



## FABBRICATI E TERRENI

### TABELLE PRATICHE

Imposte indirette – Imposte dirette – *Rent to buy* – ICI – Cedolare secca sugli affitti – IMU – TASI – IVIE



**Studio Rebecca & Associati**

13 MARZO 2015

VICENZA - SCHIO

# FABBRICATI E TERRENI – CESSIONE E LOCAZIONE

Imposte indirette – Imposte dirette – ICI – Cedolare secca sugli affitti – IMU – TASI – IVIE

## INDICE

13 Marzo 2015

	Pag.		Pag.
Tabella generale di sintesi	5	<u>IMPOSTE DIRETTE</u>	
<u>IMPOSTE INDIRETTE</u>		POSSESSO DI IMMOBILI – IRPEF e IRES	30
FABBRICATI		CESSIONI DI IMMOBILI – REDDITI DIVERSI	33
Cessione	7	LA TASSAZIONE DELLE LOCAZIONI	38
Focus: trasferimento di immobili vincolati	11		
Locazione / Leasing	13	<u>RENT TO BUY</u>	42
		<u>IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI</u>	44
TERRENI		<u>FEDERALISMO FISCALE</u>	
Cessione	18	CEDOLARE SECCA SUGLI AFFITTI	47
Locazione	21	IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA	49
		TASI	51
ALTRI TRASFERIMENTI	23		
INTERVENTI DI RECUPERO	26	<u>IMPOSTA SU IMMOBILI ALL'ESTERO</u>	53
SUCCESSIONI E DONAZIONI IMMOBILIARI	27		
		Responsabilità	54



Contra' Lodi, 31 – 36100 V I C E N Z A  
Tel. 0444/320420 – Fax 0444/320460

Via L. di Lugano, 27 – 36015 S C H I O  
Tel. 0445/524652 – Fax 0445/533022

E-mail: [segreteria@studiorebecca.it](mailto:segreteria@studiorebecca.it)  
Sito: [www.studiorebecca.it](http://www.studiorebecca.it)

## **Presentazione**

Nell'elaborato si riportano, in forma tabellare, tutte le ipotesi di tassazione diretta ed indiretta di fabbricati e terreni.

In particolare, viene illustrato il trattamento impositivo applicabile alle seguenti fattispecie:

- cessione e locazione di fabbricati;
- cessione e locazione di terreni;
- *rent to buy* immobiliare;
- trasferimenti di fabbricati e terreni a favore di particolari soggetti;
- interventi di recupero del patrimonio edilizio (manutenzione, restauro, rinnovamento, ristrutturazione);
- successioni e donazioni immobiliari.

Vengono, inoltre, riepilogati:

- la vecchia disciplina ICI;
- la disciplina dell'IMU;
- la disciplina della TASI;
- il regime della cedolare secca sugli affitti;
- la disciplina dell'IVIE.

Il lavoro è aggiornato al 13 marzo 2015.

Nota: nelle tabelle che seguono, sono state indicate in rosso le modifiche apportate dall'art. 9 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (Legge di conversione 7 agosto 2012 n. 134), ed in verde la nuova disciplina applicabile ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014 (D.Lgs. n. 23/2011, art. 10; D.L. n. 104/2013, art. 26).

**FABBRICATI E TERRENI**  
**CESSIONE E LOCAZIONE**  
**IMPOSTE INDIRECTE**

## TABELLA GENERALE DI SINTESI<sup>(\*)</sup> IMPOSTE INDIRETTE

Tipologia degli immobili	Cessioni di immobili	Locazioni di immobili (tutte le locazioni, anche quelle finanziarie)
<p><b>Immobili strumentali per natura</b></p> <p>(a prescindere dal loro effettivo utilizzo, sono gli immobili classificati catastalmente nelle categorie B, C, D, E e A/10: Circolare Agenzia Entrate n. 36/89)</p>	<p><b>Esenti IVA</b> (Art. 10, n. 8-ter, DPR 633/72)</p> <p>eccetto le cessioni:</p> <p>effettuate, entro <b>cinque</b> anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.3, comma 1, lett. c), d), f) del D.P.R. 6 giugno 2001, n.380 (vecchio rif. art.31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457); e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, che sono imponibili Iva.</p> <p><b>Il D.L. n.83/2012 (in vigore dal 26 giugno 2012) ha stabilito quindi, a differenza del passato, che le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici oltre i 5 anni, oppure quelle effettuate dalle altre imprese, sono effettuate in esenzione Iva, anche nei confronti di soggetti privati e di soggetti che effettuano operazioni esenti in misura superiore al 75%, salvo la manifestazione dell'opzione Iva espressa dal cedente nel rogito.</b></p> <p>Vedi tabella: Cessione fabbricati commerciali – industriali (<b>tabella 1</b>) e Cessione fabbricati commerciali – industriali: reverse charge (<b>tabella 2</b>)</p>	<p><b>Esenti IVA</b> (Art. 10, n. 8, DPR 633/72)</p> <p>Imposta di registro 1% dei canoni di locazione / leasing (registrazione solo in caso d'uso "Legge di stabilità per il 2011" L. 220/2010)</p> <p>ad eccezione delle locazioni: per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.</p> <p><b>Il D.L. n.83/2012 (in vigore dal 26 giugno 2012) ha stabilito quindi che le locazioni di fabbricati strumentali sono esenti da Iva, salvo opzione per l'imponibilità da esercitare nel contratto da parte del locatore, anche nei confronti di soggetti privati e di soggetti che effettuano operazioni esenti in misura superiore al 75%.</b></p> <p>Con l'opzione si applicano IVA al 22% e imposta di registro dell'1% (calcolata sul canone annuo: deroga al principio di alternatività tra Iva e imposta di registro (art. 5, co. 1 lett. a-bis) tab. I DPR 131/86).</p> <p>Ovviamente se il locatore è un soggetto privato la locazione è esclusa Iva.</p> <p>Vedi <b>tabella 7</b>: Locazione / leasing di fabbricati commerciali – industriali</p>
Tipologia degli immobili	Cessioni di immobili	Locazioni di immobili (tutte le locazioni, anche quelle finanziarie)
<p><b>Altre tipologie</b></p> <p>(immobili classificati catastalmente nelle categorie A/1,2,3,4,5,6,7,8,9,11)</p>	<p><b>Esenti IVA</b> (Art. 10, n. 8 bis, DPR 633/72)</p> <p>eccetto:</p> <p>le effettuate dalle imprese costruttrici (*) degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.3, comma 1, lett. c), d), f) del D.P.R. 6 giugno 2001, n.380 (vecchio rif. art.31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457),</p> <p>[c) interventi di restauro e di risanamento conservativo;</p> <p>d) interventi di ristrutturazione edilizia;</p> <p>e) interventi di ristrutturazione urbanistica]</p> <p>entro cinque anni (**) dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento.</p> <p><b>Il D.L. n.83/2012 (in vigore dal 26 giugno 2012) ha stabilito che le cessioni effettuate oltre i 5 anni possono essere assoggettate ad Iva su opzione, nel caso il cedente sia l'impresa di costruzione o di ripristino.</b></p> <p><b>La Legge di conversione del D.L. 83/2012 (L. 134/2012 in vigore dal 12 agosto 2012) ha previsto la possibilità di assoggettare ad Iva su opzione anche le cessioni di alloggi sociali, così come individuati dal D.M. 22 aprile 2008, effettuate da qualsiasi impresa (anche non costruttrice/ristrutturatrice).</b></p> <p>Per memoria: l'art. 57 del D.L. 24/01/2012 n. 1 (c.d. "Decreto Liberalizzazioni"), pubblicato nella G.U. ed entrato in vigore lo stesso 24 gennaio (fino al 25/06/2012), aveva previsto l'imponibilità Iva, a scelta del cedente e previa apposita opzione espressa nel relativo atto, se la cessione aveva ad oggetto fabbricati locati per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata, ovvero fabbricati destinati ad alloggi sociali ex DM 22/04/2008.</p> <p>Vedi <b>tabella 3</b>: Cessione abitazioni non di lusso</p>	<p><b>Esenti IVA</b> (Art. 10, n. 8, DPR 633/72)</p> <p>Imposta di registro 2% dei canoni di locazione / leasing (registrazione solo in caso d'uso "Legge di stabilità per il 2011" – L. 220/2010)</p> <p>ad eccezione, previa opzione da parte del locatore nel contratto di locazione, di quelle effettuate dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici per le abitazioni e di quelle relative agli alloggi sociali, così come individuati dal D.M. 22 aprile 2008, effettuate da qualsiasi impresa (anche non costruttrice/ristrutturatrice, (D.L. n.83/2012, entrato in vigore il 26 giugno 2012).</p> <p><b>In tale ipotesi la locazione sconta l'aliquota del 10% (art. 127 duodevices Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972).</b></p> <p>Per memoria, prima del 26 giugno 2012 erano imponibili per opzione le locazioni effettuate in attuazione di piani di edilizia convenzionata per una durata contrattuale di almeno quattro anni, ovvero quelle aventi ad oggetto fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali (D.M. 22/4/2008)</p> <p>Se coesistevano tali presupposti, la locazione era imponibile ad aliquota 10% (disposizione modificata con effetto dal 24/01/2012, dall'art. 57 del D.L. 1/2012).</p> <p>Per tali tipologie di contratti, ai fini della scelta per l'imponibilità, non erano previste limitazioni soggettive in capo al locatore.</p> <p>Vedi <b>tabella 8</b>: Locazione / leasing di fabbricati abitativi</p>

In rosso le modifiche apportate dall'art. 9 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (Legge di conversione 7 agosto 2012 n. 134).

(\*) Ai fini dell'imponibilità della cessione, si considerano "imprese costruttrici", oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori e indipendentemente dai motivi per i quali è intrapresa l'iniziativa edilizia (circolare 182 dell'11/7/1996, risoluzione 93 del 23/4/2003 e circolare 27/2006); la qualifica di "impresa costruttrice" si trasmette anche in caso di conferimento d'azienda (risoluzione 93 del 23/4/2003). Vedasi sul tema anche lo studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 102-2012/T.

(\*\*) "Il concetto di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino dell'immobile, ..., debba essere individuato con riferimento al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo. Pertanto, come già precisato con circolare n. 38/E del 12 agosto 2005 in materia di accertamento dei requisiti "prima casa", si deve considerare ultimato l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli 23 e 24 del DPR 6 giugno 2001, n. 380. Inoltre, si deve ritenere "ultimato" anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata." (circolare 12 del 1/3/2007)

(\*\*) Il comma 86 dell'articolo 1 della "Legge di stabilità per il 2011" (L. 220/2010) ha allungato a 5 gli anni di regime di imponibilità IVA sulle cessioni di fabbricati abitativi effettuati dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati (dal 1 Gennaio 2011). Precedentemente il termine era di quattro anni.

Dal 1° ottobre 2013, l'aliquota IVA ordinaria è passata dal 21% al 22% (L. 24 dicembre 2012, n.228, art.1, comma 480 (Legge Finanziaria 2013; D.L. n.76/2013, art. 11, comma 1). Ai fini dell'applicazione della corretta aliquota Iva, la cessione di beni immobili si considera effettuata alla data della stipulazione del rogito notarile (salvo fatturazione anticipata ex art. 6, c.4, DPR 633/1972).

Per le cessioni sottoposte a condizione sospensiva, l'Iva è dovuta nel momento in cui si verifica la condizione. L'imposta di registro è dovuta in misura fissa alla registrazione dell'atto di cessione; al verificarsi della condizione, è dovuta proporzionalmente secondo le norme vigenti al momento di formazione dell'atto e previa deduzione dell'imposta fissa già pagata. Si veda la tabella n. 5.

