da parte dell'acquirente, «*nell'atto di acquisto*», di talune dichiarazioni⁽¹⁸⁾⁽¹⁹⁾, e precisamente:

1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43). Sull'aumento dell'imposta fissa a 168 euro, cfr. BUSANI, *Per gli immobili vale il momento del rogito*, in *Il Sole 24 Ore*, 29 gennaio 2005.

⁽¹⁵⁾ L'applicazione dell'agevolazione “prima casa” comporta l'applicazione dell'imposta catastale in misura fissa, ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽¹⁶⁾ Importo stabilito dall'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).

⁽¹⁷⁾ Precisandosi che «*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*».

⁽¹⁸⁾ Anche in questa occasione la legge ripetette che «*in caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto*» le predette dichiarazioni «*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*».

⁽¹⁹⁾ Nel caso di «*dichiarazione mendace*» si rendevano «*dovute le imposte di registro*,

- c.1) *«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.2) *« 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 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. 243»;*
- d) vi sia un presupposto "soggettivo", e cioè che si tratti di un trasferimento in capo a una persona fisica;
- e) vi sia un presupposto "oggettivo", inerente le caratteristiche del fabbricato, e cioè che si tratti di *«case di abitazione non di lusso»*.

2.3. L'acquisto della "prima casa" imponibile a Iva

Occupandoci ora dell'imposta sul valore aggiunto, la disciplina dell'agevolazione "prima casa" (salvo quanto sopra detto al paragrafo 1.6.5. in tema di base imponibile) è recata dal punto 21 della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. 633/1972 (punto introdotto dall'articolo 16, comma 4, d.l. 22 maggio

ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte» (il riferimento alle pene pecuniarie e alle soprattasse è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria dall'art. 26, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Se si trattava poi di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, era disposto che *«l'ufficio del registro presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota aumentata del 30 per cento. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico»*. La stessa conseguenza sanzionatoria era comminata per il caso *«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»* a meno che *«il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici»* in parola procedesse *«all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale»*.

1993, n. 155⁽²⁰⁾, convertito in legge 19 luglio 1993 n. 243), il quale ha disposto l'applicazione dell'aliquota del 4 per cento dell'imposta sul valore aggiunto al ricorrere delle condizioni di cui alla Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (quale riscritta dall'articolo 3, comma 131, legge 28 dicembre 1995, n. 549)⁽²¹⁾ e il cui testo è stato appena sopra riportato.

Detto punto 21 recita: «21) *case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In caso di dichiarazione mendace nell'atto di acquisto, ovvero di rivendita nel quinquennio dalla data dell'atto, si applicano le disposizioni indicate nella predetta nota*».

Anche qui vanno poi richiamati:

- a) l'articolo 66, comma 1, legge 21 novembre 2000, n. 342⁽²²⁾ in tema di acquisto da parte degli appartenenti al personale delle Forze armate e delle Forze di polizia;
- b) l'articolo 33, comma 12, legge 23 dicembre 2000, n. 388⁽²³⁾, sul periodo di diciotto mesi concesso all'acquirente per stabilire la propria residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato con i benefici fiscali;
- c) l'articolo 41-bis, comma 5, d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni in legge 24 novembre 2003, n. 326⁽²⁴⁾, in tema di perdita dei benefici "prima casa".

Ricorrendo dunque i presupposti illustrati nel paragrafo 2.2. (e cioè il presupposto "negoziale", il presupposto dell'ubicazione dell'immobile, il presupposto dell'effettuazione di determinate dichiarazioni, il presupposto "soggettivo" e il presupposto "oggettivo"), negli atti imponibili a Iva l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa" consiste nell'applicazione:

- a) dell'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 4 per cento⁽²⁵⁾;

⁽²⁰⁾ In vigore dal giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 118 del 22 maggio 1993, ai sensi dell'articolo 19, d.l. 22 maggio 1993, n. 155.

⁽²¹⁾ In vigore dal 1° gennaio 1996, ai sensi dell'articolo 3, comma 244, legge 28 dicembre 1995, n. 549.

⁽²²⁾ Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 276 del 25 novembre 2000.

⁽²³⁾ In vigore dal 1° gennaio 2001, ai sensi dell'articolo 158, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388.

⁽²⁴⁾ Entrata in vigore il giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale avvenuta in data 25 novembre 2003, n. 274.

⁽²⁵⁾ Ai sensi del punto 21 della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

- b) dell'imposta di registro nella misura fissa⁽²⁶⁾, stabilita in euro 168⁽²⁷⁾;
- c) dell'imposta ipotecaria nella misura fissa⁽²⁸⁾, stabilita in euro 168⁽²⁹⁾;
- d) dell'imposta catastale nella misura fissa⁽³⁰⁾, stabilita in euro 168⁽³¹⁾.

2.4. Il contratto recante un trasferimento in parte agevolato e in parte soggetto a tassazione ordinaria

Un caso che gli Uffici risolvono non uniformemente e sul quale c'è sempre stata discussione circa la tassazione applicabile è quello del contratto che abbia a oggetto sia un trasferimento cui si applica l'agevolazione "prima casa" sia un trasferimento cui l'agevolazione non si applica: la fattispecie "classica" è quella della compravendita dell'appartamento con due autorimesse (per una delle quali non è applicabile la tassazione agevolata); ma capita anche il caso della compravendita che reca il trasferimento di due appartamenti non destinati ad essere accorpati e ai quali dunque si applica in parte la tassazione agevolata e in parte la tassazione ordinaria.

