

**ESPROPRIONLINE** collana a cura di **PAOLO LORO**

espropriazione per pubblica utilità **PL22**

**PAOLO LORO**  
**DANIELA BERTONCELLI**

# **ESPROPRI E FISCO**

**aspetti fiscali  
dell'espropriazione  
per pubblica utilità**

**seconda edizione, aggiornata alla  
circolare 2/e del 21/2/2014**

**EXEO** edizioni 

**GUIDE OPERATIVE**

pubblicazioni professionali

ISBN formato pdf: 978-88-97916-93-2

**ESPROPRIONLINE**

collana a cura di **PAOLO LORO**

espropriazione per pubblica utilità

**PL22**

**PAOLO LORO**  
**DANIELA BERTONCELLI**

# **ESPROPRI E FISCO**

**aspetti fiscali  
dell'espropriazione  
per pubblica utilità**

seconda edizione  
aggiornata alla circolare 2/e del 21/2/2014

**EXEO** edizioni 

**GUIDE OPERATIVE**

pubblicazioni professionali

**ISBN** formato pdf: 978-88-97916-93-2



fax: 049 9710328 tel: 049 9705865 martedì e giovedì 12:30 > 14:00  
e-mail: [info@exeoodizioni.it](mailto:info@exeoodizioni.it) sito internet: [www.exeoodizioni.it](http://www.exeoodizioni.it)

---

Copyright © 2014 Exeo S.r.l.. Tutti i diritti riservati. **È consentita la stampa e l'utilizzo in più dispositivi ad esclusivo uso personale della persona fisica acquirente, o del destinatario del prodotto in caso di soggetto acquirente diverso da persona fisica, e dei suoi stretti collaboratori professionali, e comunque mai ad uso commerciale: ogni diversa utilizzazione e diffusione, con qualsiasi mezzo, con qualsiasi scopo e nei confronti di chiunque altro, è vietata senza il consenso scritto dell'editore. Quanto alla riproduzione dei contenuti, sono consentite esclusivamente citazioni in virgolettato a titolo di cronaca, studio, critica, recensione, attività della pubblica amministrazione o professionale, accompagnate dal nome dell'autore, dell'editore, e dal titolo e anno della pubblicazione. Sarà perseguita nelle sedi opportune ogni violazione dei diritti d'autore e di editore. Alle violazioni si applicano le sanzioni previste dagli art. 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della legge 633/1941.**

edizione: marzo 2014, aggiornamento maggio 2014 | prezzo: € 50,00

autori: **Paolo Loro**, laureato in giurisprudenza, direttore della rivista giuridica telematica ESPROPRIonline.it, già responsabile del servizio espropri del Comune di Padova | **Daniela Bertoncelli**, laureata in giurisprudenza, responsabile del servizio espropri del Comune di Verona

collana: ESPROPRIonline, a cura di Paolo Loro - numero in collana: 11

materia: espropriazione per pubblica utilità

tipologia: guide operative | formato: digitale pdf

codice prodotto: PL22 | ISBN: 978-88-97916-93-2

editore: Exeo srl CF PI RI 03790770287 REA 337549 ROC 15200 DUNS 339162698

c.s.i.v. € 10.000,00, sede legale piazzetta Modin 12 35129 Padova sede operativa: via Dante Alighieri 6 int. 1 35028 Piove di Sacco PD. Luogo di elaborazione presso la sede operativa.

professionisti

pubblica amministrazione

## SOMMARIO

parte I tributi sugli atti .....	10
<b>1.1. Vecchio e nuovo regime</b> .....	11
1.1.1. La riforma delle imposte sugli atti di esproprio contenuta nell'articolo 10 del D.Lgs 23/2011 .....	11
1.1.2. Profili critici della riforma sotto il profilo dell'impatto pratico nella procedura espropriativa per pubblica utilità .....	17
1.1.3. L'assetto <i>ante</i> 2014 delle imposte sugli atti nell'espropriazione per pubblica utilità: quadro riassuntivo .....	18
<b>1.2. L'imposta di bollo</b> .....	21
1.2.1. Fonte e oggetto .....	21
1.2.2. Esenzione in materia espropriativa .....	21
1.2.3. Estensione dell'esenzione agli atti di cessione volontaria .....	24
1.2.4. L'imposta nella procedura espropriativa promossa da soggetti privati.....	26
1.2.5. Sintesi .....	29
<b>1.3. L'imposta di registro</b> .....	30
1.3.1. Fonte, oggetto, misura .....	30
1.3.2. Base imponibile .....	35
1.3.3. Soggetti passivi ed esenzioni.....	46