**FABBRICATI**

**CESSIONE**

**IMPOSTE INDIRETTE**

## FABBRICATI

### CESSIONE

**Tabella 1: Cessione fabbricati commerciali / industriali – Tipologia di cedente**

Cedente	Periodi	Acquirente	Iva	Registro	Ipotecarie / catastali	Norme Iva/Registro/Ipotecaria/Catastale
imprese costruttrici / ristrutturazione	entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	qualsiasi	Iva, ordinaria 22% se fabbricato nuovo (no "TUPINI") <sup>(1)</sup> (Iva 10% se ristrutturazione; 10% se rientranti nei requisiti "TUPINI") <sup>(2)</sup>	200 €	4% (3%+1%)	Art 10, n. 8 ter e tabella parte III, n.127-quinquiesdecies, DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprese costruttrici / ristrutturazione (oltre 5 anni) e altre imprese		soggetti con diritto alla detrazione pari o inferiore al 25 per cento	Senza opzione, esente Iva. Con opzione, Iva ordinaria 22%, con il "reverse charge" (Iva 10% se ristrutturazione; 10% se rientranti nei requisiti "TUPINI")	200 €	4% (3%+1%)	Art 10, n. 8 ter e tabella parte III, n.127-quinquiesdecies, DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprese costruttrici / ristrutturazione (oltre 5 anni) e altre imprese		privati o enti non soggetti passivi d'imposta	Senza opzione, esente Iva. Con opzione, Iva ordinaria 22% (Iva 10% se ristrutturazione; 10% se rientranti nei requisiti "TUPINI")	200 €	4% (3%+1%)	Art 10, n. 8 ter e tabella parte III, n.127-quinquiesdecies, DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprese costruttrici / ristrutturazione (oltre 5 anni) e altre imprese		soggetti con diritto alla detrazione superiore al 25 per cento	Con opzione, Iva, ordinaria 22%, con il "reverse charge" (Iva 10% se ristrutturazione; 10% se rientranti nei requisiti "TUPINI")	200 €	4% (3%+1%)	Art 10, n. 8 ter e tabella parte III, n.127-quinquiesdecies, DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
			Senza opzione, esente Iva art 10, n. 8 ter DPR 633/72	200 €	4% (3%+1%)	Art 10, n. 8 ter DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
privati	/	qualsiasi	/	9% <sup>(1)</sup> (min. € 1.000)	50 + 50 €	Tariffa parte 1 art. 1 T.U. 131/86 - Tariffa art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
privati (immobile situato in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati <sup>(3)</sup> )	/	qualsiasi	/	9% (min. € 1.000)	50 + 50 €	Art. 1 co. 25-26, L. 244/2007 – Circ. A.E. 6/01; L. 10/2011; Tariffa art. 1 bis T.U. 347/90

In verde, la nuova disciplina applicabile ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014 (D.Lgs. n. 23/2011, art.10; D.L. n. 104/2013, art. 26).

In rosso le modifiche apportate dall'art. 9 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (Legge di conversione 7 agosto 2012 n. 134).  
(In evidenza lo studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 102-2012/T).

- Cessione di fabbricati in costruzione: la cessione di un fabbricato strumentale effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo deve essere in ogni caso assoggettata a Iva (Circolare A.E. 12/E 1/03/2007). Imposte ipotecarie e catastali in misura fissa secondo lo Studio n. 144/2007 del Consiglio Nazionale del Notariato, CTP Modena n.51/2008, Telefisco 2010, Circolare Ministeriale n. 12/E del 12/03/2010. Secondo l'Agenzia (Telefisco 2011), ai fini IVA, la cessione di un'area sulla quale insiste un fabbricato industriale dismesso (cat. D), in presenza di una Convenzione con il Comune per l'attuazione di un piano che preveda l'ampliamento delle volumetrie e l'abbattimento di quelle esistenti, se avviene prima che sia dato inizio ai lavori, deve essere considerata cessione di immobile strumentale ("finito" in quanto i lavori non sono iniziati). Ai fini delle imposte dirette vedasi invece la diversa interpretazione.
- Edifici costruiti rispettando i requisiti prescritti dalla L. 408/49 (Legge TUPINI). Sono richieste determinate proporzioni tra superficie destinata ad uso abitativo e quella destinata ad uso commerciale (negozi o uffici); più del 50% della superficie sopra terra deve essere destinata ad uso abitativo e non più del 25% della superficie dei piani sopra terra può essere destinata ad uso commerciale.
- I piani urbanistici particolareggiati sono quelli previsti dall'art.13 della L. 17 agosto 1942, n.1150. Si tratta di piani diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale comunque denominati, approvati secondo criteri stabiliti con la L. n. 865/1971 (programmi e coordinamento dell'edilizia residenziale pubblica) e con le altre successive disposizioni intervenute sulla materia. I piani nei quali sono inseriti gli immobili oggetto del trasferimento devono quindi essere destinati a tale finalità, escludendo destinazioni non abitative (edilizia commerciale, servizi pubblici, ecc.). Per memoria, si ricorda che per poter beneficiare delle imposte di registro, ipotecarie e catastali agevolate, l'intervento edilizio, cui è finalizzato il trasferimento, doveva essere completato entro 11 anni dalla stipula dell'atto direttamente dal primo acquirente (detto termine è stato prorogato da 5 a 8 anni dal DL n. 225/2010, e da 8 a 11 anni dal DL n. 102/2013). Dall'1/01/2014, l'agevolazione consistente nella riduzione delle imposte di registro ed ipotecarie in misura ridotta è stata da ultimo soppressa dall'art. 10, co. 4, del D.Lgs. n. 23/2011.

Il sistema di tassazione indiretto si differenzia a seconda della categoria catastale del bene: si considerano strumentali i fabbricati individuati nelle categorie catastali A10, B, C, D, E; si considerano abitativi i fabbricati individuati nella categoria catastale A, ad eccezione di A10. La distinzione deve essere operata sulla base della sola categoria catastale di appartenenza, a prescindere dall'effettivo utilizzo del bene (così, circ. 27/E del 4 agosto 2006).

Si veda lo Studio n. 111-2011/T del Consiglio Nazionale del Notariato sul trattamento impositivo indiretto della permuta immobiliare.

Per il leasing, vedi tabella n. 6-bis.

<sup>1</sup> Anche per immobili di interesse storico-artistico. È stata abrogata, tra le altre, la disposizione agevolativa che prevedeva l'applicazione dell'imposta di registro nella misura ridotta del 3% in relazione ai trasferimenti di questa tipologia di immobili.

## FABBRICATI

## CESSIONE

### Tabella 2: Cessione fabbricati commerciali / industriali - Reverse charge

In rosso le modifiche apportate dall'art. 9 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (Legge di conversione 7 agosto 2012 n. 134).

In particolare si segnala che l'art. 9 del D.L. 83/2012, in vigore dal 26 giugno 2012, ha allungato a 5 gli anni di regime di imponibilità Iva obbligatoria sulle cessioni di fabbricati commerciali / industriali effettuate dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati. Precedentemente il termine era di 4 anni.

Data effettuazione	Privato	soggetti con diritto alla detrazione superiore al 25 %	soggetti con diritto alla detrazione pari o inferiore al 25 %
<b>Fabbricati ceduti da imprese costruttrici / ristrutturazione entro 5 anni</b>			
Fino al 30.09.07		Fattura con <b>addebito Iva</b>	
Dal 01.10.07 al 29.02.08			
Dal 01.03.08			
<b>Fabbricati ceduti da imprese costruttrici / ristrutturazione oltre 5 anni o ceduti da altre imprese</b>			
Fino al 30.09.07	Fattura con <b>addebito Iva</b>	Operazione esente, o, su opzione del cedente, fattura con <b>addebito Iva</b>	Fattura con <b>addebito Iva</b>
Dal 01.10.07 al 29.02.08		Operazione esente, o, su opzione del cedente, cessione imponibile in <b>reverse charge</b>	Fattura con <b>addebito Iva</b>
Dal 01.03.08		Operazione esente, o, su opzione del cedente, cessione imponibile in <b>reverse charge</b>	Cessione imponibile in <b>reverse charge</b> (acconti fatturati entro 29.02.08 con addebito Iva: l'applicazione del <i>reverse charge</i> riguarda solamente il saldo prezzo ancora da pagare)
Dal 26.06.12	Esente, salvo opzione Iva	Operazione esente, o, su opzione del cedente, cessione imponibile in <b>reverse charge</b>	Operazione esente, o, su opzione del cedente, cessione imponibile in <b>reverse charge</b>

“General contractor” e subappalti: i subappaltanti non applicano il *reverse charge*, ma emettono fattura secondo la ordinaria disciplina di fatturazione.

## FABBRICATI

### CESSIONE

#### Tabella 3: Cessione abitazioni

In verde, la nuova disciplina applicabile ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014 (D.Lgs. n. 23/2011, art.10; D.L. n. 104/2013, art. 26).

In rosso le modifiche apportate dall'art. 9 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (Legge di conversione 7 agosto 2012 n. 134).

Cedente	Periodi (*)	Acquirente	Iva	Registro	Ipo. / cat.	Prezzo / Valore (€)	Norme Iva/Registro/potecaria/Catastale
imprese costruttrici	entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	privato, con req. prima casa e non di lusso	Iva 4%	200 €	200+200 €	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		qualunque, fabbr. rientrante nella "legge Tupini" (non prima casa)	Iva 10%	200 €	200+200 €	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		qualunque, fabbr. non rientrante nella "legge Tupini" o di lusso (se di lusso, anche se prima casa)	Iva 22%	200 €	200+200 €	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprese di ristrutturazione	entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	privato, con req. prima casa e non di lusso	Iva 4%	200 €	200+200 €	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		qualunque, fabbr. rientrante o meno nella "legge Tupini" (non prima casa) o di lusso	Iva 10%	200 €	200+200 €	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprese costruttrici / ristrutturazione e "housing sociale"	oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori (2 / 4)	privato, con requisito prima casa e non di lusso o alloggio sociale	Esente (**), salvo opzione per l'iva (4%)	2% (€) (min. € 1.000) (200 se opz. Iva)	50+50 € (200+200 se opzione Iva)	Si (€)	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 5° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		privato, senza req. prima casa o alloggio sociale	Esente (**), salvo opzione per l'iva (10%) (22% se abitazione di lusso)	9% (min. € 1.000) (200 se opz. Iva)	50 + 50 € (200+200 se opzione Iva)	Si (€)	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 2° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		altri soggetti Iva	Esente (**), salvo opzione per l'iva, con il 'reverse charge' (10 o 22%, a seconda che si tratti o meno di "abitazioni non di lusso")	9% (min. € 1.000) (200 se opz. Iva)	50 + 50 € (200+200 se opzione Iva)	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 2° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
altre imprese diverse dalle precedenti	entro / oltre 5 anni	privato, con requisito prima casa non di lusso	Esente (**)	2% (€) (min. € 1.000)	50+50 €	Si	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 5° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		privato, senza req. prima casa (anche se di lusso)	Esente (**)	9% (min. € 1.000)	50+50 €	Si	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 2° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		NO				Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 2° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90	

(continua)

(\*) Il comma 86 della "Legge di stabilità 2011" (L. 220/2010) ha allungato a 5 gli anni di regime di imponibilità IVA sulle cessioni di fabbricati abitativi effettuati dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati (con decorrenza 1 Gennaio 2011). Precedentemente il termine applicato fino al 31 Dicembre 2010 era di quattro anni. Per un commento in merito, si veda la circ. n. 3/2011 di Assonime.

(\*\*) Con effetto dal 24/01/2012 e fino al 25/06/2012, l'art. 67 del D.L. 01/2012 (c.d. "Decreto Liberalizzazioni") ha previsto l'imponibilità Iva, a scelta del cedente e previa apposita opzione espressa nel relativo atto, se la cessione ha ad oggetto fabbricati locali per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata, ovvero fabbricati destinati ad alloggi sociali ex DM 22/04/2008. Dal 26/06/2012 il D.L. n. 83/2012 ha previsto che le cessioni effettuate oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori possono sempre essere assoggettate ad Iva su opzione da parte delle imprese costruttrici / ristrutturatrici. Dal 12 agosto 2012 per effetto della Legge di conversione 134/2012 del D.L. 83/2012 anche le cessioni di alloggi sociali, come individuate dal D.M. 22 aprile 2008, possono essere assoggettate ad Iva su opzione da qualsiasi impresa (anche impresa non costruttrice o di ripristino).

Per memoria si evidenzia che la riscrittura del punto 8-bis fa perdere interesse, per le imprese costruttrici/ristrutturatrici, alla modifica introdotta dall'art.57 del D.L. n. 1/2012 che aveva consentito la possibilità di separare l'attività ai sensi dell'art. 36 D.P.R. 633/72 per le cessioni di fabbricati esenti da quelle imponibili. Opportunità che rimane interessante per le imprese di trading immobiliare (si veda il commento di F. Ricca, *Il trading sorride*, Italia Oggi, 10 aprile 2012).

2 Prezzo/valore: cedente anche impresa solo dall'01/01/2007. Si tratta della possibilità di indicare nell'atto il prezzo reale applicando però le imposte d'atto sul valore catastale. La richiesta deve essere fatta in atto (Ris. 145/E del 9/06/2009).

3 Attestazione di ultimazione dei lavori da parte del direttore dei lavori oppure concessione in uso (Circolare 38/E del 22/08/2005; Circolare 12/E dell'1/03/2007).