Ricorrendo a esempi numerici, si pensi alle seguenti ipotesi:

- a) vendita non imponibile a Iva di un appartamento (imponibile: euro 100.000) e di due autorimesse (imponibile: euro 10.000 ciascuna); si effettua senz'altro la seguente tassazione:
 - $110.000 \times 3\% =$ euro 3.300 (imposta di registro agevolata per l'appartamento e una autorimessa);
 - $10.000 \times 7\% =$ euro 700 (imposta di registro ordinaria per la seconda autorimessa);

mentre, quanto all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale, si scontrano:

⁽²⁶⁾ Ai sensi dell'articolo 40, comma 1, 40, comma 1, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e dell'articolo 11, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

⁽²⁷⁾ Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).

⁽²⁸⁾ Ai sensi della Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽²⁹⁾ Importo stabilito dalla Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).

⁽³⁰⁾ Ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽³¹⁾ Importo stabilito dall'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).

- 1) la “tesi dell’assorbimento”, secondo cui:
 - l’imposta ipotecaria del 2% su 10.000 euro, e cioè di 200 euro (dovuta per il trasferimento non agevolato della seconda autorimessa) assorbe l’imposta ipotecaria fissa (di euro 168) dovuta per il trasferimento agevolato dell’ appartamento e della prima autorimessa;
 - l’imposta catastale dell’1% su 10.000 euro, e cioè di 100 euro (dovuta per il trasferimento non agevolato della seconda autorimessa) è assorbita dall’imposta catastale fissa (di euro 168) dovuta per il trasferimento agevolato dell’appartamento e della prima autorimessa;
 - 2) la “tesi della tassazione autonoma” per effetto della quale il fisco riscuote:
 - per imposta ipotecaria l’importo di euro $(168 + 200 =) 368$ e cioè la tassazione fissa relativa al trasferimento agevolato e la tassazione proporzionale relativa al trasferimento non agevolato;
 - per imposta catastale l’importo di euro $(168 + 100 =) 268$ oppure di euro $(168 + 168 =) 336$ e cioè la tassazione fissa relativa al trasferimento agevolato e la tassazione proporzionale relativa al trasferimento non agevolato;
- b) vendita imponibile a Iva di un appartamento (imponibile: euro 100.000) e di due autorimesse (imponibile: euro 10.000 ciascuna); si effettua senz’altro la seguente tassazione:
- $110.000 \times 4\% =$ euro 4.400 (Iva agevolata per l’appartamento e una autorimessa);
 - $10.000 \times 10\% =$ euro 1.000 (Iva ordinaria per la seconda autorimessa);
- mentre, quanto all’applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, si scontrano:
- 1) la “tesi dell’assorbimento”, secondo cui, essendo unico il trasferimento, indipendentemente dal fatto che esso sia in parte con Iva agevolata e in parte con Iva ordinaria:
 - l’imposta di registro, dovuta nella misura fissa di euro 168 per il principio di alternatività, è da applicare una sola volta;
 - l’imposta ipotecaria, dovuta nella misura fissa di euro 168 per il principio di alternatività, è da applicare una sola volta;
 - l’imposta catastale, dovuta nella misura fissa di euro 168 per il principio di alternatività, è da applicare una sola volta;
 - 2) la “tesi della tassazione autonoma” per effetto della quale il fisco riscuote:
 - per imposta di registro, due volte l’importo di euro 168, uno con riferimento alla parte agevolata del trasferimento e l’altro con riferimento alla parte non agevolata del trasferimento;
 - per imposta ipotecaria, due volte l’importo di euro 168, uno con rife-

rimento alla parte agevolata del trasferimento e l'altro con riferimento alla parte non agevolata del trasferimento;

- per imposta catastale, due volte l'importo di euro 168, uno con riferimento alla parte agevolata del trasferimento e l'altro con riferimento alla parte non agevolata del trasferimento.

La risposta a queste problematiche presuppone un breve approfondimento sulla *ratio* dell' articolo 41, comma 2, TUR («*l'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa*»): essa è da rinvenire, probabilmente, nell' intento del legislatore di fissare una soglia minima del costo che il contribuente provoca alla Pubblica Amministrazione con la presentazione di un atto per la registrazione.

In altri termini, se Tizio vende a Caio (non avente diritto all'agevolazione "prima casa") e Sempronia (avente diritto all'agevolazione "prima casa") un bene immobile e la base imponibile è di euro 1.000, la tassazione per Tizio è di $500 \times 7\% = 35$ euro (e quindi un importo inferiore alla misura fissa); la tassazione per Caia sarebbe di $500 \times 3\% = 15$ euro (e quindi anche qui un importo inferiore alla misura fissa). Il totale da versare dovrebbe essere di $(35 + 15 =) 50$ euro e non di $(168 + 168 =) 336$ euro.

Insomma, il legislatore intenderebbe, con la norma predetta, che l'attività di registrazione di un dato atto sia remunerata dal richiedente con il versamento, per quell' "atto" (e non per le "disposizioni" che esso contiene), almeno di un importo pari all'imposta fissa: pertanto, quando l'importo da versare applicando l'aliquota alla base imponibile sia superiore alla soglia dell'imposta fissa, *nulla quaestio* (in questo caso, invero, si tassano le «*disposizioni*» e la tassazione dell'atto va in secondo piano); quando invece detto importo sia inferiore, esso va ricondotto appunto alla soglia dell'imposta fissa⁽³²⁾ (qui la tassazione dell'atto sovrasta dunque la tassazione delle «*disposizioni*» al fine appunto di remunerare il costo del servizio di registrazione).