1.3.3.1. <i>Lo Stato e i soggetti privati concessionari</i> .....	49
1.3.4. Le aliquote .....	54
1.3.5. Atti plurimi.....	57
1.3.6. Repertoriazione dei decreti di esproprio .....	68
1.3.7. Sintesi .....	70
<b>1.4. L'imposta ipotecaria</b> .....	<b>71</b>
1.4.1. Fonte, oggetto, soggetti, ufficio competente .....	71
1.4.2. Prima esenzione: formalità nell'interesse dello Stato.....	73
1.4.3. Seconda esenzione: i trasferimenti di cui all'art. 3 del D.Lgs 346/1990. ....	75
1.4.4. Atti plurimi.....	76
1.4.5. La possibile doppia imposizione dell'imposta ipotecaria in materia espropriativa .....	80
1.4.6. Sintesi .....	81
<b>1.5. La tassa ipotecaria</b> .....	<b>82</b>
1.5.1. Fonte, oggetto, soggetti .....	82
1.5.2. Soggetti passivi ed esenzione.....	83
1.5.3. Sintesi .....	84
<b>1.6. L'imposta catastale</b> .....	<b>85</b>
1.6.1. Fonte, oggetto e ufficio .....	85
1.6.2. Soggetti passivi, aliquote ed esenzioni.....	86
1.6.3. Base imponibile .....	89
1.6.4. Sintesi .....	89

<b>1.7. Il tributo speciale catastale</b> .....	91
1.7.1. Fonte e oggetto .....	91
1.7.2. Soggetti passivi ed esenzioni .....	95
1.7.3. Sintesi .....	97

## parte II tributi sui trasferimenti ..... 98

<b>2.1. IVA</b> .....	99
2.1.1. Premessa .....	99
2.1.2. L'IVA sugli acquisti effettuati tramite la procedura espropriativa .....	103
2.1.3. Base imponibile .....	104
2.1.4. Servitù .....	105
2.1.5. Presupposti .....	105
2.1.5.1. <i>Presupposto soggettivo: natura del cedente</i> .....	106
2.1.5.2. <i>Presupposto oggettivo: natura dell'area</i> .....	108
2.1.6. L'IVA sulle vendite di aree espropriate .....	110
2.1.7. Sintesi .....	112

## parte III tributi sull'indennità ..... 113

<b>3.1. IRPEF</b> .....	114
3.1.1. Premessa .....	114
3.1.2. Presupposti per l'applicazione della ritenuta fiscale del 20% .....	118

3.1.2.1. <i>Presupposto soggettivo</i> .....	118
3.1.2.2. <i>Presupposto oggettivo: erogazioni incluse nella ritenuta</i> ..	120
3.1.2.2.1. In particolare: indennità di occupazione temporanea .....	121
3.1.2.2.2. In particolare: ristoro da occupazione illegittima.....	124
3.1.2.3. <i>Presupposto oggettivo: erogazioni escluse dalla ritenuta</i> .	126
3.1.2.3.1. Indennità di asservimento.....	127
3.1.2.3.2. Indennità aggiuntive.....	127
3.1.2.3.3. Indennità per esproprio di fabbricati e pertinenze .....	129
3.1.2.3.4. Indennità per soprassuoli .....	130
3.1.2.3.5. Corrispettivo di compravendita.....	132
3.1.2.3.6. Deprezzamento beni parzialmente o non espropriati.....	133
3.1.2.3.7. Ristoro di danni vari derivanti da atto lecito (inerenti beni mobili, manufatti, traslochi, ecc.).....	136
3.1.2.3.8. Indennizzo da reiterazione del vincolo preordinato all'esproprio .....	137
3.1.2.4. <i>Presupposto oggettivo: tipologia e localizzazione dell'opera</i> .....	137
3.1.2.4.1. Opere incluse ed opere escluse.....	137
3.1.2.4.2. Le zone omogenee .....	140
3.1.3. Modalità di attuazione del prelievo fiscale .....	145
3.1.3.1. <i>Obbligo in capo all'ente espropriante</i> .....	146
3.1.3.2. <i>Facoltà in capo al soggetto espropriato</i> .....	147
3.1.3.3. <i>Principio di cassa</i> .....	150
3.1.4. Sintesi .....	152
<b>3.2. ICI</b> .....	<b>154</b>

3.2.1. Premessa .....	154
3.2.2. I presupposti (che dovevano sussistere) per il raffronto tra l'indennità di esproprio e il valore dichiarato ai fini ICI. ....	158
3.2.2.1. <i>Presupposto oggettivo: l'edificabilità dell'area</i> .....	158
3.2.2.2. <i>Presupposto soggettivo: la proprietà dell'area</i> .....	165
3.2.3. L'ultima dichiarazione o denuncia ICI e la regolarizzazione da parte dell'evasore (parziale o totale). La sentenza della Corte Costituzionale 22 dicembre 2011, n. 338.....	167
3.2.4. I termini di raffronto: il valore del bene .....	175
3.2.5. Applicabilità d'ufficio .....	180
3.2.6. Il recupero dell'imposta .....	181
<b>parte IV allegati .....</b>	<b>184</b>