4 A tal proposito si evidenzia una risposta resa dalle Entrate (Il Sole 24 ORE del 2/11/2010) ad un interpellato proposto da una società aderente a Legacoop (prot. n. 954 - 76345/2010): "in caso di cessione di fabbricati abitativi da parte di impresa costruttrice o ristrutturatrice, gli eventuali acconti previsti dal preliminare e già pagati prima del quarto anno dall'ultimazione, restano in ambito Iva, e solo sull'eventuale residuo saldo pagato oltre tale termine si applica l'imposta proporzionale di registro" (vedi anche Circ. n. 67/E/2007 e circ. n. 3 del 15/02/2011 di Assonime). Sullo stesso tema, anche se con riferimento al problema inverso (acconti fatturati esenti Iva e saldo con Iva) il recente Studio n. 102-2012/T del Consiglio Nazionale del Notariato, ha affermato che, nelle more di un intervento legislativo che disciplini esplicitamente la fattispecie, onde impedire che l'atto di compravendita sia pressoché completamente escluso dall'applicazione dell'imposta di registro, tale tributo dovrà essere applicato sul valore dell'immobile al netto della parte di corrispettivo assoggettata ad Iva. Pertanto, quanto fatturato anteriormente a titolo di acconto in regime di esenzione IVA deve essere considerato cristallizzato in base alla normativa allora vigente e di conseguenza gli acconti non vengono attratti nell'imponibilità scelta in sede di stipula dell'atto di compravendita.

5 In base alla circ. 2/E del 21/02/14, l'applicabilità dell'imposta di registro al 2% risulta vincolata alla categoria catastale in cui è classificato/classificabile l'immobile e non più alle caratteristiche individuate dal DM 2.08.69. In particolare, dall'1/01/14, l'imposta di registro al 2% non spetta per gli immobili classificati nelle categorie catastali A/1, A/8, A/9, considerati di lusso. Il D.Lgs. 21.11.2014, n.175, è intervenuto per allineare la definizione di "immobile di lusso" anche ai fini IVA, facendo riferimento alla categoria catastale, come previsto ai fini dell'imposta di registro (cfr. circ. 31/E del 31.12.2014).

6 La regola del prezzo-valore non si applica nei confronti dei privati, qualora il costruttore opti per l'applicazione dell'IVA (cfr. Sole 24ore del 15/04/2013, "La solidarietà sull'IVA non si ferma agli appalti", di M. Sirri e R. Zavatta).

Cedente	Periodi	Acquirente	Iva	Registro	Ipo. / cat.	Prezzo / Valore <sup>(7)</sup>	Norme Iva/Registro/Ipotecaria/Catastale
		impresa con oggetto esclusivo o principale la rivendita di immobili che intende trasferire entro 3 anni	Esente (**)	9% (min. € 1.000)	50+50 €	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 6° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprese (tutte)	cessione immobili abitativi non ultimati o in corso di ristrutturazione <sup>(8)</sup>	chiunque	aliquote: - 4% (se sussistono i requisiti 1° casa, n. 21, Tab. A, parte II, D.P.R. 633/72. - 10%, n. 127-undices, Tab. A, parte III, D.P.R. 633/72. - 22% se interventi di recupero ex art. 31, c. 1, lettere c) d) e) L. 457/78 effettuati dall'impresa cedente; (non applicabile 10%, n. 127-quinquiesdecies, Tab. A, parte III).	200 €	200+200 €	NO	Art. 10 n. 8bis D.P.R. 633/72 – Art. 40 T.U. 86/131 – Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 – Art. 10 T.U. 347/90
Privato		privato, con req. prima casa non di lusso	fuori campo IVA	2% (min. € 1.000)	50+50 €	SI	Tariffa Parte 1 Art. 1 5° periodo T.U. 86/131 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		privato, senza req. prima casa non di lusso	fuori campo IVA	9% (min. € 1.000)	50+50 €	SI	Tariffa Parte 1 Art. 1 5° periodo T.U. 86/131 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		altro senza requisito prima casa	fuori campo IVA	9% (min. € 1.000)	50+50 €	NO	Tariffa Parte 1 Art. 1 2° periodo T.U. 86/131 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90

- La cessione è comunque sempre **esente** da IVA ogniqualvolta non sia stato possibile detrarre l'imposta in fase di acquisto / realizzazione dell'immobile (art. 10, comma 1, n 27 - quinquies ), come per esempio può accadere nelle cessioni di appartamenti da parte di immobiliari di compravendita, in quanto l'art. 19-bis1, lettera i non ammette la detrazione d'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o porzioni oppure sono incise dal pro rata determinato da locazioni di immobili esenti da imposta.
- Se i fabbricati ceduti sono "non finiti" le aliquote del 4% e del 10% possono essere mantenute purché il fabbricato, una volta terminato, rispetti la destinazione e i requisiti necessari per l'applicazione delle predette aliquote. L'identificazione del fabbricato allo stato rustico deve essere naturalmente comprovata, ad esempio con la denuncia nel catasto urbano nella categoria provvisoria relativa agli immobili in corso di costruzione, poiché, in caso contrario, l'immobile rileverebbe ancora come terreno edificabile. (Risoluzione Ministeriale del 28/01/2009).
- Se esiste vincolo pertinenziale tra box e/o cantina e altre, ai fini dell'individuazione del regime impositivo viene attribuita alla pertinenza la medesima natura del bene principale (circolare 12 dell'1/03/2007 e Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 102-2012/T).
- La cessione, imponible Iva, tra le stesse parti contraenti, di un immobile ad uso abitativo e di più pertinenze (ad esempio, cessione di un'abitazione e 2 box, cantine o posti auto), sconta una sola volta l'imposta di registro e le imposte ipotecarie in misura fissa (200 Euro) per il trasferimento dell'immobile principale e delle relative pertinenze. Ciò a prescindere dal numero di queste ultime e dell'aliquota Iva, anche differente, applicabile (tale ultima circostanza si realizza, ad esempio, in caso di cessione di un immobile "prima casa" alla quale l'aliquota Iva del 4% è applicabile all'unità immobiliare e ad una pertinenza per ciascuna categoria catastale C/2, C/6 e C/7, mentre le ulteriori pertinenze scontano l'Iva con l'aliquota del 10% - 22%. Circolare Agenzia Entrate 7/06/2010, n.31.). Circolare Agenzia Entrate 12/03/2010 n. 10/E e Risoluzione 94/E del 5 ottobre 2010.
- Per quanto concerne l'applicazione del "prezzo-valore" alle pertinenze vedasi il recente chiarimento fornito dalla C.T.P. di Treviso che con sentenza 13 settembre 2012 n. 74/4/12 ha sostenuto che il "prezzo valore" può trovare applicazione, in presenza delle condizioni di legge, anche alla cessione separata delle pertinenze, sebbene l'abitazione principale non abbia, al momento dell'acquisto, usufrutto del medesimo beneficio (sul tema Ris. 11 aprile 2008 n. 149 e circolare 13 febbraio 2006 n. 6 par. 11.1).
- L'acquisto per usucapione beneficia delle agevolazioni "prima casa", ma solo limitatamente all'imposta di registro, non potendo il beneficio essere esteso anche alle imposte ipotecarie e catastale. (Ordinanza n. 581 del 15/01/2010) e Risoluzione 20 marzo 2012 n. 25.
- Il sistema di tassazione indiretto si differenzia a seconda della categoria catastale del bene; si considerano strumentali i fabbricati individuati nelle categorie catastali A10, B, C, D, E. si considerano abitativi i fabbricati individuati nella categoria catastale A, ad eccezione di A10. La distinzione deve essere operata sulla base della sola categoria catastale di appartenenza, a prescindere dall'effettivo utilizzo del bene (così, circ. 27/E del 4 agosto 2006 e Risoluzione 58/2008).

#### **Novità del Decreto "Sblocca Italia" (DL n. 133/2014): c.d. bonus "buy to rent"**

introdotto un bonus fiscale pari al 20% (sotto forma di deduzione dal reddito complessivo, da ripartire in 8 quote annue di pari importo a partire dall'anno nel quale viene sottoscritto il contratto di locazione) della spesa sostenuta per l'acquisto di un immobile abitativo nuovo o ristrutturato, direttamente dall'impresa costruttrice o che ha eseguito i lavori, ovvero del 20% della spesa sostenuta per costruirla sul proprio terreno.

Le **condizioni** per beneficiare del bonus sono le seguenti:

- l'acquisto deve essere effettuato dall'1/01/2014 al 31/12/2017;
- l'immobile acquistato deve essere a destinazione residenziale (di categoria catastale A, escluso A/1, A/8, A/9);
- l'unità non deve essere ubicata nelle zone omogenee classificate E (DM n. 1444 del 2/04/1968);
- la classe energetica dell'immobile deve essere di tipo A o B;
- l'immobile deve essere locato per almeno 8 anni a canone concordato (L. n.431/98); la destinazione locativa va operata entro 6 mesi dalla fine dei lavori di costruzione o dall'acquisto;
- il cedente deve essere l'impresa di costruzione o di ristrutturazione immobiliare o cooperativa edilizia o soggetti che vi hanno fatto tali interventi;
- l'acquirente deve essere persona fisica che non esercita attività commerciale;
- il tetto massimo di spesa per l'acquisto è di € 300.000;
- locatore e locatario non devono avere rapporti di parentela entro il 1° grado (genitore/figlio).

<sup>7</sup> Prezzo/valore: cedente anche impresa solo dall'1/01/2007. Si tratta della possibilità di indicare nell'atto il prezzo reale applicando però le imposte d'atto sul valore catastale. La richiesta deve essere fatta in atto (Ris. 145/E del 9/06/2009).

<sup>8</sup> Vedi Circolare 12/E dell'1/03/2007 e 8/E del 13/03/2009.

## FOCUS: TRASFERIMENTO DI IMMOBILI VINCOLATI

Per i trasferimenti a titolo oneroso posti in essere dall'1/01/2014, abolizione di tutte le agevolazioni fiscali

### Tabella 4: cessione immobili commerciali/industriali vincolati

In verde, la nuova disciplina applicabile ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014 (D.Lgs. n.23/2011, art.10; D.L. n. 104/2013, art. 26).

#### cessioni esenti / fuori campo Iva

Tipo cessione	Registro		Ipotecarie (*)		Catastali (*)	
	Fino al 2013	Dal 2014	Fino al 2013	Dal 2014	Fino al 2013	Dal 2014
esente / fuori campo	3%	9% (min. € 1.000)	3% (2% se acquisto da privato)	€ 50	1%	€ 50

#### cessioni soggette a Iva (nessuna agevolazione) – regime invariato

Tipo cessione	Iva	Registro	Ipotecarie / Catastali
Immobile ristrutturato	10%	200 €	3% + 1%
altro	22%	200 €	3% + 1%

### Tabella 5: cessione abitazioni vincolate

#### cessioni esenti / fuori campo Iva

Tipo cessione	Registro		Ipotecarie		Catastali	
	Fino al 2013	Dal 2014	Fino al 2013	Dal 2014	Fino al 2013	Dal 2014
prima casa	3%	2% (min. € 1.000)	168 €	50 €	168 €	50 €
altre ipotesi	3%	9% (min. € 1.000)	2% (*)	50 €	1% (*)	50 €

#### cessioni imponibili Iva (nessuna agevolazione) – regime invariato

Tipo cessione	Iva	Registro	Ipotecarie/Catastali
prima casa	4%	200 €	200 + 200 €
immobile di lusso	22%	200 €	200 + 200 €

Secondo le previsioni contenute nell'art. 60, D.Lgs. 22/01/2004 n. 42, il Ministero per i Beni e le Attività culturali o la Regione o altro ente pubblico territoriale interessato, hanno facoltà di acquistare in via di prelazione beni del patrimonio culturale, tra cui anche gli immobili di interesse storico e/o artistico, alienati a titolo oneroso o conferiti in società, rispettivamente, al medesimo prezzo stabilito nell'atto di alienazione o al medesimo valore attribuito nell'atto di conferimento. La prelazione può essere esercitata entro 60 giorni dalla data di ricezione della denuncia di cessione che l'alienante deve comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali entro 30 giorni dalla data dell'atto di trasferimento. Il provvedimento di prelazione deve essere notificato all'alienante e all'acquirente. Trattandosi dunque di alienazione sotto condizione sospensiva, l'art. 27 DRP 26/04/1986 n. 131 dispone che tali atti siano registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa. Quando la condizione si verifica, si applica l'imposta principale determinata secondo le disposizioni vigenti al momento di formazione dell'atto e previa deduzione dell'imposta fissa pagata in sede di registrazione dell'atto. Quanto all'IVA, l'art. 6, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che l'imposta è dovuta alla data di stipula dell'atto o, se differente, nel momento in cui si realizzano gli effetti traslativi del contratto: l'Iva è dunque esigibile quando si verifica la condizione, nei contratti condizionati.