Rapportando dunque questo ragionamento al caso dell'atto contenente una pluralità di «*disposizioni*», se ne dovrebbero trarre le seguenti conseguenze:

- a) qualora per un dato "atto" siano dovute sia imposte proporzionali (di importo superiore alla misura dell'imposta fissa) che imposte fisse, queste ultime dovrebbero considerarsi "assorbite" in quelle proporzionali (è questo il caso sia dell'atto che contiene una pluralità di "disposizioni", sia dell'atto che contiene una sola "disposizione" il cui contenuto sia "oggettivamente complesso": e quindi sia il caso dell'atto che contiene la vendita da A a B e la vendita da C a D; sia il caso dell'atto che contiene solo la vendita da A a

⁽³²⁾ Cfr. in tal senso C.M. n. 88/240858 del 14 ottobre 1983, secondo cui quando vi siano da pagare due imposte proporzionali, una di importo superiore alla misura fissa, l'altra di importo inferiore, si paga la somma delle due e non si aumenta quella inferiore al livello del valore dell'imposta fissa. Nello stesso senso cfr. R.M. n. 250970 del 28 marzo 1983; e Circolare Agenzia delle Entrate n. 44 del 7 maggio 2001.

B di una pluralità di beni, alcuni dei quali tassati con l'imposta proporzionale, altri tassati con l'imposta fissa);

- b) qualora per un dato "atto" sia dovuta una pluralità di imposte fisse (a causa del fatto che esso contiene una pluralità di "disposizioni"), se ne dovrebbe pagare una sola, in quanto con il pagamento di una sola imposta fissa si assolve il costo della registrazione di quell' "atto"⁽³³⁾;
- c) qualora per un dato "atto" sia dovuta una pluralità di imposte proporzionali, tutte o alcune di importo inferiore alla misura fissa, si dovrebbe pagare l'importo pari alla loro somma, se essa sia superiore a euro 168, oppure l'importo di euro 168 se la loro somma è inferiore a euro 168⁽³⁴⁾.

A queste conclusioni si giunge, dunque, in base al ragionamento secondo cui:

- a) quando vi è un'applicazione "concorrente" di imposta proporzionale e di imposta fissa, l'imposta fissa dovrebbe ritenersi "assorbita" dall'imposta

⁽³³⁾ La formulazione estremamente laconica della lettera c) dell'art. 4, comma 1, TPI (che dispone l'applicazione dell'imposta fissa alle «*altre modifiche statutarie*»), ha fatto sorgere il dubbio se la norma debba intendersi nel senso dell'applicazione di una imposta fissa "per ciascuna modifica statutaria" decisa e quindi dell'applicabilità di tante imposte fisse quante siano le modifiche apportate. La questione ha formato oggetto di esame da parte dell'allora Ispettorato Compartimentale Tasse di Torino che, con risoluzione n. 529 del 5 giugno 1991, ha precisato che «sarebbe contrario ad ogni logica applicativa del tributo di registro ritenere che quando in un verbale di assemblea siano contenute più modifiche statutarie debba corrispondersi un'imposta fissa per ciascuna modifica». Ed invero, continua l'Ispettorato, «ciò che soggiace all'obbligo di registrazione è il verbale contenente le modifiche statutarie e non il cumulo, discutibile (a livello di cernita) anche da un punto di vista pratico, delle modifiche stesse. Pertanto, le modifiche statutarie, a prescindere dal loro numero e dalla loro maggiore o minore rilevanza, non possono comportare affatto una pluralità di tasse fisse in quanto la loro imposizione si esaurisce nell'unica tassa fissa che colpisce il relativo verbale».

⁽³⁴⁾ Cfr. in tal senso R.M. n. 250529 del 4 febbraio 1982: e, quindi, se in una compravendita siano contemplati un terreno agricolo del valore di euro 1.000 ($1.000 \times 15\% = 150$) e un terreno edificabile del valore di euro 2.000 ($2.000 \times 8\% = 160$), l'atto si registra con il pagamento di euro 168 (e non di euro $150 + 160 = 310$).

Cfr. anche Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 272 del 3 luglio 2008, «in relazione a più disposizioni negoziali interne al medesimo contratto, per le quali l'imposta di registro sia dovuta in misura proporzionale, è possibile enucleare le seguenti fattispecie:

- 1) l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione (*rectius*, per ciascun negozio giuridico) è inferiore all'importo minimo fissato dalla legge, mentre l'importo complessivamente dovuto (commisurato a tutte le disposizioni) è superiore a quello minimo (ad esempio: l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è di 100 euro). In questo caso l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio (nell'esempio: 200 euro);
- 2) l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore all'importo minimo di legge ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione (ad esempio: 50 euro). In questo caso l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura fissa una sola volta, in quanto la formalità della registrazione, alla quale va sottoposto il contratto contenente più disposizioni e per l'esecuzione della quale il legislatore ha previsto un importo minimo, è unica (nell'esempio: 168 euro).

proporzionale (se dovuta in misura superiore all'importo dell'imposta fissa) in conseguenza sia della considerazione che la legge reputa l'imposta fissa "alternativa" a quella proporzionale (articolo 41, comma 1, TUR) sia della considerazione che, con il pagamento dell'imposta proporzionale, si supera il «costo minimo»⁽³⁵⁾ stimato dal legislatore per la richiesta del servizio di registrazione di quell'atto (per la ragione che la registrazione è unica anche se l'atto contiene una pluralità di "disposizioni");

- b) quando è dovuta una pluralità di imposte fisse (si pensi ad esempio all'atto recante una pluralità di compravendite imponibili ad Iva; oppure all'atto recante una pluralità di disposizioni a contenuto non patrimoniale, come accade ad esempio nel caso di un atto recante pubblicazione di testamento, acquiescenza al testamento e accettazione di eredità), il predetto «costo minimo» del servizio di registrazione dovrebbe essere pagato con il versamento di una sola imposta fissa, la quale "assorbirebbe" tutte le altre⁽³⁶⁾ (ragionamento che, proprio con riferimento a un "atto" che contenga una pluralità di "disposizioni" imponibili a Iva, trova un particolare suffragio, in quanto l'applicazione dell'imposta fissa in questi casi è funzionale solo a remunerare il servizio di registrazione, poiché evidentemente la capacità contributiva riceve tassazione appunto con l'applicazione dell'Iva)⁽³⁷⁾;

⁽³⁵⁾ Cfr. in tal senso C.M. n. 88/240858 del 14 ottobre 1983.