Risoluzione del 01/09/2009 n.243/E - Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - ANAS SpA - Applicabilità delle imposte di registro, ipotecarie e catastali agli atti di espropriazione per pubblica utilità.....	185
Circolare del 14/07/2009 n.2 - Tributi speciali catastali - Esenzione a favore degli Enti locali - Legge 15 maggio 1954, n. 228 .....	189
Circolare del 04/02/2005 n.1/T - Aggiornamento degli importi fissi dell'imposta ipotecaria, dell'imposta di bollo, delle tasse ipotecarie e dei tributi speciali catastali - Articolo 1, comma 300, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005) - Primi chiarimenti .....	193
Risoluzione del 07/11/2003 n.208 - Imposta di registro, ipotecaria e catastale - Decreti di esproprio e atti di cessione volontaria di immobili a favore di KJ SpA - Trattamento tributario .....	208
Risoluzione del 31/07/2002 n.254 - contratti di cessione volontaria in corso di espropriazione - Agevolazioni ed esenzioni fiscali imposte di registro, ipotecaria catastale e di bollo.....	212
Risoluzione del 18/05/2001 n.72 - Atti di cessione volontaria di immobile in	



corso di procedura espropriativa a favore delle Ferrovie dello Stato S.p.A. Trattamento tributario agli effetti dell'imposta di registro .....	214
Circolare del 26/05/2000 n.111 - Imposta di registro - Decreti di esproprio e atti di cessione volontaria di immobili a favore delle Ferrovie dello Stato s.p.a -Trattamento tributario.....	217
Circolare del 04/11/1998 n.257 - Trascrizione di decreti di espropriazione per pubblica utilità a favore di comuni - Regime tributario applicabile ai fini dell'imposta di bollo e delle tasse ipotecarie.....	220
Circolare del 24/07/1998 n.194 - Tassazione indennità di esproprio. Art. 11, commi 5 e seguenti legge 30 dicembre 1991, n. 413.....	223
Risoluzione del 18/02/1997 n.30/E - Tassazione indennità di esproprio - Art. 11, commi 5 e seguenti, legge 30 dicembre 1991, n. 413. Quesito.....	231
Risoluzione del 11/07/1996 n.111/E - Tassazione indennità di esproprio - Art. 11, commi 5 e seguenti, legge 30 dicembre 1991, n. 413.....	234
Risoluzione del 14/12/1994 n.5865 - Applicazione dell'articolo 11 commi 5,6,7 legge 30 dicembre 1991, n. 413.....	238
Risoluzione del 21/07/1993 n.7735 - Applicazione dell'articolo 11 commi 5,6,7 legge 30 dicembre 1991, n. 413 ai fabbricati e alle relative pertinenze. .....	243
Risoluzione del 11/06/1993 n.7/984 - Esclusione della ritenuta sull'indennità di esproprio a favore di imprese commerciali.....	245
Risoluzione del 02/05/1992 n.390182 - Bollo. Trattamento ai fini dell'imposta dei documenti relativi all'espropriazione per pubblica utilità, e dei diritti ed emolumenti ipotecari su tali atti.....	247
Risoluzione del 18/01/1992 n.350638 - Imposte ipotecarie. Trascrizione delle note di espropriazione per opere di bonifica.....	249
Risoluzione del 10/10/1990 n.430797 - Regime impositivo IVA delle somme corrisposte a titolo di indennità.....	251
TRIBUTI SUGLI ATTI (regime ante 2014) - TAVOLA SINOTTICO COMPARATIVA .....	253

parte I

tributi  
sugli atti

## 1.1. Vecchio e nuovo regime

### 1.1.1. La riforma delle imposte sugli atti di esproprio contenuta nell'articolo 10 del D.Lgs 23/2011

Il primo gennaio 2014 è divenuto operativo l'articolo 10 del D.Lgs 23/2011 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale)<sup>1</sup> che ha comportato un consistente aumento del carico fiscale sugli atti di esproprio (tanto che la riforma è stata definita la "tassa sulle opere pubbliche"<sup>2</sup>).

L'Art. 10 (Applicazione dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare) recita:

«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:

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

Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis): 2 per cento";

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 euro.

3. Gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le

---

<sup>1</sup> Come modificato dall'articolo 26, comma 1, del decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 novembre 2013, n. 128, e dall'articolo 1, comma 608, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (di seguito legge di stabilità 2014).

<sup>2</sup> Cfr. Loro P. *Dal 2014 stangata fiscale sugli espropri: è nata la tassa sulle opere pubbliche*, [www.esproprionline.it](http://www.esproprionline.it), 7 aprile 2011

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 euro cinquanta.

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, ad eccezione delle disposizioni di cui all'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

5. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2014.»

Schematizzando, per quanto riguarda gli espropri queste sono le novità rispetto al regime previgente:

- imposta di registro: la tariffa fissa viene sostituita dall'aliquota del 9% (comma 1)
- imposta di registro: importo minimo di € 1.000,00 (comma 2)
- sono soppresse le esenzioni (ma a proposito di quelle a favore dello Stato, cfr. *infra*) (comma 4)
- è introdotta l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, mentre le imposte ipotecaria e catastale sopravvivono<sup>3</sup>, e vengono stabilite nella misura fissa di euro cinquanta cadauna (comma 3).