(\*) Il D.Lgs. 347/90 non reca norme agevolative espresse in favore degli immobili di interesse storico o artistico. Tuttavia, detto D.Lgs. sancisce che le predette imposte si applicano nella misura fissa di 200 € (anziché 2% + 1%) sugli atti che hanno per oggetto i beni di cui ai periodi 4° e 5° dell'art.1 della Tariffa allegata all'imposta di registro. Posto che i beni di cui al 4° periodo del r. richiamato art.1 sono gli immobili di interesse storico-artistico, sembrerebbe conseguire che su tali immobili le imposte ipotecarie e catastali possano essere applicate nella più favorevole misura fissa, anziché nella misura proporzionale. Si registra, tuttavia, il parere contrario dell'Amministrazione Finanziaria. Si veda il commento di E. Zanetti, *Trasferimenti di immobili storici agevolati anche per le ipo-catastali*, Eutekne, 10 marzo 2012.

**FABBRICATI**

**LOCAZIONE / LEASING**

**IMPOSTE INDIRECTE**

## FABBRICATI

### LOCAZIONE / LEASING

#### Tabella 6: Locazione / leasing di fabbricati commerciali / industriali

In rosso le modifiche apportate dall'art. 9 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (Legge di conversione 7 agosto 2012 n. 134).

Locatore	Periodi	Iva	Registro	Contratti	Norme
soggetto IVA	Fino al 3/7/2006	iva 20%	168 € (se registrato)	Soggetti a registrazione solo in caso d'uso	
	Dal 4/7/2006 al 11/8/2006	Esente	2% dei canoni	Soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	
	Dal 12/8/2006	Esente, se eccezioni (*) Iva 20% - 21% dal 17/09/2011	1% dei canoni	Soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art. 10, n. 8, DPR 633/72, Art. 40, TU 131/86, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86
	<b>Dal 26/06/2012</b>	<b>Esente, salvo opzione per Iva 22% (**)</b>	1% dei canoni <sup>(9)</sup>	Soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art. 10, n. 8, DPR 633/72, Art. 40, TU 131/86, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86
società di leasing	Fino al 3/7/2006	iva 20%	168 € (se registrato)	Soggetti a registrazione solo in caso d'uso	
	Dal 4/7/2006 al 11/8/2006	esente	168 € (se registrato)	Soggetti a registrazione solo in caso d'uso	
	Dal 12/8/2006	esente, se eccezioni (*) Iva 20%	1% dei canoni	Soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art. 10, n. 8, DPR 633/72, Art. 40, TU 131/86, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86
	Dal 1/1/2011	esente, se eccezioni (*) Iva 20% - 21% dal 17/09/2011	168 € (se registrato) <sup>(10)</sup>	Soggetti a registrazione solo in caso d'uso <sup>(11)</sup>	Art. 10, n. 8, DPR 633/72, Art. 40, TU 131/86, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86, Nota all'art. 1 della Tariffa parte II T.U. 131/86 (art. 1 c. 15 lett. a) n. 2 L. 220/2010
	<b>Dal 26/06/2012</b>	<b>Esente, salvo opzione per Iva 22% (**)</b>	<b>168 € / 200 € dall'1/01/14</b> (se registrato) <sup>(10)</sup>	Soggetti a registrazione solo in caso d'uso <sup>(11)</sup>	Art. 10, n. 8, DPR 633/72, Art. 40, TU 131/86, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86, Nota all'art. 1 della Tariffa parte II T.U. 131/86 (art. 1 c. 15 lett. a) n. 2 L. 220/2010
privati		Fuori campo Iva	2%	Soggetti a registrazione entro 30 giorni stipula	Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86

(\*) Eccezione: soggetti privati, soggetti con pro-rata di detraibilità non superiore al 25%, contratti nei quali il locatore opti per l'imposizione.

(\*\*) Il D.L. n. 83/2012 ha disposto che le locazioni di fabbricati strumentali sono quindi esenti da Iva, salvo opzione per l'imponibilità da esercitare nel contratto, anche se effettuate nei confronti di soggetti privati oppure di soggetti passivi che effettuano operazioni esenti in misura superiore al 75%. In relazione alla modalità di esercizio dell'opzione per i contratti in essere al 26/06/2012 vedasi il commento di A. Mauro, *Locazioni di strumentali, dubbi sull'opzione per i contratti in corso*, Eutekne, 8 ottobre 2012.

Le locazioni stipulate nell'ambito dei gruppi bancari, assicurativi, dai consorzi e società consortili a favore dei consorziati con limitata deducibilità IVA, da società con operazioni esenti IVA oltre il 90% (art. 82 comma 14 D.L. 112/08 convertito in Legge 133/08), esenti da IVA, sono soggette a registrazione (contratti fino al 31/10/2008, registrazione entro il 30 novembre 2008, successivamente entro 30 giorni dalla stipula).

Nel caso di affitto di azienda si applicano le disposizioni previste per la locazione ove il valore dell'immobile superi il 50% del valore dell'azienda. (Articolo 35 comma 10-quarter, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, conv. in L. 4 agosto 2006, n. 248).

Nel caso di unità immobiliari che, in circostanza di locazione a terzi da parte dell'impresa, subiscono la variazione catastale d'uso da abitazione (categoria A, esclusi gli A/10) a ufficio (A/10), la Risoluzione 12 dicembre 2007 n. 364/E ha affermato che, laddove si verifici in costanza del contratto la variazione catastale della destinazione d'uso del fabbricato:

- il relativo contratto di locazione deve essere integrato con un apposito atto dal quale emerge l'avvenuta variazione catastale d'uso e nell'ambito del quale venga eventualmente manifestata la volontà di procedere all'opzione per il regime di imponibilità IVA (ovviamente, nei soli casi in cui la locazione del fabbricato divenuto strumentale non risulti già soggetta obbligatoriamente a IVA, conformemente a quanto previsto dal numero 8 dell'art. 10 del DPR 633/1972);
- gli "atti integrativi", di cui al precedente punto, devono essere registrati entro il termine fisso di 30 giorni, allegando ai medesimi i contratti di locazione "originari" cui si riferiscono.

In caso di sublocazione di immobili strumentali, questa viene assoggettata autonomamente ad imposizione, come un rapporto autonomo anche se dipendente dal contratto di locazione sotto il profilo civilistico. Pertanto, le prestazioni derivanti da rapporti di sublocazione risultano autonomamente assoggettate a tassazione, secondo le regole e i criteri previsti per i contratti di locazione da cui dipendono (cfr. circ. 12/E del 2007).

Novità decreto "Sblocca Italia" (DL. n.133/2014): a) esente da imposte di registro e di bollo la registrazione relativa alla riduzione del canone di locazione; b) derogabile la L.392/78, purchè il canone annuo sia superiore a € 150.000 (diventa facoltà delle parti concordare contrattualmente termini e condizioni in deroga alla L. 392/78)

<sup>9</sup> Cfr. CTR Lombardia, sentenza n. 138/49/2012 del 30 ottobre 2012: se la locazione è imponibile Iva, non sarebbe applicabile l'imposta di registro proporzionale nella misura dell'1%, perché ciò sarebbe in contrasto con il divieto sancito dall'art.401 della Direttiva 2006/112/CE (alternatività Iva - imposta di registro). Nello stesso senso, CTR Lombardia, sentenza 4 luglio 2014, n. 3663/24/14.

<sup>10</sup> Assilea in un chiarimento reso ai suoi associati (circ. 39/2010) ha sostenuto che, pur risultando dubbio se, al verificarsi del caso d'uso (o in caso di registrazione volontaria) la registrazione debba avvenire con il pagamento delle imposte di registro in misura fissa o proporzionale, dovrebbe trovar applicazione l'imposta di registro fissa, atteso che il legislatore fiscale intendeva, con le recenti modifiche, ripristinare la situazione normativa previgente al D.L. 223/2006. Ciò è confermato dalla Circ. n. 12/E dell'11/03/2011.

<sup>11</sup> Nella Circ. n. 12/E dell'11/03/2011, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che se il contratto è formato per scrittura privata non autenticata, deve essere assoggettato a registrazione solo in caso d'uso, con pagamento dell'imposta di registro in misura fissa (art.1, lett. b) della Tariffa, parte II). Nel caso il contratto sia formato per atto pubblico o scrittura privata autenticata, deve essere assoggettato a tassazione in termine fisso secondo le regole ordinarie; in tali ipotesi, ovvero in caso di registrazione volontaria del contratto di locazione finanziaria, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa ex art. 40 del T.U. 131/86.

## FABBRICATI

### Tabella 6-bis: Cessione fabbricati – Leasing immobiliare

In verde, la nuova disciplina applicabile ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014 (D.Lgs. n.23/2011, art.10; D.L. n. 104/2013, art. 26).

Soggetti interessati	Periodo di stipulazione del contratto di leasing	Tipologia di immobile	Imposte ipo-catastali	Norme e prassi	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Società di leasing</li> <li>Fondi immobiliari chiusi</li> <li>Banche e intermediari finanziari</li> </ul>	1.10.2006 – 31.12.2010	Fabbricati strumentali	<p><b>Sono ridotte alla metà. La prima metà viene pagata all'atto di acquisto, la seconda metà all'atto di riscatto.</b></p> <p>Le imposte ipo-catastali sono calcolate su una base imponibile pari al prezzo di riscatto, aumentato dei canoni considerati al netto della componente finanziaria.</p> <p>Al locatario è concessa la facoltà di scomputare dalle imposte ipotecarie e catastali (2%) dovute in sede di riscatto l'imposta di registro (1%) pagata sui canoni di locazione.</p>	<p><u>Imposte ipo-catastali all'acquisto:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>2% (1,5%+0,5%)</li> <li>(2%+1% se il venditore è un soggetto privato)</li> </ul> <p><u>Imposte ipo-catastali al riscatto:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>2% (1,5%+0,5%)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Art.35, c. 10-bis, ter e sexies, D.L. 223/2006</li> <li>Circ. n. 12 dell'1/03/2007, Agenzia delle Entrate</li> <li>Risol. n. 24 del 29/01/2008, Agenzia delle Entrate</li> </ul>
		Fabbricati abitativi	<p><b>Sono dovute in misura integrale.</b></p> <p>Al locatario <u>non</u> è concessa la facoltà di scomputare dalle imposte ipotecarie e catastali (3%) dovute in sede di riscatto l'imposta di registro (2%) pagata sui canoni di locazione.</p>	<p><u>Imposte ipo-catastali all'acquisto:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>3% (2%+1%) se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'Iva ovvero è esente ex art. 10, comma 1, n. 8-bis D.P.R. 633/72</li> <li>altrimenti, € 168+168 (*)</li> </ul> <p><u>Imposte ipo-catastali al riscatto:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>3% (2%+1%)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Risol. n. 163 del 22/06/2009, Agenzia delle Entrate</li> </ul>
	Contratti stipulati dal 1° gennaio 2011	Fabbricati strumentali	<ul style="list-style-type: none"> <li>Il dimezzamento delle imposte ipo-catastali non trova più applicazione, fatta eccezione per atti di cessione di immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi. <b>Sono dovute, pertanto, le imposte ipo-catastali in misura piena all'atto di acquisto. In fase di riscatto da parte dell'utilizzatore, sia l'imposta di registro, sia le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa.</b></li> </ul> <p>Il nuovo regime di applicazione in misura fissa delle imposte di registro e ipotecarie si applica, dal 1° gennaio 2011, non solo ai riscatti conclusivi, ma anche "nel caso di immobile rivenduto da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempimento dell'utilizzatore". Disposta la registrazione del contratto solo in caso d'uso o per volontà delle parti (vedi tabelle 7-8), quindi non è più dovuta l'imposta di registro sui canoni di locazione.</p>	<p><u>Imposte ipo-catastali all'acquisto:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>4% (3%+1%) se la cessione rientra nel campo di applicazione dell'Iva</li> <li>€ 50 + 50 se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'Iva (**)</li> </ul> <p><u>Imposte ipo-catastali al riscatto:</u></p> <p>€ 200+200 (+200 imp. registro)</p> <p>Continua ad applicarsi l'aliquota dimezzata (1,5%+0,5%) nel caso di cessioni di cui siano parte fondi immobiliari chiusi.</p>	<p>"Legge di stabilità 2011" – L. 220/2010, comma15, lett. c, n. 3) e comma 16</p>
		Fabbricati abitativi	<ul style="list-style-type: none"> <li>Per il pagamento delle imposte dovute al momento dell'acquisto dell'immobile da concedere in leasing (anche da costruire o in corso di costruzione), è <u>responsabile in solido</u> con le parti del contratto (società di leasing, cedente) <u>anche l'utilizzatore.</u></li> </ul>	<p><u>Imposte ipo-catastali all'acquisto:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>€ 50 + 50 se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'Iva ovvero è esente ex art. 10, comma 1, n. 8-bis D.P.R. 633/72</li> <li>altrimenti, € 200+200 (*)</li> </ul> <p><u>Imposte ipo-catastali al riscatto:</u></p> <p>€ 200+200 (+200 imp. registro)</p>	<p>Art. 57, c. 1 ter, D.P.R.131/1986 Art. 11, c. 2, D.Lgs. 347/1990 Art. 35, c. 10 ter e 10 ter-1, D.L. 223/2006</p> <p>Circ. Agenzia delle Entrate 11/03/2011, n.12 Prov. Agenzia delle Entrate 4 marzo 2011</p> <p>Circ. n. 3/2011 Assonime</p>

(continua)

Introdotta un'imposta sostitutiva delle ipotecarie e catastali per i contratti di leasing immobiliare in corso alla data del 1° gennaio 2011 (versamento entro il 31 Marzo 2011), calcolata applicando al costo finanziato dell'immobile (ovvero al costo di realizzazione indicato in contratto per gli immobili da costruire o in costruzione) l'aliquota del 2% se il contratto di leasing ha ad oggetto fabbricati strumentali, ovvero 3% se il contratto di leasing ha ad oggetto fabbricati abitativi (cfr. art.35, comma 10 sexies del D.L. 223/2006 nel testo vigente fino al 31/12/2010). Dall'importo risultante va scomputata l'imposta di registro proporzionalmente versata fino alla data di versamento dell'imposta sostitutiva; l'importo ottenuto va ridotto della percentuale forfetaria del 4% moltiplicato per gli anni di durata residua del contratto (le modalità di versamento sono state stabilite nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14/1/2011 - "Legge di stabilità 2011" (L. 220/2010 c. 16).