⁽³⁶⁾ Si tratta di un ragionamento che l'Amministrazione Finanziaria ovviamente non condivide, pretendendo il pagamento di tante imposte fisse quante sono le "disposizioni" soggette alla tassazione con l'imposta fissa: cfr. R.M. n. 300821 del 24 giugno 1975, secondo cui «agli atti costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento in favore di un'azienda comunale di erogazione di acqua ed energia elettrica si applica l'imposta fissa, in quanto l'azienda stessa è sfornita di personalità giuridica ed è organo del Comune. Il decreto di esproprio o di asservimento coattivo pronunciato nei confronti di più soggetti, contenendo più situazioni negoziali indipendenti l'una dall'altra, è soggetto ad una pluralità di imposte fisse»; R.M. n. 200277 del 26 luglio 1985, secondo cui «l'espropriazione per pubblica utilità a favore dello Stato o degli altri enti pubblici territoriali sconta l'imposta di registro in misura fissa. Nell'ipotesi di espropriazione di più immobili con un unico decreto si applicano tante imposte fisse quanti sono i soggetti esproprianti». Cfr. anche R.M. n. 310388 del 18 giugno 1990; R.M. n. 260004 del 14 novembre 1990; R.M. n. 350115 del 27 marzo 1991; R.M. n. 260511 del 15 ottobre 1992; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 254 del 31 luglio 2002; Circolare prot. n. 8545 del 20 febbraio 2002 della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna dell'Agenzia delle Entrate (sulla quale cfr. BUSANI, *Atti "complessi", la Dre Emilia detta le regole*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 marzo 2002); Circolari del 14 gennaio 2003 e del 20 febbraio 2003 della Direzione Regionale della Toscana dell'Agenzia delle Entrate; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 139 del 20 giugno 2007. Cfr. in particolare C.M. 10 giugno 1986, n. 37/220391, per la quale «ove un atto contenga più disposizioni alcune delle quali contemplano fattispecie soggette all'imposta sul valore aggiunto ed altre invece attratte dalla disciplina ordinaria dell'imposta di registro, l'atto deve essere presentato alla registrazione in termine fisso. In tali casi l'Ufficio provvederà a liquidare l'imposta dovuta per le disposizioni soggette al tributo di registro, mentre applicherà tante imposte fisse quante sono le disposizioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, tenendo peraltro conto del dettato del successivo art. 21 relativamente alle connessioni tra di loro delle disposizioni presenti in un unico atto».

⁽³⁷⁾ Con riferimento ad atti contenenti, ad esempio, rinuncia o accettazione di eredità poste in essere da parte di più soggetti in un unico contesto si suole spesso invocare l'applicazione di una

c) quanto infine (dovendosi evidentemente ripetere, *pari passu*, il medesimo

sola imposta fissa (in luogo dell'applicazione di una pluralità di imposte fisse, e cioè tante volte quanti sono i soggetti che esprimono la loro volontà di accettazione o di rinuncia) sostenendo che in questi casi si avrebbe «un atto» contenente «più disposizioni» derivanti «necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre». Questa idea non appare soddisfacente, in quanto, indubbiamente, la rinuncia o l'accettazione dell'eredità sono negozi unilaterali, autonomi e indipendenti l'uno dall'altro (e unificati solo dal fatto di essere contenuti in un unico «recipiente») e quindi se in un «atto» è contenuta la rinuncia o l'accettazione di eredità formulata da parte di più soggetti, indubbiamente si hanno tante rinunce o accettazioni quanti sono i soggetti che le esprimono; e quindi è difficile poter individuare in questo caso «un atto» contenente «più disposizioni» derivanti «necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre».

Con questa tesi, tra l'altro, non si giunge mai a giustificare la pretesa di applicare una sola imposta fissa all'atto contenente una pluralità di cessioni di partecipazioni societarie (caso nel quale è indiscutibile l'autonomia e l'indipendenza di ciascuno di tali negozi, con la conseguenza che l'Amministrazione pretende l'applicazione di una imposta fissa per ciascuna di esse: Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 225 del 5 giugno 2008) (sull'applicabilità di una sola imposta fissa, in caso di atto contenente una pluralità di cessioni di partecipazioni, cfr. peraltro Comm. Trib. Prov. Como, 12 gennaio 2009, di cui ha dato notizia *Il Sole 24 Ore* del 17 gennaio 2009).

Più conferente dunque appare il ragionamento, svolto nel testo, secondo il quale:

- a) la legge dell'imposta di registro ravvisa lo svolgimento di attività giuridica quale manifestazione di capacità contributiva e la sottopone a tassazione proporzionale tutte le volte che tale attività giuridica sia economicamente valutabile e a tassazione fissa ogni qualvolta essa non sia economicamente valutabile (si pensi a una procura) oppure qualora si intenda «agevolarla» (ad esempio: la cessione di partecipazioni societarie è economicamente valutabile ma è tassata con l'imposta fissa);
- b) quando si deve applicare una tassazione proporzionale (o una pluralità di tassazioni proporzionali), occorre versare un importo pari almeno a quello dell'imposta fissa; e quindi, se vi sia una pluralità di «disposizioni» la cui tassazione totale sia superiore all'importo dell'imposta fissa (ad esempio: $150 + 150 = 300$) si debba versare questo totale e non ricondurre ciascuna di esse all'imposta fissa (nell'esempio: $168 + 168$) e versare di conseguenza tante imposte fisse quante sono le «disposizioni» ($168 + 168 = 336$): in tal senso, Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 272 del 3 luglio 2008.