Originariamente, ai sensi dell'articolo 2 comma 1 lettera a) e comma 2 del D.Lgs 23 cit. i beneficiari del 30% del gettito di tale imposta erano i Comuni. Successivamente, l'articolo 1, commi da 380 a 384 della legge n. 228 del 2012 (legge di stabilità 2013) ha ridefinito i rapporti finanziari tra Stato e comuni, sospendendo per gli anni 2013 e 2014 la devoluzione ai comuni del gettito della fiscalità immobiliare prevista nel decreto legislativo n. 23/2011 (imposte di registro, ipotecarie, ipocatastali, cedolare secca ed altre). Da ultimo, la legge di stabilità 2014 (legge n. 147/2013, art. 1, commi 639 e seguenti) è intervenuta ancora una volta con un provvedimento di complessivo riordino della tassazione immobiliare, modificando la lettera h) del suddetto comma 380, abrogando, anziché sospendendo nella loro applicazione per gli anni 2013 e 2014, le disposizioni dell'articolo 2 del

---

<sup>3</sup> In origine l'articolo 10 aveva spazzato via anche l'imposta ipotecaria e catastale, poi reintrodotta dall'art. 26, comma 1, D.L. 12 settembre 2013, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 novembre 2013, n. 128. Con ciò la portata semplificatoria e razionalizzatrice della riforma è stata affievolita.

D.Lgs. n. 23/2011 relative alla devoluzione di gettito di imposte erariali immobiliari in favore dei comuni.

A proposito dell'impatto della riforma in ordine alle cessioni di immobili nei confronti dello Stato o di enti pubblici territoriali riportiamo di seguito la parte saliente della Circolare del 21/02/2014 n. 2, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa<sup>4</sup>, alle pagine 21 e seguenti.

«Per effetto delle disposizioni introdotte con l'articolo 10 del decreto [D.lgs.14 marzo 2011, n. 23] risulta modificata anche la tassazione dei trasferimenti immobiliari effettuati a favore dello Stato, ovvero a favore degli enti pubblici territoriali o dei consorzi costituiti esclusivamente tra gli stessi ovvero a favore di comunità montane, per i quali l'imposta di registro risultava dovuta, fino al 31 dicembre 2013, ai sensi del settimo periodo dell'articolo 1, nella misura fissa di 168 euro.

Per quanto riguarda le imposte ipotecaria e catastale, l'articolo 2 della Tariffa, allegata al TUIC stabilisce che i trasferimenti a titolo oneroso effettuati a favore di regioni, province, comuni o a favore di altri enti pubblici territoriali o di consorzi costituiti esclusivamente tra gli stessi sono soggetti all'imposta ipotecaria nella misura fissa e, ai sensi dell'articolo 10 del TUIC, all'imposta catastale nella misura proporzionale dell'1%.

Per i trasferimenti a favore dello Stato, l'articolo 1, comma 2, del predetto TUIC stabilisce, invece, che non sono soggette all'imposta ipotecaria le formalità eseguite a favore dello Stato; ai sensi dell'articolo 10 del TUIC, inoltre, anche le volture eseguite nell'interesse dello Stato non sono soggette ad imposta catastale.

Fatta tale premessa, si precisa che per effetto dell'abrogazione del settimo periodo dell'articolo 1 della Tariffa, i trasferimenti effettuati a favore dello Stato, ovvero a favore degli enti pubblici territoriali o dei consorzi costituiti esclusivamente tra gli stessi ovvero a favore di comunità montane scontano l'imposta di registro proporzionale nella misura del 9 o del 12 per cento.

Al riguardo, si fa, inoltre, presente che l'articolo 57, comma 7, del TUR fissa una deroga al generale principio di solidarietà passiva nel pagamento dell'imposta di registro. Tale disposizione stabilisce, infatti, che "Nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all'articolo 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392, sempreché non si tratti di imposta dovuta su

---

<sup>4</sup> «Modifiche alla tassazione applicabile, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, agli atti di trasferimento o di costituzione a titolo oneroso di diritti reali immobiliari - Articolo 10 del D.lgs.14 marzo 2011, n. 23».

atti presentati volontariamente per la registrazione dalle amministrazioni dello Stato”.

Pertanto, per i trasferimenti immobiliari effettuati a favore dello Stato l'imposta proporzionale di registro deve essere corrisposta dall'altra parte contraente. Inoltre, il comma 8 del predetto articolo 57 del TUR stabilisce, con particolare riferimento agli atti di espropriazione per pubblica utilità e ai trasferimenti coattivi immobiliari a favore dello Stato, che l'imposta di registro non è dovuta. In considerazione di tale previsione normativa, volta ad evitare la corresponsione di una imposta erariale da parte dello Stato, si precisa, dunque che, anche a seguito delle novità normative introdotte con l'articolo 10 del decreto, “...se espropriante o acquirente è lo Stato” l'imposta di registro non deve essere corrisposta.