L'imposta sostitutiva si applica a tutti i contratti di leasing in corso all'1.01.2011, indipendentemente dalla tipologia di immobile (strumentale o abitativo). L'imposta sostitutiva, come precisato nella circ. 12/E del 11.03.2011, è dovuta anche per i contratti aventi ad oggetto immobili ancora da costruire o in costruzione, immobili adibiti a cava, impianti fotovoltaici censiti o da censire al catasto dei fabbricati nella categoria D/1.

(\*) Vedi tabella n.3

(\*\*) Vedi tabella n.1

## FABBRICATI

In verde, la nuova disciplina applicabile ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014 (D.Lgs. n.23/2011, art.10; D.L. n. 104/2013, art. 26).

In rosso le ultime modifiche apportate dall'art. 9 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (Legge di conversione 7 agosto 2012 n. 134).

### a) Acquisto dell'immobile da parte della società di leasing – dal 2011 (\*)

	Soggetto venditore	Iva	Imposta di registro	Ipotecarie / Catastali
<b>FABBRICATI STRUMENTALI</b>	Costruttore / Ristrutturatore (fine lavori < 5 anni)	22%	€ 200	3% + 1%
	Imprese che optano per l'Iva	22% (reverse charge)	€ 200	3% + 1%
	Imprese che non optano per l'Iva	Esente	€ 200	3% + 1%
	Soggetto privato	Fuori campo	9%	€ 50 + 50
<b>AREA EDIFICABILE</b>	Imprese (soggetti Iva)	22%	€ 200	€ 200 + 200
	Soggetto privato	Fuori campo	9%	€ 50 + 50
<b>FABBRICATI ABITATIVI</b>	Costruttore / Ristrutturatore (fine lavori < 5 anni) <sup>(12)</sup>	10%	€ 200	€ 200 + 200
	Altre imprese (soggetti Iva)	Esente	9%	€ 50 + 50
	Soggetto privato	Fuori campo	9%	€ 50 + 50

### b) Riscatto dell'immobile in leasing – dal 2011 (\*)

	Tipologia di Immobile	Iva	Imposta di registro	Ipotecarie / Catastali
<b>FABBRICATI STRUMENTALI</b>	Non costruito né ristrutturato dalla società di leasing	22% (opzione per Iva, reverse charge se soggetto Iva)	€ 200	€ 200 + 200
	Costruito/ristrutturato dalla società di leasing e ceduto entro i 5 anni	22%	€ 200	€ 200 + 200
	Costruito/ristrutturato dalla società di leasing e ceduto oltre i 5 anni	22% (opzione per Iva, reverse charge se soggetto Iva)	€ 200	€ 200 + 200
<b>AREA EDIFICABILE</b>	Terreno edificabile	22%	€ 200	€ 200 + 200
<b>FABBRICATI ABITATIVI</b>	Non costruito né ristrutturato dalla società di leasing	Esente	€ 200	€ 200 + 200
	Costruito/ristrutturato dalla società di leasing e ceduto entro i 5 anni	10% o 4%	€ 200	€ 200 + 200
	Costruito/ristrutturato dalla società di leasing e ceduto oltre i 5 anni	Esente, Iva su opzione, se soggetto Iva reverse charge	€ 200	€ 200 + 200

### c) Cessione del contratto di leasing: la L. di Stabilità 2014 (L.147/2013) ha disposto che, in caso di cessione del contratto di leasing di immobili strumentali (anche da costruire), sia dovuta - oltre all'IVA - anche l'imposta di registro del 4% sul corrispettivo pattuito per la cessione del contratto, aumentato della quota capitale compresa nei canoni ancora da pagare, oltre al prezzo del riscatto (valore di mercato dell'immobile). Alla cessione del contratto di leasing immobiliare non si applica il reverse charge, nonostante si tratti - nella sostanza - della cessione di un fabbricato.

Continua ad applicarsi l'aliquota dimezzata delle imposte ipotecarie relative alle cessioni di beni strumentali (art. 10, c.1, n. 8-ter) del DPR. n. 633/1972) di cui siano parte fondi immobiliari chiusi.

(\*) Si veda l'articolo (con tabella) di A. Busani, *Il nuovo leasing scopre la frontiera del residenziale*, in Il Sole 24 ore, Norme e Tributi, n. 22 del 24 gennaio 2011, pag. 5.

<sup>12</sup> Oltre 5 anni, Iva su opzione (D.L. n. 83/2012).

## FABBRICATI

### LOCAZIONE / LEASING

#### Tabella 7: Locazione / leasing di fabbricati abitativi

In rosso le ultime modifiche apportate dall'art. 9 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (Legge di conversione 7 agosto 2012 n. 134).

Locatore	Periodi	Conduttore	Iva	Registro	Contratti	Norme
soggetto IVA	dal 4/7/2006	qualsiasi	Esente (*)	2% dei canoni	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art 10, n. 8, DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86
imprese costruttrici / ristrutturazione (in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata entro quattro anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o recupero e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni)	dal 1/1/2007 fino al 23/01/2012 (*)	qualsiasi	Iva 10%	67 € (Provvedimento Direttore A.E. 25/06/2010 prot. 2010/83561)(**) (se registrato)	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art 10, n. 8, DPR 633/72, Articolo 40 T.U. 131/86
Imprese costruttrici o ristrutturatrici dell'abitazione e "housing sociale" (*)	dal 26/6/2012	qualsiasi	Opzione Iva 10%	67 € (Provvedimento Direttore A.E. 25/06/2010 prot. 2010/83561) (**)	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art 10, n. 8, DPR 633/72, Articolo 40 T.U. 131/86
			Senza opzione, esente	2% dei canoni		
società di leasing	fino al 3/7/2006		Iva 10% o 20%	168 € (se registrato)	soggetti a registrazione solo in caso d'uso	
	dal 4/7/2006 al 11/8/2006		Esente	168 € (se registrato)	soggetti a registrazione solo in caso d'uso	Art 10, n. 8, DPR 633/72
	dal 12/8/2006		Esente	2% dei canoni	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art 10, n. 8, DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86
	dal 1/1/2011		Esente	168 € / 200 € dall'1/01/14 (se registrato) <sup>(13)</sup>	soggetti a registrazione solo in caso d'uso <sup>(14)</sup>	Art 10, n. 8, DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86, Nota all'art. 1 della Tariffa parte II T.U. 131/86 (art. 1 c. 15 lett. a) n. 2 L. 220/2010
privato		qualsiasi	fuori Campo IVA	2% dei canoni	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art. 1 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86

#### **Fabbricati non ultimati**

"Il concetto di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino dell'immobile, al quale si ricollega il regime impositivo dell'operazione, deve essere individuato con riferimento al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo. Pertanto, come già precisato con circolare n. 38/E del 12 agosto 2005 in materia di accertamento dei requisiti prima casa, si deve considerare ultimato l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli 23 e 24 del DPR 6 giugno 2001, n. 380. Inoltre, si deve ritenere ultimato anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completa. Con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione si precisa che la relativa cessione si deve ritenere imponibile ad IVA a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento perché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione. Se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire o è stata presentata la denuncia di inizio attività ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione" (circolare 12/E/2007).

#### **Indeducibilità del terreno**

Ai fini della immissione diretta si ricorda che il costo relativo ai terreni non è deducibile.

Nel caso il terreno sia stato acquistato separatamente dall'immobile, il suo valore è riportato nell'atto di acquisto stesso; diversamente il costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza è stabilito nel maggiore tra:

- l'importo iscritto in bilancio;
- il 20% del costo del fabbricato o, per i fabbricati industriali, il 30% del suddetto costo, intendendosi per questi ultimi quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni.

Per ciascun fabbricato il residuo valore ammortizzabile è pari alla quota di costo riferibile allo stesso al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti calcolate sul costo complessivo: le quote di ammortamento dedotte in periodi di imposta precedenti a quello in corso al 4 luglio 2006 sono riferite proporzionalmente al costo dell'area e al fabbricato.

Il costo complessivo (area più fabbricato) su cui applicare le percentuali del 20 o 30 per cento deve essere assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati nonché delle rivalutazioni effettuate, le quali, pertanto, sono riferibili esclusivamente al valore del fabbricato e non anche a quello dell'area.

Con riferimento ai fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, è prevista una analoga indeducibilità della quota capitale dei canoni riferibile alle medesime aree.

(art. 36 commi 7, 7 bis e 8 del DL 223/2006 e DL 118 del 3/8/2007).

Nel caso di unità immobiliari che, in circostanza di locazione a terzi da parte dell'impresa, subiscono la variazione catastale d'uso da abitazione (categoria A, esclusi gli A/10) a ufficio (A/10), la Risoluzione 12 dicembre 2007 n. 364/E ha affermato che, laddove si verifici in costanza del contratto la variazione catastale della destinazione d'uso del fabbricato:

- il relativo contratto di locazione deve essere integrato con un apposito atto dal quale emerga l'avvenuta variazione catastale d'uso e nell'ambito del quale venga eventualmente manifestata la volontà di procedere all'opzione per il regime di imponibilità IVA (ovviamente, nei soli casi in cui la locazione del fabbricato divenuto strumentale non risulti già soggetta obbligatoriamente a IVA, conformemente a quanto previsto dal numero 8 dell'art. 10 del DPR 633/1972);
- gli "atti integrativi", di cui al precedente punto, devono essere registrati entro il termine fisso di 30 giorni, allegando ai medesimi i contratti di locazione "originari" cui si riferiscono.

In caso di sublocazione dell'immobile, questa viene assoggettata autonomamente ad imposizione, come un rapporto autonomo anche se dipendente dal contratto di locazione sotto il profilo civilistico. Pertanto, le prestazioni derivanti da rapporti di sublocazione risultano autonomamente assoggettate a tassazione, secondo le regole e i criteri previsti per i contratti di locazione da cui dipendono (cfr. circ. 12/E del 2007).

(\*) Con effetto dal 24/01/2012 e fino al 25/06/2012, l'art. 57 del D.L. 01/2012 (c.d. "Decreto Liberalizzazioni") aveva previsto l'imponibilità Iva (10%), a scelta del locatore e previa apposita opzione espressa nel relativo contratto, per i contratti di durata non inferiore a 4 anni in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata, ovvero aventi ad oggetto fabbricati destinati ad alloggi sociali ex DM 22/04/2008. Dal 26/06/2012, con il D.L. n. 83/2012 (convertito con modificazioni nella L. 134/2012), sono imponibili ad Iva, mediante opzione del locatore da manifestare nel contratto di affitto, le locazioni di abitazioni, effettuate dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici, e le locazioni di alloggi sociali, come individuati dal D.M. 22 aprile 2008, effettuate da qualsiasi impresa (anche non costruttrice/ristrutturatrice).