Da ciò dunque non può non conseguire, a pena di gravissima contraddizione, che (essendo l'imposta fissa «alternativa» a quella proporzionale: articolo 41, comma 1, TUR):

- a) se alle «disposizioni» contenute nell'atto sia applicabile una imposta fissa e una imposta proporzionale:
 - a.1) se l'importo dell'imposta proporzionale (ad esempio 200) sia superiore all'importo dell'imposta fissa, si debba versare (non la somma di $200 + 168 = 368$, ma) la sola imposta proporzionale, in quanto è da ritenere che quest'ultima «assorba» la prima (altrimenti, non si vedrebbe perché due imposte proporzionali, ad esempio di 70 e 80, determinino un versamento di 150 e non di 336);
 - a.2) se l'importo dell'imposta proporzionale (ad esempio 100) sia inferiore all'importo dell'imposta fissa, si debba versare la sola imposta fissa (e quindi non $100 + 168 = 268$, ma solo 168);
- b) se l'atto contenga una pluralità di disposizioni tutte soggette all'applicazione dell'imposta fissa (come accade nell'atto recante una pluralità di cessioni di partecipazioni societarie; oppure all'atto nel quale si faccia pubblicazione del testamento e accettazione dell'eredità), si dovrebbe far luogo al pagamento di una sola di esse.

percorso argomentativo fin qui svolto) al caso dell'applicazione, ad un medesimo "atto", di una pluralità di imposte proporzionali, tutte o alcune di importo inferiore a quello dell' imposta fissa, come già detto, si dovrebbe pagare l'importo pari alla loro somma, se essa sia superiore a euro 168, oppure l'importo di euro 168 se la loro somma è inferiore a euro 168.

Ad esempio: Tizio vende a Caio e Sempronia (entrambi aventi diritto all'a-

Altro discorso che pare difficilmente accettabile è quello secondo cui l'applicazione di una sola imposta fissa (all'atto recante una pluralità di disposizioni, ciascuna – se isolatamente considerata – soggetta all'applicazione dell'imposta fissa) discenderebbe dalla considerazione che, se anche si trattasse di una pluralità di negozi, essi sarebbero comunque "incorporati" in un unico documento: e allora, trattandosi di un solo documento, sarebbe da applicare una sola imposta fissa (quale "tassa d'atto", e cioè come "corrispettivo" dovuto dal contribuente per il "servizio" della registrazione di quel documento). In altri termini, secondo questo ragionamento, nelle fattispecie in cui la registrazione non determini il pagamento di imposte proporzionali, commisurate ad una base imponibile, non verrebbe in rilievo una "vera e propria" capacità contributiva e quindi l'atto sottoposto a registrazione non rilevarebbe tanto come "negozio", quanto come "documento" (questa tradizionale tesi, che sostiene l'idea dell'imposta fissa quale "tassa d'atto" in quanto remunerazione del servizio di registrazione che l'Amministrazione recherebbe al contribuente, e che tra l'altro non spiega come il concetto di "servizio" sia conciliabile con l'*obbligo* del contribuente di avvalersene, è peraltro ancor oggi perfettamente in auge e scevra dal sollecitare invece spunti critici: si veda, ad esempio, CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 238-2008/T del 21 novembre 2008, intitolato *La natura di tassa d'atto dell'imposta di registro dovuta in misura fissa*, ove si legge, ad esempio, che «si ritiene necessario confermare che l'imposizione in misura fissa è collegata alla rilevanza dell'atto come documento e non come negozio giuridico» e che «la misura fissa dell'imposizione» è «indice segnaletico che siamo in presenza di una tassa»).

Invero, dato che con l'imposta di registro si effettua un prelievo conseguente alla capacità contributiva che indirettamente si manifesta con il compimento di una data attività giuridica, poco importa che si tratti di una tassazione disposta con l'imposta proporzionale (che è propria dei casi in cui l'attività giuridica sia economicamente valutabile) oppure con l'imposta fissa, che è così disposta (salvi i casi in cui con essa si intenda raggiungere un effetto "agevolativo", come accade nel caso della cessione di partecipazioni) proprio in quanto si tratta della tassazione di una attività giuridica che non è economicamente valutabile (e che quindi non si presta all'applicazione di una imposta proporzionale). Ciò che importa è l'attività giuridica che è incorporata nel documento sottoposto alla registrazione (cfr. SANTAMARIA, *Diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2006, p. 196, secondo cui i tributi in misura fissa hanno la natura dell'imposta in quanto «vanno considerati proprio quali occasioni che lo Stato coglie per incidere sulla ricchezza che attraverso determinati atti si manifesta»): cosicché, se il documento riporta una pluralità di atti, deve esserci una pluralità di tassazioni, fatta eccezione per il caso che si tratti di disposizioni necessariamente e intrinsecamente connesse le une alle altre (caso nel quale il prelievo concerne solo la disposizione dalla quale scaturisce la tassazione maggiore: articolo 21, comma 2, TUR), e, pure, fatta eccezione per i casi, visti sopra, in cui l'applicazione di una sola imposta fissa "assorbe" ogni altra imposta fissa e proporzionale (inferiore all'importo dell'imposta fissa) fosse dovuta per il medesimo atto in ragione della pluralità delle "disposizioni" che esso contenga.

Quanto infine al tema delle procure (e alla nota pretesa di taluni Uffici di applicare tante imposte fisse quanti sono i procuratori nominati), qui il problema nemmeno dovrebbe porsi: invero, la procura che reca la nomina di una pluralità di procuratori è palesemente un negozio unico e non può certo essere considerata come una pluralità di negozi, con la conseguenza che l'applicazione di una sola imposta fissa qui nemmeno dovrebbe esser messa in discussione.

gevolazione “prima casa”) un bene immobile; la base imponibile è di euro 10.000. La tassazione per Tizio è di $5.000 \times 3\% = 150$; la tassazione per Caia è di $5.000 \times 3\% = 150$ (o, meglio, la tassazione, stante l’unitarietà della fattispecie, è di $10.000 \times 3\% = 300$). Il totale da versare dovrebbe essere di $(150 + 150 =) 300$ euro e non di $(168 + 168 =) 336$ euro.