Per quanto riguarda l'imposta ipotecaria e catastale, tenuto conto della previsione recata dall'articolo 10, comma 3, del decreto, si precisa che per i trasferimenti a favore degli enti pubblici territoriali soggetti ad imposta proporzionale di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa le imposte ipotecaria e catastale devono essere applicate nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Restano, invece, ancora applicabili le previsioni recate dai citati articoli 1, comma 2, e 10, comma 3, del predetto TUIC, secondo cui non sono soggette all'imposta ipotecaria e catastale le formalità e le volture eseguite nei confronti dello Stato e, pertanto, per i trasferimenti e la costituzione di diritti reali di godimento su immobili a favore dello Stato non sono dovute le imposte ipotecaria e catastale».

Per quanto riguarda l'ambito applicativo dell'articolo 10, sia con riguardo al nuovo regime delle imposte di registro e ipocatastali, sia con riguardo all'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, esso si riferisce agli **atti traslativi**, cioè al decreto di esproprio (o di asservimento) e all'atto di cessione volontaria, **e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti** posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari, come le note di trascrizione<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> A questo proposito la Circolare 2/E del 211 febbraio 2014 ha precisato quanto segue (pag. 34 e seguenti): « 5.1 *Atti e formalità direttamente conseguenti*  
Per quanto concerne l'individuazione degli “atti e formalità” ricompresi nella previsione del menzionato comma 3 dell'art. 10, si evidenzia che l'espressione “direttamente conseguenti” - rispetto agli atti assoggettati all'imposta proporzionale di cui l'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR ovvero assoggettati all'imposta nella misura minima di 1.000 euro - porta a ritenere comprese nell'ambito applicativo della disposizione unicamente quelle fattispecie che possano considerarsi di diretta conseguenza del trasferimento soggetto

all'imposta prevista dal comma 1 ovvero dal comma 2 del medesimo articolo 10.

In tale prospettiva, possono considerarsi "*atti e formalità direttamente conseguenti*" agli atti assoggettati all'imposta di cui all'articolo 1 della Tariffa, oltre alle formalità eseguite per la trascrizione e la voltura di detti atti:

a) le eventuali *note di trascrizione in rettifica e domande di voltura in rettifica* di formalità relative ad atti di trasferimento assoggettati all'imposta di cui trattati.

Per tali formalità in rettifica, trova applicazione l'imposta ipotecaria fissa di 50 euro - da versare in relazione alla richiesta di esecuzione delle formalità nei registri immobiliari - ed opera l'esenzione di cui all'articolo 10, comma 3, del *decreto* relativamente all'imposta di bollo, alle tasse ipotecarie e ai tributi speciali catastali. In relazione a tali formalità non è, invece, dovuta l'imposta catastale.

b) gli *atti di rettifica di meri errori od omissioni materiali*, quali quelli di cui all'art. 59-bis della legge 16 febbraio 1913, n. 89, quando relativi ad atti di trasferimento assoggettati all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa in esame, nonché le correlate formalità di trascrizione e voltura catastale. Detti atti sono soggetti all'imposta di registro nella misura fissa di euro 200, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa allegata al TUR, e nel caso in cui comportino adempimenti presso il catasto, l'imposta catastale nella misura di euro 50. Qualora da tali atti di rettifica conseguano anche adempimenti presso i registri immobiliari, trova inoltre applicazione l'imposta ipotecaria di 50 euro, da versare in relazione alla richiesta di esecuzione delle formalità di trascrizione.

Relativamente all'imposta di bollo, alle tasse ipotecarie e ai tributi speciali catastali, opera l'esenzione di cui all'articolo 10, comma 3, del *decreto*.

c) gli atti di *identificazione catastale*, laddove diretti alla mera precisazione dei dati catastali di beni trasferiti con un atto soggetto all'imposta prevista dal comma 1 ovvero dal comma 2 dell'articolo 10 del *decreto*. Per tali atti di identificazione catastale, in quanto privi di contenuto patrimoniale, si applicherà l'imposta di registro nella misura fissa di euro 200, e, laddove comportino adempimenti presso il catasto, l'imposta catastale nella misura fissa di euro 50. Per tali atti - in quanto "*direttamente conseguenti*" e posti in essere per effettuare adempimenti presso i registri immobiliari ovvero presso il catasto - trova applicazione l'imposta ipotecaria di 50 euro, da versare in sede di richiesta di esecuzione delle formalità di trascrizione ed opera inoltre l'esenzione di cui all'articolo 10, comma 3, del *decreto* relativamente all'imposta di bollo, alle tasse ipotecarie e ai tributi speciali catastali.

d) gli *atti di conferma* di precedenti atti traslativi, soggetti all'imposta di cui all'articolo 10, comma 1 e 2, del *decreto*, diretti a "sanare" l'assenza di allegazioni o menzioni previste dalla normativa urbanistica.