(\*\*) Stando al tenore normativo, quando dovuta in misura fissa, l'imposta di registro dovrebbe essere corrisposta nella misura di 168,00 € (200 € dall'1/01/14). Tuttavia, si rileva che, nella prassi, l'Agenzia delle Entrate, in relazione ai contratti di locazione, applica l'imposta di registro nella misura fissa di 67,00 Euro (vedasi A. Mauro ed E. Zanetti, IVA e imposte d'atto sulle locazioni immobiliari delle imprese dopo il D.L. 83/2012 convertito, Eutekne, Scheda d'Aggiornamento 10/2012).

Novità decreto "Sblocca Italia" (DL n.133/2014): esente da imposte di registro e di bollo la registrazione relativa alla riduzione del canone di locazione.

<sup>13</sup> Assilea in un chiarimento reso ai suoi associati (circ. 39/2010) ha sostenuto che, pur risultando dubbio se, al verificarsi del caso d'uso (o in caso di registrazione volontaria) la registrazione debba avvenire con il pagamento delle imposte di registro in misura fissa o proporzionale, dovrebbe trovar applicazione l'imposta di registro fissa, atteso che il legislatore fiscale intendeva, con le recenti modifiche, ripristinare la situazione normativa previgente al D.L. 223/2006. Ciò è confermato dalla Circ. n. 12/E dell'11/03/2011.

<sup>14</sup> Nella Circ. n. 12/E dell'11/03/2011, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che se il contratto è formato per scrittura privata non autenticata, deve essere assoggettato a registrazione solo in caso d'uso, con pagamento dell'imposta di registro in misura fissa (art. 1, lett. b) della Tariffa, parte II). Nel caso il contratto sia formato per atto pubblico o scrittura privata autenticata, deve essere assoggettato a tassazione in termine fisso secondo le regole ordinarie; in tali ipotesi, ovvero in caso di registrazione volontaria del contratto di locazione finanziaria, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa ex art. 40 del T.U. 131/86.

**TERRENI**

**CESSIONE**

**IMPOSTE INDIRETTE**

## TERRENI

### CESSIONE

#### **Tabella 8: Trasferimento di terreni** (per agevolazioni, vedi tabella 10)

In verde, la nuova disciplina applicabile ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014 (D.Lgs. n. 23/2011, art. 10; D.L. n. 104/2013, art. 26).

#### Da imprese

Cessione	Iva	Imposta di registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
terreni "susceptibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" (*) <sup>(15)</sup>	22%	200 €	200 €	200 €	Art. 1 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 1, DPR 131/86, Tariffa art. 1 T.U. 347/90, Art. 10 T.U. 347/90
terreni non "susceptibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" (es. terreni agricoli**)	fuori Campo IVA	12% ovvero 9% se a favore di imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative	50 €	50 €	Art. 2 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 1, DPR 131/86, Tariffa art. 1 T.U. 347/90, Art. 10 T.U. 347/90
terreni non agricoli e non edificabili e relative pertinenze	fuori Campo IVA	9%	50 €	50 €	Art. 2 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 1, DPR 131/86, Tariffa art. 1 T.U. 347/90, Art. 10 T.U. 347/90

#### Da privati

Cessione	Iva	Imposta di registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
terreni "susceptibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" (*)	/	9%	50 €	50 €	Art. 1 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 1, DPR 131/86, Tariffa art. 1 T.U. 347/90, Art. 10 T.U. 347/90
terreni non "susceptibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" (es. terreni agricoli**)	/	12% ovvero 9% se a favore di imprenditori agricoli professionali o di associazioni o società cooperative	50 €	50 €	Art. 2 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 1, DPR 131/86, Tariffa art. 1 T.U. 347/90, Art. 10 T.U. 347/90
terreni non agricoli e non edificabili e relative pertinenze	/	9%	50 €	50 €	Art. 2 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 1, DPR 131/86, Tariffa art. 1 T.U. 347/90, Art. 10 T.U. 347/90
trasferimento di immobili compresi in piani particolareggiati <sup>(16)</sup> (edilizia residenziale, comunque denominata, completata entro 11 anni dall'acquisto direttamente dall'acquirente)	/	9%	50 €	50 €	Art. 1 co. 25, L. 244/2007 – Circ. A.E. 6/01 Art. 2, co. 23, L. 10/2011
terreni lottizzati	/	9%	50 €	50 €	Art. 1 co. 25, L. 244/2007 Circ. A.E. 9/02 e 11/02
trasferimento di immobili compresi in piani di recupero di iniziativa pubblica o privata convenzionata <sup>(17)</sup>	/	9%	50 €	50 €	Art. 5, L. 168 del 22/04/1982.

(\*) Si ritiene che tale locuzione, contenuta nell'art. 2 co. 3 lett. c) del DPR 633/72, debba essere oggi reinterpretata anche alla luce della nuova nozione di area fabbricabile stabilita dall'art. 36 co. 2 del DL 223/2006, conferendo cioè già rilevanza alle prescrizioni del PRG solo adottato dal Comune, ma non ancora approvato dalla Regione, anche in carenza degli strumenti attuativi. Sembra quindi che l'obbligo della fatturazione, con applicazione dell'IVA al 22%, insorga anche qualora oggetto di cessione sia un'area inserita nel PRG soltanto adottato dal Consiglio Comunale, ma non ancora approvato con decreto della Giunta Regionale.

(\*\*) Non esiste nella norma fiscale alcuna definizione specifica dei terreni agricoli, definizione che è stata invece determinata per le aree fabbricabili. Si ritiene comunque che con il termine "terreni agricoli" ci si riferisca a quei terreni classificati come tali dai vigenti strumenti urbanistici (tale qualifica può essere agevolmente accertata attraverso il certificato di destinazione urbanistica che deve essere allegato, a pena di nullità, ad ogni atto traslativo a titolo oneroso).

<sup>15</sup> Cfr. C.T.R. Firenze, sentenza 24/02/2014, n. 422/30/14: la cessione di un terreno già edificato al proprietario dell'edificio sovrastante costituisce cessione di area non edificabile, soggetta, dunque, ad imposta di registro e non assoggettabile, invece, ad Iva.

<sup>16</sup> Vedere approfondimento G. Rebecca, *Il Fisco* n. 16/2008

<sup>17</sup> Il recupero dovrà essere effettuato dall'acquirente. Problematiche ai fini delle imposte dirette. Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, è operazione speculativa (cessione di aree fabbricabili anche in presenza di costruzioni).

Risoluzione 395/E del 2008 – Commento critico di G. Rebecca, "Riqualificabilità della cessione di fabbricato da demolire in cessione di terreno", *Il Fisco* n. 37/2010, pag. 1-5959; "Cessione di fabbricati da demolire", *Il Fisco* n. 13/2011, pag. 1-1999; "Immobili da demolire con prelievo bifronte", *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi*, n. 70 del 14 Marzo 2011; "Il fabbricato da demolire e le imposte", *Il Fisco* n. 33/2011, pag. 1-5327. Circolare n. 28/E del 21 giugno 2011.

Si segnalano le sentenze Cass. 21 febbraio 2014, n.4150 e 9 luglio 2014, n. 15629, che, contrariamente all'interpretazione di cui alla Ris. 395/E del 2008, affermano che la cessione di un immobile da demolire non può essere considerata cessione di terreno edificabile. Cfr. G.Rebecca - G. Lovato, "Cessione di immobili da demolire: finalmente una buona notizia", *Fiscal-focus.info*, *Il Quotidiano del professionista*, 12 marzo 2014. La sentenza Cass. 21.11.2014, n. 24799, in ambito di imposta di registro, ha confermato la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di riqualificare l'atto di cessione di immobile obsoleto da demolire in cessione di area edificabile, qualora ne sussistano i presupposti ex art. 20 del d.p.r. n. 131/1986.

Vedasi anche lo Studio n.24-2012/T del Consiglio Nazionale del Notariato.

Vedi CTP di Lecce n. 567/04/2011 del 21 dicembre 2011 che ha riconosciuto l'applicazione dell'agevolazione, anche in assenza di inserimento in piani di recupero, qualora ex art. 27 L. 457/78, per l'immobile situato nel centro storico, l'acquirente si obblighi con dichiarazione contenuta nel corpo dell'atto di compravendita a recuperare l'immobile, e a praticare, in caso di alienazione o locazione, prezzi e canoni concordati con l'amministrazione locale, oltre che a partecipare agli oneri di urbanizzazione di cui alla legge 10/77.

## TERRENI

### CESSIONE

#### Tabella 9: Cessione di terreni agricoli – Agevolazioni

In verde, la nuova disciplina applicabile ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014 (D.Lgs. n. 23/2011, art. 10; D.L. n. 104/2013, art. 26).

Acquirente	Registro	Ipotecaria	Catastale	Note	Norme
chiunque non sia coltivatore diretto o I.A.P. (Imprenditore Agricolo Professionale)	12% (min. € 1.000)	50 €	50 €	/	Tariffa parte 1, art. 1 TU 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
coltivatore diretto (comprese società coltivatrici dirette) con le agevolazioni della piccola proprietà contadina (1)	200 €	200 €	1%	imposta catastale esente sui terreni inseriti nei "territori montani". (art. 9 D.P.R. 601/1973)	Art. 2 co. 8 L. 203 22/12/2008 - L. 604/54 - L. 454/61 - L. 590/65 - L. 25/2010 - L. 220/2010
imprenditore agricolo professionale (anche società) iscritti alla gestione previdenziale e assistenziale - agevolazioni P.P.C. (1)	200 €	200 €	1%	Imposta catastale esente sui terreni inseriti nei "territori montani". (art. 9 D.P.R. 601/1973)	Art. 2 co. 8 L. 203 22/12/2008 - L. 604/54 - L. 454/61 - L. 590/65 - L. 25/2010 - L. 220/2010
imprenditore agricolo professionale (anche società) non iscritti alla gestione previdenziale e assistenziale - no agevolazioni P.P.C.	9% (min. € 1.000)	50 €	50 €	/	Tariffa parte 1, art. 1 TU 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
giovani agricoltori (art. 14, L. n. 441/98)	12% (min. € 1.000)	50 €	50 €	/	Tariffa parte 1, art. 1 TU 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
compendio unico indivisibile (montano e generale)	9% (min. € 1.000)	50 €	50 €	/	D.Lgs. 228/01, art. 5 bis - D.Lgs. 101/05

(1) L'agevolazione prevista per la piccola proprietà contadina, inizialmente disciplinata dall'art. 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009 (L. 25/2010), era stata prima prorogata a regime dall'art. 1 comma 41 della Legge di stabilità per il 2011 (L. 220/2010), poi abrogata dall'art. 10, comma 4, del D.Lgs. n. 23/2011 ed infine esclusa dalla predetta abrogazione dalla L. n. 147/2013 (Legge di Stabilità 2014), art. 1, comma 608. Onorari dei Notai ridotti della metà.  
Si decade dalle agevolazioni in caso a) di alienazione volontaria del fondo entro 5 anni dall'acquisto e b) in caso di cessazione della conduzione e/o della coltivazione diretta del fondo entro 5 anni dall'acquisto, salvo quanto previsto dall'art.11, 3° c., D.Lgs. 228/2001 (alienazione o concessione in godimento del fondo a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 c.c., ferma restando la destinazione agricola; ovvero alienazione del fondo conseguente all'attuazione di politiche comunitarie, nazionali e regionali volte a favorire l'insediamento di giovani in agricoltura o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore).

#### Tabella 10: Donazione – Successione di terreni agricoli - Agevolazioni

Bene	Beneficiari	Imposte	Norme
fondi rustici, incluse costruzioni rurali	coltivatore diretto nell'ambito di una famiglia diretta coltivatrice. Coniuge, parenti linea retta, fratelli e sorelle.	riduzione al 40% del valore, se non superiore a € 103.291,38.	D.Lgs. 346/90, art.25, 3°c., e s.m.i.
azienda agricola	ascendenti e discendenti 3°grado. Donatari giovani con età non superiore a 40 anni già coltivatori diretti o IAP ovvero che lo diventeranno entro 24 mesi.	esenzione imposte sulle donazioni come pure catastali e bollo. Ipotecaria fissa.	L. 296/06 - L. 441/1998, art.14, 1°e 2°c.
compendio unico	C.D. o I.A.P. (Coltivatori Diretti o Imprenditori Agricoli Professionali)	esenzione su tutto.	D.Lgs. 228/01, art. 5 bis - D.Lgs. 101/05

**TERRENI**

**LOCAZIONE**

**IMPOSTE INDIRETTE**

## TERRENI

### LOCAZIONE

#### Tabella 11: Locazione di terreni

##### Imprese

Locazione	Iva	Registro	Contratti
aree destinate a parcheggio di veicoli; aree per le quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria	22%	67 € (Provvedimento Direttore A.E. 25/06/2010 prot. 2010/83561)	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula dal 12.8.2006 (Soggetti a registrazione solo in caso d'uso sino al 11.8.2006)
terreni agricoli	esente art. 10, comma 1 n. 8, DPR 633/72	0,5% dei canoni	soggetti a registrazione entro 30 gg. dalla stipula
altri terreni	esente art. 10, comma 1 n. 8, DPR 633/72	2%	soggetti a registrazione entro 30 gg. dalla stipula

##### Privati

Locazione	Iva	Registro	Contratti
aree destinate a parcheggio di veicoli; aree per le quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria	/	2%	soggetti a registrazione entro 30 gg. dalla stipula
terreni agricoli	/	0,5% dei canoni	soggetti a registrazione entro 30 gg. dalla stipula
altri terreni	/	2%	soggetti a registrazione entro 30 gg. dalla stipula

Novità decreto "Sblocca Italia" (DL. n.133/2014): esente da imposte di registro e di bollo la registrazione relativa alla riduzione del canone di locazione.