Se invece, la somma delle imposte relative a tutte le “disposizioni” contenute in un dato “atto” sia di importo inferiore alla misura fissa, allora si deve scontare una sola imposta fissa⁽³⁸⁾. Ad esempio, Tizio vende a Caio e Sempronia (entrambi aventi diritto all’agevolazione “prima casa”) un bene immobile; la base imponibile è di euro 4.000. La tassazione per Tizio è di $2.000 \times 3\% = 60$; la tassazione per Caia è di $2.000 \times 3\% = 60$ (o, meglio, la tassazione, stante l’unitarietà della fattispecie, è di $4.000 \times 3\% = 120$). Visto che il totale da versare sarebbe di $(60 + 60 =) 120$ euro, si deve versare l’importo di 168 euro e non quello di $(168 + 168 =) 336$ euro.

A queste stesse conclusioni, raggiunte per i casi di negozi “soggettivamente complessi” (e cioè con una pluralità di “attribuzioni” a soggetti diversi contenute in unico “atto”), si deve conseguentemente giungere pure nei casi di negozi “oggettivamente complessi”. Si pensi all’ipotesi della vendita contestuale da Tizio a Caio di un edificio di valore 10.000 euro e di un terreno di valore 100 euro; il tema è se la tassazione sia di $[(10.000 \times 7\%) + (100 \times 15\%)]$ e quindi di $700 + 15 = 715$ euro oppure di $700 + 168 = 868$ euro, e cioè riconducendo alla misura fissa l’importo dell’imposizione relativa al terreno. Per quanto fin qui detto, la risposta non può che essere nel senso di applicare al caso in esame la prima soluzione e cioè quella che prevede il pagamento di 715 euro⁽³⁹⁾⁽⁴⁰⁾, quando invece talora gli Uffici pretendono il pagamento di 868 euro. Ancora, se sia venduta un’area agricola del valore di euro 1.000 ($1.000 \times 15\% = 150$) e un’area edificabile di euro 5.000 ($5.000 \times 8\% = 400$), la tassazione dovrebbe essere di 550 euro; invece, taluni Uffici pretendono il pagamento di $(400 + 168 =) 568$ euro.

Il discorso fin qui condotto con esclusivo riferimento all’imposta di registro non dovrebbe mutare se riferito alle imposte ipotecaria e catastale: e ciò sia perché il contratto che contenga un trasferimento in parte agevolato e in parte non agevolato viene comunque trascritto nei Registri Immobiliari e volturato in

⁽³⁸⁾ Cfr. in tal senso C.M. n. 88/240858 del 14 ottobre 1983; e R.M. n. 250529 del 4 febbraio 1982.

⁽³⁹⁾ Cfr. C.M. n. 88/240858 del 14 ottobre 1983. Quindi, se in una compravendita siano contemplati un terreno agricolo del valore di euro 1.000 ($1.000 \times 15\% = 150$) e un terreno edificabile di euro 2.000 ($2.000 \times 8\% = 160$), l’atto si registra con il pagamento di euro 168 (e non di euro $150 + 160 = 310$); cfr. R.M. n. 250529 del 4 febbraio 1982.

⁽⁴⁰⁾ In base a questo ragionamento, se vi fosse un unico atto (Tizio vende a Caio due beni) per il quale si debbano applicare sia l’imposta proporzionale (sul primo bene) sia l’imposta fissa (sul secondo bene), si dovrebbe concludere che la prima (se di importo superiore alla soglia del valore dell’imposta fissa) “assorbe” la seconda, la quale non dovrebbe essere versata.

Catasto una sola volta; e sia perché è pacifica l'applicazione anche alle imposte ipotecaria e catastale dei principi generali stabiliti dalla disciplina dell'imposta di registro, come evidenziato dagli articoli 2 e 10, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (dettati, per il vero, in tema di base imponibile, ma evidentemente espressione di un principio generale di derivazione, nell'alveo delle imposte ipotecaria e catastale, ove non diversamente previsto, delle regole appunto proprie della legge di registro).

Pertanto, riprendendo gli esempi di cui sopra:

a) nella vendita non imponibile a Iva di un appartamento (imponibile: euro 100.000) e di due autorimesse (imponibile: euro 10.000 ciascuna), la tassazione dovrebbe essere la seguente:

- $110.000 \times 3\% =$ euro 3.300 (imposta di registro agevolata per l'appartamento e una autorimessa);
- $10.000 \times 7\% =$ euro 700 (imposta di registro ordinaria per la seconda autorimessa);
- $10.000 \times 2\% =$ euro 200 (imposta ipotecaria dovuta per il trasferimento non agevolato della seconda autorimessa, che assorbe l'imposta ipotecaria fissa di euro 168 dovuta per il trasferimento agevolato dell'appartamento e della prima autorimessa);
- euro 168 (imposta catastale fissa dovuta per il trasferimento agevolato dell'appartamento e della prima autorimessa che assorbe l'imposta catastale dell'1% su 10.000 euro, e cioè di 100 euro dovuta per il trasferimento non agevolato della seconda autorimessa);

e quindi un totale di euro $(3.300 + 700 + 200 + 168 =)$ 4.368;

b) nella vendita imponibile a Iva di un appartamento (imponibile: euro 100.000) e di due autorimesse (imponibile: euro 10.000 ciascuna) la tassazione dovrebbe essere la seguente:

- $110.000 \times 4\% =$ euro 4.400 (Iva agevolata per l'appartamento e una autorimessa);
- $10.000 \times 10\% =$ euro 1.000 (Iva ordinaria per la seconda autorimessa)⁽⁴¹⁾;