Per tali atti, redatti nella forma pubblica, si applica l'imposta di registro nella misura fissa di euro 200. Trattandosi di atti che possono essere considerati "*direttamente conseguenti*" all'atto di trasferimento, si applica, al momento della richiesta delle relative formalità di trascrizione, l'imposta ipotecaria nella misura fissa di euro 50 ed opera l'esenzione di cui all'articolo 10, comma 3, del *decreto* relativamente all'imposta di bollo ed alle tasse ipotecarie.

### 5.2 Fattispecie particolari

In considerazione delle peculiarità che connotano talune fattispecie, è, inoltre, utile formulare alcune precisazioni in merito all'applicazione della nuova disciplina agli atti di seguito indicati.

*a) Atti di rettifica a contenuto patrimoniale*

Gli atti di rettifica che modificano gli effetti giuridici del precedente atto traslativo, in quanto aventi autonomo contenuto patrimoniale, sono assoggettati ad autonoma tassazione. Si precisa, al riguardo, che, come chiarito dalla Corte di Cassazione (cfr. C. Cass. Sent. n. 4220 del 24 febbraio 2006 e Sent. n. 7771 del 21 marzo 2008): “... in tema di imposta di registro, il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, che recita prescrive di tener conto della natura e degli effetti del singolo atto presentato alla registrazione; ne consegue che le successive rettifiche che comportino ... una diversa definizione di beni oggetto di trasferimento vengono ad integrare e completare l'atto originario, e, pertanto, sul piano negoziale costituiscono nuovi atti (separatamente tassabili), che modificano ex post gli effetti giuridici del primo atto, che conserva piena autonomia ed autonoma tassabilità”. Laddove, peraltro, tali atti di rettifica siano soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale, ai sensi dell'articolo 1 della Tariffa, come novellato dall'art. 10 del decreto, si applicano le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 ciascuna; opera inoltre l'esenzione dall'imposta di bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali prevista dall'articolo 10, comma 3, del decreto stesso.

*b) Atti di avveramento della condizione sospensiva.*

Come noto, ai fini dell'imposta di registro, il regime di tassazione degli atti sottoposti a condizione sospensiva è dettato, in linea generale, dall'articolo 27 del TUR: poiché, in pendenza della condizione, le parti si trovano in una situazione di aspettativa e gli effetti finali dell'atto si produrranno solo al verificarsi dell'avvenimento dedotto in condizione, il primo comma del menzionato articolo 27 dispone che, al momento della registrazione, gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono assoggettati ad imposta di registro nella misura fissa di euro 200 e ad imposta di bollo, che, per gli atti sottoposti a registrazione con procedure telematiche, si applica nella misura prevista dall'articolo 1, comma 1-bis, n. 3 della Tariffa, parte prima, annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 (155 euro). Per quanto concerne la relativa formalità di trascrizione, la stessa è soggetta ad imposta ipotecaria nella misura fissa di euro 200, nonché alla tassa ipotecaria di 35 euro. Quando la condizione si verifica, l'avverarsi di essa dovrà essere denunciata ex articolo 19 del TUR e, conseguentemente, l'Ufficio territoriale procederà a riscuotere la differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione dello stesso.

Qualora l'avveramento della condizione sia formalizzato in un atto redatto in forma pubblica o per scrittura privata autenticata e il predetto obbligo di denuncia sia adempiuto mediante la registrazione del medesimo atto, quest'ultimo, come chiarito con la risoluzione n. 7 del 14 gennaio 2014, è assoggettato ad imposta fissa di registro, mentre sull'atto a cui si riferisce l'evento denunciato, l'Ufficio territoriale liquiderà l'ulteriore imposta di registro, pari alla differenza tra quella corrisposta all'atto della registrazione e quella dovuta, nonché le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro. Poiché, peraltro, l'atto di avveramento di condizione è qualificabile come atto “direttamente conseguente” e “posto in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari”, il medesimo atto e le correlate formalità - nello specifico, l'annotazione alla trascrizione e la conseguente voltura catastale - saranno esenti dall'imposta di bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali.

*c) Vendite con riserva di proprietà.*

Al riguardo, si evidenzia che l'articolo 27 del TUR dispone che le vendite con riserva di proprietà non sono considerate sottoposte a condizione sospensiva, per cui, ai fini



### 1.1.2. Profili critici della riforma sotto il profilo dell'impatto pratico nella procedura espropriativa per pubblica utilità

Se prendiamo gli espropri degli enti territoriali, sotto i 16.800 euro – che poi è la gran parte dei casi –, l'imposizione ipocatastale complessiva precedente alla riforma ammontava a  $(168 \times 3) = € 504$  per ciascuna disposizione negoziale, cui erano da aggiungersi 55 euro per la nota di trascrizione come tassa ipotecaria; sopra i 16.800 euro scattava l'aliquota dell'1% di imposta catastale. Con il nuovo sistema l'imposizione è passata da  $(504 + 55) = € 559$  a  $(1.000 + 50 + 50) = € 1.100$ , sotto i 11.112 euro, mentre sopra tale soglia si applicherà l'aliquota del 9% oltre ai 100 euro delle imposte ipocatastali.