**ALTRI TRASFERIMENTI**  
**INTERVENTI DI RECUPERO**  
**SUCCESSIONI E DONAZIONI IMMOBILIARI**

**IMPOSTE INDIRETTE**

## ALTRI TRASFERIMENTI

**Tabella 12: Trasferimenti di immobili in genere (fabbricati e/o terreni) a favore di particolari soggetti**

In verde, la nuova disciplina applicabile ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014 (D.Lgs. n.23/2011, art.10; D.L. n. 104/2013, art. 26).

**Soggetto che non agisce quale soggetto Iva nell'esercizio di impresa, arte o professione**

Trasferimento a favore di	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
Stato, enti pubblici territoriali e loro consorzi, comunità montane	/	9%/12% (min. € 1.000)	esente se a favore dello Stato; altrimenti 50 €	esente se a favore dello Stato; altrimenti 50 €	Tariffa parte 1, art. T.U. 131/86, Art. 10 T.U. 347/90, Art. 1 T.U. 347/90, Tariffa art. 2 T.U. 347/90, Art. 1 T.U. 347/90, RIS. A.E. 31.07.2002 N. 254, RM 311 del 5/11/2007 <sup>(18)</sup>
Ipab	/	9%/12% (min. € 1.000)	50 €	50 €	Tariffa parte 1, art. T.U. 131/86 e nota Il quinquies (ex D.Lgs. n. 207 del 2001, art. 4)
Comuni e loro consorzi ( <u>trasferimento a titolo gratuito</u> )	/	200 €	200 €	200 €	Secondo A. Busani l'Art. 32, co. 2, DPR 29/09/1973 n. 601 che stabilisce ipotecaria e catastale esente in caso cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei Comuni e dei loro consorzi, è da intendersi "senza corrispettivo monetario". Di regola, infatti, si tratta di atti a "titolo oneroso" in quanto la cessione gratuita viene stipulata a fronte dell'ottenimento di un vantaggio (ad esempio: il rilascio di una concessione edilizia). A. Busani, <i>L'imposta di Registro</i> , Ipsoa, 2009, pag. 696
Fondazioni o società di cartolarizzazione, associazioni riconosciute (immobile di proprietà del Comune)	/	9% (min. € 1.000)	50 €	50 €	Art. 1, co. 275, L. 30/12/2004 n. 311

<sup>18</sup> La Corte di Cassazione (sentenza 29 luglio 2011, n.16648) ha affermato che il trasferimento di immobili a favore dello Stato è assoggettato ad imposta di registro fissa indipendentemente dalla forma giuridica degli atti con i quali viene posto in essere il trasferimento stesso.

## ALTRI TRASFERIMENTI

**Tabella 13: Trasferimenti di immobili a titolo oneroso e a titolo gratuito a favore di Onlus**

In verde, la nuova disciplina applicabile ai trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014 (D.Lgs. n.23/2011, art.10; D.L. n. 104/2013, art. 26).

### a) Immobili strumentali ceduti a Onlus

In rosso le ultime modifiche apportate dall'art. 9 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (Legge di conversione 7 agosto 2012 n. 134).

Cedente	Acquirente	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
impresa costruttrice o che ha effettuato interventi di ripristino entro 5 anni dalla conclusione dei lavori	Onlus	22% 10% se Tupini esente se trasferimento a titolo gratuito	200 €	3%	1%	Art 10, n. 8 ter DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90 Art. 10, c. 1, n. 12 DPR 633/1972, Art. 1, c. 2 e art.10 del D.Lgs 347/1990,
immobile ceduto da soggetti iva diversi dai precedenti	Onlus che svolge attività commerciale con detraibilità pari o inferiore al 25 per cento	Senza opzione, esente Iva Con opzione iva 22% con il "reverse charge" esente se trasferimento a titolo gratuito	200 €	3%	1%	Art 10, n. 8 ter DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90 Art. 10, c. 1, n. 12 DPR 633/1972, Art. 1, c. 2 e art.10 del D.Lgs 347/1990,
	Onlus che svolge attività commerciale con detraibilità superiore al 25 per cento	con opzione, Iva, ordinaria 22% con il "reverse charge", esente se trasferimento a titolo gratuito, in caso di opzione per l'iva da parte del cedente	200 €	3%	1%	Art. 1, c. 2 e 10 del D:Lgs 347/1990, Art. 30 c. 5bis DL 185/2008 conv. L. 2/2009, Art. 10. C. 1, n. 8-ter e n. 12 DPR 633/1972, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90 Art. 10, c. 1, n. 12 DPR 633/1972, Art. 1, c. 2 e art.10 del D.Lgs 347/1990
		senza opzione, esente Iva	200 €	esclusa se trasferimento a titolo gratuito	esclusa se trasferimento a titolo gratuito	
	Onlus nell'ambito dell'attività istituzionale	Senza opzione, esente Iva Con opzione, iva ordinaria 22% esente se trasferimento a titolo gratuito	200 €	3%	1%	Art. 30 c. 5bis DL 185/2008 conv. L. 2/2009, Art. 10, c. 1 n. 12 DPR 633/1972, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90, Art. 1, c. 2 e art.10 del D.Lgs 347/1990
privato	Onlus	/	9% (min. € 1.000)	50 €	50 €	Art. 30 c. 5bis DL 185/2008 conv. L. 2/2009, Art. 1, c. 2 e 10 del D.Lgs 347/1990, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90

## ALTRI TRASFERIMENTI

### b) Immobili abitativi ceduti a Onlus

Cedente	Acquirente	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
impresa costruttrice o che ha effettuato interventi di ripristino entro 5 anni dalla conclusione dei lavori	Onlus	iva 10% iva 22% se di lusso esente se trasferimento a titolo gratuito	200 €	200 €  escluse se trasferimento a titolo gratuito	200 €	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90, Art. 10, c. 1, n. 12 D.P.R. 633/1972
immobile ceduto da soggetti iva diversi dai precedenti	Onlus	Esente, salvo opzione Iva se cedente impresa costruttrice/ristrutturatrice negli atti a titolo oneroso	9% (min. € 1.000) (€ 200 se opz. IVA)	50 € (€ 200 se opz. IVA)  escluse se trasferimento a titolo gratuito	50 € (€ 200 se opz. IVA)	Art. 10, c. 1, n. 8-bis e n. 12 DPR 633/1972 Art. 30 co. 5-bis D.L. 185/2008 conv. L. 2/2009
privato	Onlus	fuori campo IVA	9% (min. € 1.000)	50 €  escluse se trasferimento a titolo gratuito	50 €	Art. 1, c. 2 e 10, c. 3 del D.Lgs 347/1990 Art. 30 co. 5-bis D.L. 185/2008 conv. L. 2/2009

Si applica l'imposta fissa di € 200, anziché quella proporzionale, nel caso di trasferimento a titolo gratuito, a condizione che la Onlus dichiari, nell'atto di acquisto, che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività. L'effettivo utilizzo da parte delle Onlus deve realizzarsi entro 2 anni dall'acquisto. In mancanza delle condizioni si realizza la decadenza dal beneficio con obbligo di versare l'imposta nella misura ordinaria e l'applicazione della sanzione nella misura del 30% dell'imposta stessa (art. 1, nota II quater, tariffa parte prima allegata al D.P.R. 131/1986).

### Tabella 14: Cessioni di opere di urbanizzazione

Cedente	Acquirente	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
impresa che ha eseguito le opere di urbanizzazione	enti pubblici territoriali	/	200 €	esente	esente	L. 865/1971; L. 10/1977; L. 847/1964, D.P.R. 380/2001; art. 51 L. 342/2000

## INTERVENTI DI RECUPERO

**Tabella 15: Interventi di recupero del patrimonio edilizio (manutenzione, restauro, rinnovamento e ristrutturazione)**

Intervento	Immobili	Prestazioni di servizi		Acquisto materiali		Beni significativi utilizzati per prestazioni di servizi (1)	
		Appalto	Altre prestazioni d'opera	Beni finiti	Materie prime e semilavorate	Fino al valore della prestazione	Oltre
manutenzione ordinaria (art. 3, c. 1, <b>lett. a</b> ) D.P.R. 380/2001)	edifici a prevalente destinazione abitativa privata	10%	10%	22% (3)	22%	10% (4)	22%
	altri edifici ed opere (2)	22%	22%	22%	22%	22%	22%
manutenzione straordinaria (art.3, c. 1, <b>lett. b</b> ) D.P.R. 380/2001) <sup>(19)</sup>	edifici a prevalente destinazione abitativa privata	10%	10%	22% (3)	22%	10% (4)	22%
	edifici di edilizia residenziale pubblica	10%	10%	22%	22%	22%	22%
	altri edifici e opere (2)	22%	22%	22%	22%	22%	22%
restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ( <b>lett. c, d</b> ), art. 3, c. 1, DPR 380/2001)	tutti gli edifici e opere (2)	10%	22% (5)	10%	22%	10%	10%
ristrutturazione urbanistica ( <b>lett. f</b> ) art. 3 c. 1, DPR 380/2001)	tutti gli edifici e opere (2)	10%	22%	10%	22%	10%	10%

- (1) il D.M. 29 dicembre 1999 stabilisce che sono beni significativi: ascensori e montacarichi; infissi interni ed esterni; caldaie; videocitofoni; apparecchiature di condizionamento e riciclo d'aria; sanitari e rubinetteria da bagno; impianti di sicurezza.
- (2) Opere di urbanizzazione ed equiparate.
- (3) Se la cessione di beni è accompagnata dalla posa in opera degli stessi nell'ambito dell'esecuzione di prestazioni di servizi, l'aliquota è del 10%.
- (4) Es. Appalto per l'installazione di un ascensore il cui costo complessivo è di 15.000 euro suddiviso in: costo ascensore 9.000 Euro; costo manodopera 6.000 euro. In tal caso, è necessario distinguere in fattura: 6.000 euro della manodopera con IVA al 10%; 6.000 euro della parte del costo dell'ascensore fino a concorrenza del costo della manodopera con IVA al 10%; 3.000 euro di eccedenza del costo dell'ascensore rispetto al costo della manodopera con IVA al 22%.
- (5) Edifici a prevalente destinazione abitativa privata 10% (art. 2, comma 11, legge 191/2009 e art. 7, comma 1, lett. b), legge 488/1999).

<sup>19</sup> Il D.L. n. 133/2014 ha ampliato il concetto di "manutenzione straordinaria", includendovi anche il frazionamento e l'accorpamento di unità immobiliari con esecuzione di opere. Cfr. Studio Notariato n. 851-2014/T.