⁽⁴¹⁾ Circa l'applicazione dell'Iva al 10 per cento alla cessione di una autorimessa di pertinenza di una abitazione (e quindi la prevalenza del carattere pertinenziale dell'autorimessa rispetto alla sua natura di "bene strumentale"), cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 1° marzo 2001, paragrafo 2.2.2, ove peraltro si enuncia una non condivisibile differenza di trattamento tra il caso della autorimessa ceduta insieme all'appartamento di cui è pertinenza e il caso della autorimessa ceduta con atto separato: «si rende opportuno precisare che l'aliquota Iva prevista per la cessione del bene principale è comunque applicabile alla pertinenza se i due immobili sono acquistati con il medesimo atto. Se invece i due beni vengono acquistati con atto separato, l'aliquota prevista per l'immobile abitativo si applica alla sola pertinenza posta al servizio della "prima casa" [...], mentre negli altri casi la costituzione del vincolo pertinenziale resta del tutto ininfluenza per la determinazione dell'imposta. Pertanto nelle ipotesi in cui cantine, box,

- euro 168 (una sola imposta di registro fissa, dovuta per il principio di alternatività con l'Iva sia per la parte del trasferimento con Iva agevolata, sia per la parte del trasferimento con Iva ordinaria)⁽⁴²⁾;
- euro 168 (una sola imposta ipotecaria fissa, dovuta per il principio di alternatività con l'Iva sia per la parte del trasferimento con Iva agevolata, sia per la parte del trasferimento con Iva ordinaria)⁽⁴³⁾;
- euro 168 (una sola imposta catastale fissa, dovuta per il principio di alternatività con l'Iva sia per la parte del trasferimento con Iva agevolata, sia per la parte del trasferimento con Iva ordinaria)⁽⁴³⁾;

e quindi un totale di euro (4.400 + 1.000 + 168 + 168 =) 5.736.

2.5. L'agevolazione per la costruzione della “prima casa”

Fin qui s'è detto che l'agevolazione “prima casa” concerne l'abbattimento delle imposte dovute (imposta di registro, imposta sul valore aggiunto, imposta ipotecaria e imposta catastale) per l'acquisto della cosiddetta “prima casa”.

Il legislatore dell'imposta sul valore aggiunto ha peraltro voluto parificare il caso del contribuente che acquista la “prima casa” con il caso del contribuente che, su area di sua proprietà, procede, in economia o mediante appalto, alla costruzione della sua “prima casa”, concedendo anche a quest'ultimo un carico fiscale agevolato al ricorrere delle medesime condizioni che, ai sensi della Nota II-bis all'articolo 1, TP1, legittimano l'applicazione dell'agevolazione “prima casa” in sede di contratto di acquisto.

Più precisamente, nella Tabella A – Parte II (dedicata alle cessioni di beni

soffitte, ecc, acquistati con atto separato rispetto all'abitazione, siano pertinenze di abitazioni diverse dalla c.d. “prima casa” oppure costituiscano pertinenze della c.d. “prima casa” al cui servizio sono già posti altri beni immobili della medesima categoria catastale, sono soggette alla aliquota Iva loro propria. Questa è stabilita nella misura del 10% se l'immobile rappresenta una porzione di fabbricato a prevalente destinazione abitativa, ai sensi della legge n. 408 del 1949, ceduta direttamente dall'impresa costruttrice (v. tab. A, parte III, n. 127 undecies, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972), ovvero si tratta di parcheggi realizzati ai sensi della legge 24 marzo 1989, n. 122 (legge Tognoli), e nella misura del 20% negli altri casi. Analoghe considerazioni valgono evidentemente, anche con riferimento ai trasferimenti delle pertinenze soggetti all'imposta di registro». Nel senso dell'applicabilità dell'Iva al 10 per cento per la cessione della autorimessa di pertinenza di un appartamento cfr. anche Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate, nota prot. n. 2009/80992 del 22 settembre 2009.

⁽⁴²⁾ Cfr. in tal senso Circ. n. 10/E del 12 marzo 2010, sulla quale cfr. BUSANI, *Prelievo fisso anche se ci sono più pertinenze*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 marzo 2010; e Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate, nota prot. n. 2009/80992 del 22 settembre 2009.

⁽⁴³⁾ Cfr. in tal senso Circ. n. 10/E del 12 marzo 2010, sulla quale cfr. BUSANI, *Prelievo fisso anche se ci sono più pertinenze*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 marzo 2010; e, in senso contrario (cioè nel senso dell'applicabilità di due imposte ipotecarie fisse e due imposte catastali fisse, una per il trasferimento agevolato e l'altra per il trasferimento non agevolato), Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate, nota prot. n. 2009/80992 del 22 settembre 2009.

e alle prestazioni di servizi cui si applica l'aliquota Iva del 4 per cento) della legge Iva (il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) è stabilita l'applicazione dell'aliquota Iva del 4 per cento alle seguenti fattispecie:

- a) cessione di «*case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131*» (punto 21 della Tabella A – Parte II); è quindi questo il caso dell'aliquota Iva ridotta al 4 per cento per l'acquisto della "prima casa";
- b) cessione di «*beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408*»⁽⁴⁴⁾ (punto 24 della Tabella A – Parte II); è

⁽⁴⁴⁾ L'articolo 13, legge 2 luglio 1949, n. 408 (cosiddetta "legge Tupini", espressione dalla quale il gergo professionale deriva la qualificazione come "fabbricato Tupini" dell'edificio che presenti le caratteristiche di cui alla legge in esame), si riferisce alle «*case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso*». Per comprendere il significato di questa norma, occorre leggerla in connessione con i seguenti altri provvedimenti:

- a) l'articolo 1, legge 6 ottobre 1962, n. 1493, il quale sancì che «*le agevolazioni fiscali previste per le case di abitazione non di lusso dalle leggi 2 luglio 1949, n. 408, 16 aprile 1954, n. 112, 27 gennaio 1955, n. 22, 15 marzo 1956, n. 166, 27 dicembre 1956, n. 1416, e 10 dicembre 1957, n. 1218, sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi, quando, a questi ultimi, sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra*»; nonché:
- b) l'articolo unico, legge 2 dicembre 1967, n. 1212, il quale dispose che «*l'articolo 1 della legge 6 ottobre 1962, n. 1493, deve intendersi nel senso che le agevolazioni fiscali menzionate nell'articolo stesso sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi, quando ai negozi sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra*.