L'entità degli aumenti è dunque ingente, e segue una progressione esponenziale in rapporto all'aumentare dell'indennità<sup>6</sup>, quale effetto della sostituzione dell'imposizione fissa di registro e ipotecaria con l'imposizione percentuale.

Non è questa la sede per chiedersi quale sia il significato di tutto ciò nel contesto di un provvedimento che, introducendo il federalismo fiscale

---

dell'imposta di registro, il contratto in questione è parificato a quelli traslativi.

Deve peraltro tenersi in considerazione che, sotto il profilo civilistico, l'effetto reale si produce solo con il pagamento dell'ultima rata di prezzo (la giurisprudenza parla, al riguardo, di contratto istantaneo ad effetti reali differiti).

Alla luce di quanto sopra, si ritiene che gli atti con cui, nell'ambito delle compravendite con riserva di proprietà, soggette al regime fiscale di cui all'articolo 10 del *decreto*, si dà atto dell'avvenuto pagamento del prezzo e del conseguente intervenuto trasferimento del bene possano essere considerati direttamente conseguenti all'atto di compravendita e, quindi, sia l'atto che le correlate formalità pubblicitarie sono esenti da imposta di bollo, da tasse ipotecarie e da tributi speciali catastali, ferma restando l'imposta di registro dovuta sulla quietanza e l'imposta ipotecaria nella misura fissa di 50 euro, da versare in relazione alla richiesta di esecuzione delle formalità nei registri immobiliari».

<sup>6</sup> Esempi di espropri di enti territoriali (in ipotesi di una unità negoziale con una nota di trascrizione):

- Indennità di € 11.000 ante 2014 = € 559; post 2014 = € 1.100, + 79%
- Indennità di € 16.000 ante 2014 = € 559; post 2014 = € 1.540, + 158%
- Indennità di € 30.000 ante 2014 = € 691; post 2014 = € 2.800, + 290%
- Indennità di € 100.000 ante 2014 = € 1.391; post 2014 = € 9.100, + 548%
- Indennità di € 300.000 ante 2014 = € 3.391; post 2014 = € 27.100, + 696%
- Indennità di € 600.000 ante 2014 = € 6.391; post 2014 = € 54.100, + 745%
- Indennità di € 1.000.000 ante 2014 = € 10.391; post 2014 = € 90.100, + 766%

municipale, sembrerebbe, al contrario, finalizzato a favorire le finanze delle autonomie locali a discapito della fiscalità centrale. Ci si chiede piuttosto, nel contesto dell'espropriazione per pubblica utilità, se non siano da considerarsi sproporzionate ed anacronistiche talune diatribe sull'indennità di esproprio, come quella relativa alla legittimità della piccola maggiorazione premiante per gli accettanti (il 10%) ai sensi dell'articolo 37 comma 2 dPR 327/2001, alla luce del fatto che per una percentuale significativa degli espropri gli oneri fiscali surclassano l'indennità<sup>7</sup>.

### **1.1.3. L'assetto ante 2014 delle imposte sugli atti nell'espropriazione per pubblica utilità: quadro riassuntivo<sup>8</sup>**

L'articolo 10 (Applicazione dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare) del Decreto legislativo del 14 marzo 2011 n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale) pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 67 del 23 marzo 2011 ha profondamente modificato il regime impositivo sugli atti.

Di seguito si accenna al regime previgente.

L'art. 1 parte prima della tariffa allegata al dPR 26 aprile 1986, n. 131 (testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) relativa agli atti soggetti a registrazione in termine fisso, stabiliva che sono assoggettati all'imposta in misura proporzionale dell'8% gli «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 che gli atti medesimi riguardino fabbricati e relative pertinenze, per i quali l'aliquota è del 7%.

Stabiliva inoltre che se il trasferimento avveniva a favore dello Stato

---

<sup>7</sup> Nel complesso, anche a causa del minimo di 1000 euro a ditta (da applicarsi anche nei frequenti casi di espropri di pochi metri quadrati comportanti indennità di poche decine o centinaia di euro), è prevedibile in termini macroeconomici il sorpasso degli oneri fiscali sugli oneri indennitari. Tra tasse, costi di notifiche e pubblicazioni sui giornali (artt. 11-16 dPR 327/2001), costi di rogito, costi di frazionamento, costi di estimatori (art. 21 dPR 327/2001), e costi amministrativi vari, gli espropriati sono oramai destinati a diventare il problema finanziario minore per le amministrazioni esproprianti.

<sup>8</sup> Cfr. LORO P. *Il regime fiscale del decreto di esproprio e dell'atto di cessione volontaria*, [www.esproprioonline.it](http://www.esproprioonline.it), 3 aprile 2006; LORO P. *D.l. 262 del 3/10/2006 : aumentano i tributi ipocatastali*, [www.esproprioonline.it](http://www.esproprioonline.it), 9 ottobre 2006.

ovvero a favore di enti pubblici territoriali o consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi ovvero a favore di comunità montane la tariffa era fissata nell'importo fisso di € 168,00. Stabiliva infine, all'articolo 57 comma 8, un'esenzione a favore dello Stato quando si trattava di trasferimenti derivanti da espropri<sup>9</sup>.