Per la concessione delle suddette agevolazioni è pertanto necessario e sufficiente che ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- a) *che almeno il 50 per cento più uno della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazioni;*
- b) *che non più del 25 per cento della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato a negozi».*

In altri termini, combinando tutte queste norme, se ne trae che, per aversi un edificio con caratteristiche "Tupini" (qualificazione rilevante ad esempio ai sensi del punto 127-undecies della Tabella A, parte III, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che elenca i beni e i servizi soggetti all'aliquota Iva del 10 per cento, il quale dispone appunto che si applica detta aliquota alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato che abbiano le caratteristiche "Tupini") occorre che:

- 1) almeno il 51 per cento della superficie dei piani sopra terra sia destinato ad uso abitativo;
- 2) non più del 25 per cento della superficie dei piani sopra terra sia destinato a negozi.

quindi questo il caso dell'acquisto con l'Iva al 4 per cento dei materiali che occorrono per costruire la "prima casa" (invero, la norma in esame ha un perimetro più vasto rispetto alla "prima casa", concernendo gli acquisti dei materiali occorrenti per costruire qualsiasi edificio "Tupini"; ma è scontata la considerazione che, nella massima parte dei casi, chi costruisce la sua "prima casa" realizza un edificio con caratteristiche "Tupini");

- c) «prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni effettuate nei confronti di soggetti [...] per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel numero 21)» (punto 39 della Tabella A – Parte II); è questo il caso di chi affida in appalto i lavori di costruzione della sua "prima casa" (e delle relative pertinenze)⁽⁴⁵⁾, con l'effetto che, dunque, le fatture dell'appaltatore debbono essere emesse, al ricorrere delle condizioni di cui alla Nota II-bis all'articolo 1, TP1, con l'aliquota del 4 per cento.

Nel caso dell'agevolazione per la costruzione della "prima casa" un problema peculiare si pone quando il contribuente destinatario della fatturazione con Iva agevolata non abbia già la sua residenza nel Comune ove la casa viene costruita e pertanto egli si obblighi a trasferirla in detto Comune entro diciotto mesi. Il tema è quello di individuare il *dies a quo* per la decorrenza di detto termine: la soluzione non pare poter essere diversa da quella di ritenere il termine decorrente dal giorno in cui ricorrono i presupposti per l'agibilità della nuova costruzione (nel caso, in particolare, di lavori affidati in appalto, detti lavori debbono quindi essere terminati e la costruzione consegnata al committente)⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴⁵⁾ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 39/E del 17 marzo 2006, sulla quale si veda BUSANI, *Prima casa, pertinenze agevolate*, in *Il Sole 24 Ore*, 18 marzo 2006.

⁽⁴⁶⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 26 gennaio 2001, secondo cui «nel caso di appalto, invece, non esistendo un atto formale nel quale debba essere manifestata la volontà di assumere entro un breve termine la residenza nell'immobile acquistato, si deve ritenere che detto termine cominci a decorrere dalla consegna dell'immobile».

TAV. 9 - L'agevolazione "prima casa" attualmente vigente

Tariffa, P.I. allegata al d.P.R. 131/1986 Articolo I, Nota II-bis ^(a)					
Trasferimento non soggetto a Iva	Registro	3% ^(b)	Presupposto negoziale	«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»	
	Ipotecaria	168 ^(c)		- «nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisce entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza»; o, se diverso: - nel Comune in cui «in cui l'acquirente svolge la propria attività»; oppure: - (ove si tratti di soggetto «trasferito all'estero per ragioni di lavoro») nel Comune in cui «ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende»;	
	Catastale	168 ^(d)		- (ove si tratti di «cittadino italiano emigrato all'estero» che acquisti la «prima casa sul territorio italiano») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale	
Trasferimento imponibile a Iva			Presupposto soggettivo	trasferimento effettuato a favore di una persona fisica	
	Iva	4% ^(e)	Presupposto oggettivo	«case di abitazione non di lusso»	
	Registro	168 ^(f)	Presupposti	- «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»;	
	Ipotecaria	168 ^(c)		- «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 cui al presente articolo onero 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. 243»	
	Catastale	168 ^(d)		Presupposto delle dichiarazioni dell'acquirente ^(g)	

Note

- ^(a) Alla Nota II-bis fanno riferimento sia il quinto periodo dell'articolo 1, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (per l'imposta di registro), sia il punto 21) della "Tabella A", parte seconda, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
- ^(b) Ai sensi dell'articolo 1, quinto periodo, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quale risultante per effetto dell'articolo 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488, in vigore dal 1° gennaio 2000 (ai sensi dell'articolo 71, comma 3, legge 23 dicembre 1999, n. 488).
- ^(c) Importo stabilito dalla Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b), d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).
- ^(d) Importo stabilito dall'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b), d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).
- ^(e) Per effetto del punto 21 della "Tabella A", parte seconda (recante i beni e i servizi per i quali si applica l'aliquota Iva del 4 per cento), allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, quale risultante per effetto (dell'articolo 34, comma 1, d.l. 30 dicembre 1988, n. 550, non convertito in legge, e) dell'articolo 34, comma 1, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, c. convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154.
- ^(f) Ai sensi dell'articolo 40, comma 1, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e dell'articolo 11, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b), d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).
- ^(g) Va precisato che «*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*».