In estrema sintesi, l'assetto dell'*imposta di registro* era il seguente<sup>10</sup>:

- espropri a favore dello Stato: esenzione
- espropri a favore di enti pubblici territoriali o consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi ovvero a favore di comunità montane: € 168 in misura fissa;
- espropri a favore di altri soggetti: 7% per fabbricati e pertinenze, altrimenti 8%.

Per quanto riguarda imposte, tasse e tributi ipocatastali, le normative di riferimento erano il D.Lgs 347/1990 art. 1.2 e 2 della tariffa per quanto riguarda l'imposta ipotecaria, l'articolo 10 del citato D.Lgs 347/1990 e s.m.i. (modificato da ultimo dal D.L. 262/2006) per quanto riguarda l'imposta catastale, l'articolo 19 e 1 della tabella del citato D.Lgs 347/1990 per quanto riguarda la tassa ipotecaria e il numero 3 titolo III tabella A del D.L. 533/1954 e s.m.i. (modificato da ultimo dal D.L. 262/2006) unitamente all'articolo 1 della L. 1149/1967 per quanto riguarda il tributo speciale catastale.

In estrema sintesi l'assetto *ante-2014* delle *imposte ipotecarie, catastali*

<sup>9</sup> «Negli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali di godimento l'imposta è dovuta solo dall'ente espropriante o dall'acquirente senza diritto di rivalsa, anche in deroga all'art. 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392, l'imposta non è dovuta se espropriante o acquirente è lo Stato»

<sup>10</sup> L'Agenzia delle entrate ha emanato la Circolare 29 maggio 2013, n. 18/E, intitolata «la tassazione degli atti notarili - Guida operativa - Testo unico dell'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131», che è una sistemazione organica a livello interpretativo sull'imposta di registro e sui tributi ipocatastali, e contiene alcuni cenni che riguardano l'espropriazione per pubblica utilità, da cui tuttavia non emergono novità o approfondimenti rilevanti rispetto a quanto già noto. «Le difficoltà specifiche che affliggono gli aspetti fiscali dell'espropriazione (si pensi al *bailamme* che riguarda soggetti come l'ANAS) non vengono affrontate in profondità, e vi è pure qualche elemento problematico ulteriore, come il mancato riferimento al decreto di esproprio ai punti 3.15 e 4.8, e la mancata esenzione dall'imposta di bollo al punto 3.22.3. Infine, non vi è traccia di alcuna istruzione sulla rivoluzione imminente: com'è noto, tutto questo, dal 1° gennaio 2014 (cioè tra pochi mesi) è destinato ad essere completamente sconvolto a seguito dell'articolo 10 (Applicazione dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare) del Decreto legislativo del 14 marzo 2011 n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale)». P. LORO, *Primo commento alla circolare agenzia delle entrate 18/e del 29 maggio 2013 - guida sulla tassazione degli atti notarili*, [www.esproprioonline.it](http://www.esproprioonline.it), 7 giugno 2013.

*e tasse ipotecarie* era il seguente:

- espropri a favore dello Stato: esenzione;
- espropri a favore di Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane, Comunità montane e consorzi esclusivamente tra enti territoriali: € 168,00 in misura fissa di imposta ipotecaria, 1% di imposta catastale con un minimo di € 168,00, € 55,00 sulla nota di trascrizione, con efficacia anche di voltura, di tassa ipotecaria;
- espropri a favore di altri soggetti: 2% di imposta ipotecaria con un minimo di € 168,00, 1% di imposta catastale con un minimo di € 168,00, € 55,00 sulla nota di trascrizione, con efficacia anche di voltura, di tassa ipotecaria.

I tributi speciali catastali consistevano in somme di denaro da versare per il rilascio di certificati, copie ed estratti delle risultanze degli atti e degli elaborati catastali; per la definizione e introduzione delle volture; per le dichiarazioni di nuova costruzione e di variazione, dei tipi mappali e di frazionamento, ai fini dell'aggiornamento delle iscrizioni nei catasti e all'anagrafe tributaria. In materia espropriativa valeva l'esenzione da tali tributi operata dalla legge 1149/1967 per le procedure promosse dagli enti pubblici. Vi erano dunque assoggettati gli espropri promossi da soggetti privati.

Per quanto riguarda infine l'imposta di bollo, sia il decreto di esproprio che l'atto di cessione volontaria riguardante i beni oggetto della procedura espropriativa ne erano esenti se l'espropriazione era promossa da un soggetto pubblico, non erano esenti se l'espropriazione era promossa da un soggetto privato, nel qual caso erano assoggettati alla tariffa approvata con il DM 20.8.1992 e s.m.i..

§§§