## SUCCESSIONI E DONAZIONI IMMOBILIARI

**Tabella 16: Aliquote e franchigie applicabili alla successione e donazione di beni immobili<sup>(20)</sup>** (D.Lgs.346/90 ripristinato dall'art.2 c.47 D.L. 03/10/2006 n.262<sup>(21)</sup>)

Grado di parentela del beneficiario del trasferimento per successione o donazione (artt.5 e 36 c.1 e 5 D.Lgs.346/90)	Franchigia <sup>(22)</sup>	Imposta sulla successione/donazione <sup>(23)</sup>	Ipotecaria <sup>(24)</sup>	Catastale <sup>(25)</sup>	Ulteriori riduzioni (D.Lgs.346/90)
Coniuge e parenti in linea retta (padre/figlio; nonno/nipote)	1 milione di euro	4%	2%	1%	Se la successione è aperta entro 5 anni da altra successione o da altra donazione avente per oggetto gli stessi beni e diritti, l'imposta è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione di un decimo per ogni anno. Pertanto, si applicherà una riduzione del: <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 10% se l'altra successione si era aperta 5 anni prima;</li> <li>➢ 20% se l'altra successione si era aperta 4 anni prima;</li> <li>➢ 30% se l'altra successione si era aperta 3 anni prima;</li> <li>➢ 40% se l'altra successione si era aperta 2 anni prima;</li> <li>➢ 50% se l'altra successione si era aperta l'anno precedente.</li> </ul> Se nella successione non sono compresi tutti i beni e diritti oggetto della precedente successione o donazione o sono compresi anche altri beni e diritti, la riduzione si applica sulla quota di imposta proporzionale al valore dei beni e dei diritti compresi in entrambe (art.25 c.1 D.Lgs.346/90).
	Se prima casa	1 milione di euro	4%	200 €	
Fratelli / sorelle	100 mila euro	6%	2%	1%	
	Se prima casa	100 mila euro	6%	200 €	
Altri parenti fino al IV° grado (zio/nipote; cugini) e affini in linea collaterale fino al III° grado	-	6%	2%	1%	
	Se prima casa	-	6%	200 €	
Altri soggetti <sup>(26)</sup>	-	8%	2%	1%	
	Se prima casa	-	8%	200 €	
Portatore di handicap ai sensi della L.104/92	1.500.000 euro	4%, 6%, 8% a seconda del rapporto di parentela			
	Se prima casa	1.500.000 euro	4%, 6%, 8%	200 €	

<sup>20</sup> CALCOLO DEL VALORE DEGLI IMMOBILI: l'art.14 del D.Lgs.346/90 stabilisce che "La base imponibile, relativamente agli immobili compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo: a) per la piena proprietà, il valore venale in comune commercio del bene; ...".  
 FABBRICATI RURALI: non vanno assoggettati all'imposta sulle successioni e donazioni, neppure se in possesso di rendita catastale (Agenzia Entrate, risoluzione 6/08/09 n.207).

**VALUTAZIONE AUTOMATICA** (Ag.Entrate 06/02/2007 n.6 e 22/01/2008 n.3): il valore del bene immobile iscritto nella dichiarazione di successione non viene sottoposto a rettifica se risulta superiore a quello determinato con il meccanismo della "valutazione automatica", ottenuto moltiplicando il valore catastale dell'immobile, rivalutato del 5%, per i seguenti **moltiplicatori** indicati dalla legge (art.34 c.5 D.Lgs.346/90):

- **110, per la prima casa;**
- **120, per i fabbricati appartenenti ai gruppi catastali A e C (esclusi A/10 e C/1);**
- **140, per i fabbricati appartenenti al gruppo catastale B;**
- **60, per i fabbricati delle categorie A/10 e D;**
- **40,8, per i fabbricati delle categorie C/1 ed E.**

Per i **terreni non edificabili**, il valore imponibile si determina, invece, moltiplicando per 90 il reddito dominicale già rivalutato del 25%.

Tali limiti al potere di accertamento del valore degli immobili non operano in relazione:

- ai terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria;
- ai fabbricati non ancora iscritti in catasto con attribuzione di rendita, a meno che non vi sia una espressa richiesta di attribuzione di rendita e/o l'iscrizione sia avvenuta attraverso il metodo DOCFA per cui la rendita proposta non è ancora diventata definitiva (art.34 c.6 D.Lgs.31/10/90 n.346).

**USUCAPIONE:** rientrano nell'attivo ereditato (e devono, pertanto, essere ricompresi nella dichiarazione di successione) i beni che il defunto abbia, mentre era in vita, usucapito, anche se non sia stata pronunciata sentenza dichiarativa dell'avvenuto acquisto per usucapione. (Ag.Entrate, risoluzione n.52 del 25/02/2009).  
**DIRITTI REALI DI USUFRUTTO, USO O ABITAZIONE:** valore risultante dal calcolo della base imponibile per le rendite e le pensioni, assumendo come annualità l'importo ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale di interesse (art.17 D.Lgs.346/90). In base all'art.61 c.1 D.Lgs.346/90, non è dovuta alcuna imposta sulla riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà se tale trasferimento avviene per causa di morte (successione) o a titolo gratuito (donazione).

**NUDA PROPRIETA':** si considera la differenza tra il valore della piena proprietà e quello del diritto da cui essa è gravata.

**DIRITTO REALE DELL'ENFITEUTA:** si calcola il valore nel ventuplo del canone annuo, ovvero, se maggiore, la differenza tra il valore della piena proprietà e la somma dovuta per l'affrancazione (art.957 ss. c.c.).

<sup>21</sup> Le norme, introdotte dal D.L.262/2006 che ha ripristinato il D.Lgs.346/90, si applicano:

- alle donazioni fatte sotto forma di atti pubblici, scritture private autenticate e scritture private non autenticate presentate per la registrazione, a partire dal 29/11/2006 (data di entrata in vigore della L.286/2006);
- successioni apertesi a partire dal 3/10/2006.

<sup>22</sup> Al di sotto del valore previsto dalla franchigia, il trasferimento dell'immobile è esente da imposte di successione/donazione. Il valore della franchigia si intende previsto individualmente per ogni singolo beneficiario. Sono dovute le imposte ipotecarie e catastali. Ogni 4 anni il Ministro dell'Economia e delle Finanze provvede all'aggiornamento della franchigia, tenendo conto dell'indice del costo della vita. C'è incertezza circa la necessità di tener conto dell'utilizzo della franchigia per donazioni effettuate nel periodo in cui l'imposta sulle successioni era stata abolita. L'Amministrazione finanziaria ritiene se ne debba tener conto (Circolare n. 3/E del 22/01/2008). La Commissione di Studio del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (studio n. 1 del 12 dicembre 2008) è per la tesi della esclusione delle precedenti donazioni, ai fini della franchigia.

Le franchigie non sono cumulabili; perciò, ad esempio, ove il figlio del defunto sia anche portatore di handicap, egli usufruirà solo della franchigia (più favorevole) di 1.500.000,00 euro e non potrà sommare ad essa la franchigia di 1 milione di euro prevista per i trasferimenti ai discendenti.

**COACERVO:** l'Istituto del Coacervo è disciplinato dall'art.8 c.4 del D.Lgs.346/90. Per meglio chiarire i calcoli da porre in essere ai fini della determinazione del coacervo, si veda la circ.Agenzia delle Entrate 22/01/2008 n.3.

In breve, ognuno gode di una franchigia sola, di 1 milione di euro, per i trasferimenti ricevuti dal padre per successione e donazione (e non di una franchigia di 1 milione di euro per le donazioni e di una franchigia di 1 milione di euro per le successioni).

<sup>23</sup> Sull'eccedenza del valore dell'immobile rispetto alla franchigia.

<sup>24</sup> Con un versamento minimo di 200,00 euro.

<sup>25</sup> Con un versamento minimo di 200,00 euro.

<sup>26</sup> L'imposta non è dovuta, ex art.3 D.Lgs.346/90, per i trasferimenti effettuati a favore di:

- Stato, regioni, province e Comuni;
- Enti pubblici, fondazioni o associazioni legalmente riconosciute e con scopo, anche se non esclusivo, di pubblica utilità;
- Onlus e fondazioni bancarie (L.461 del 23/12/98 e D.Lgs.17/05/99 n.153);
- Movimenti e partiti politici.

## SUCCESSIONI E DONAZIONI IMMOBILIARI

**Tabella 17: Agevolazioni**

AGEVOLAZIONI:			
	Successione / Donazione	Ipotecaria	Catastale
<p><b><u>Beni culturali vincolati</u></b></p> <p>È prevista l'<b>esclusione dall'attivo ereditario</b> per i beni culturali vincolati ex Codice dei beni culturali (D.Lgs.42/2004) e sottoposti a "dichiarazione di interesse pubblico" ex art.12-13 D.Lgs.42/2004 <b>prima della data di apertura</b> della successione (D.Lgs.346/90). Affinchè possa operare l'esenzione in parola, è necessario che l'erede applichi quanto stabilito dalla C.M. 30/03/00 n.61/E.</p>	0	2%	1%
<p>Per i beni immobili culturali compresi <b>nell'attivo ereditario e non sottoposti, anteriormente all'apertura</b> della successione, al vincolo previsto nell'art.2 L.01/06/39 n.1089, l'imposta dovuta dall'erede o legatario, al quale i beni sono devoluti, è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al 50% del loro valore (art.25 c.2 D.Lgs.346/90).</p>	<p><u>50%</u> delle imposte di successione / donazione, ipotecarie e catastali dovute (art.25 del D.Lgs.346/90).</p>		
<p><b><u>Fondi rustici</u></b></p> <p>Fondi rustici, comprese le costruzioni rurali anche se non insistenti sul fondo (art.42 TUIR), a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ l'erede o legatario sia coltivatore diretto;</li> <li>➤ la devoluzione avvenga nell'ambito di una famiglia diretto-coltivatrice;</li> <li>➤ l'esistenza di questi requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente, allegata alla dichiarazione della successione</li> </ul>	<p>40% con un massimo di 103.291,38 (art.25 c.3 D.Lgs.346/90)</p>		
<p>Agevolazioni relative ai boschi costituiti, ricostituiti o migliorati per effetto di leggi a favore dei terreni montani (art.9 c.5 DPR 601/73)</p>	<p>Esenzione dall'imposta di successione / donazione. Imposta di registro e ipotecaria in misura fissa. Esenzione dell'imposta catastale.</p>		

**FABBRICATI E TERRENI**

**CESSIONE**

**IMPOSTE DIRETTE**

## FABBRICATI

### LA TASSAZIONE NEL POSSESSO DA PARTE DI PRIVATI

Il “Decreto Salva Italia” (D.L. n. 201/2011, convertito dalla Legge n. 214/2011) ha anticipato al 1° gennaio 2012 l'imposta municipale propria (IMU – tabella n. 31) che sostituisce, per la componente immobiliare, l'Irpef e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati.

Tuttavia, a partire dal 2013, il reddito degli immobili ad uso abitativo non locati situati nello stesso Comune nel quale si trova l'abitazione principale, assoggettati ad IMU, è tassato ai fini IRPEF e relative addizionali nella misura del 50% della rendita catastale (L. n. 147/2013).

#### Tabella 18: Il possesso di fabbricati non locati da privati

Situazione del fabbricato	Titolo di possesso	Imponibile <sup>(27)</sup>	Esclusioni	Norma e prassi
Fabbricati non abitativi, esistenti sul territorio nazionale, che sono iscritti o da iscriversi, con attribuzione di rendita, nel catasto edilizio urbano	Proprietà (piena) Diritto reale di godimento (*)	Rendita catastale assegnata alla singola unità immobiliare, rivalutata del 5%, rapportata alla percentuale di titolarità e alla durata del possesso <sup>(28)</sup> In mancanza di rendita definitiva, si adotta una rendita presunta calcolata prendendo come riferimento unità immobiliari similari, negli altri casi	- Fabbricati adibiti esclusivamente alla propria attività professionale o d'impresa - Fabbricati adibiti al culto, non locati, ed a sede aperte al pubblico di musei e biblioteche, purché al proprietario non derivi alcun reddito - Unità immobiliari in ristrutturazione, non utilizzate - Costruzioni rurali D.L. 557/1993 e success. modifiche	Art. da 36 a 42 D.P.R. 917/1986 Quadro RB Unico 2014 PF
Costruzioni stabili esistenti nel suolo o nel sottosuolo, che abbiano destinazione a carattere permanente, anche se non incorporate al suolo in modo definitivo, esistenti sul territorio nazionale, che sono iscritti o da iscriversi, con attribuzione di rendita, nel catasto edilizio urbano.	Proprietà (piena) Diritto reale di godimento (*)	Rendita catastale assegnata alla singola unità immobiliare, rivalutata del 5%, rapportata alla percentuale di titolarità e alla durata del possesso In mancanza di rendita definitiva, si adotta una rendita presunta calcolata prendendo come riferimento unità immobiliari similari	----	Art. da 36 a 42 D.P.R. 917/1986 Quadro RB Unico 2014 PF
Fabbricati abitativi, esistenti sul territorio nazionale, che sono iscritti o da iscriversi, con attribuzione di rendita, nel catasto edilizio urbano	Proprietà (piena) Diritto reale di godimento (*)	Rendita catastale assegnata alla singola unità immobiliare, rivalutata del 5%, rapportata alla percentuale di titolarità e alla durata del possesso In mancanza di rendita definitiva, si adotta una rendita presunta calcolata prendendo come riferimento unità immobiliari similari, negli altri casi <sup>(29)</sup>	- Abitazione principale + pertinenze - Abitazione in uso gratuito a familiari, se non proprietario di abitazione principale - Abitazione in corso di ristrutturazione, se non effettivamente utilizzata	Art. da 36 a 42 D.P.R. 917/1986 Risoluzione 11/2/2000 n. 13/E (deduzione abitazione principale solo per un'unità) Quadro RB Unico 2014 PF
Parti comuni condominiali, autonomamente accatastate	Proprietà (piena) Diritto reale di godimento (*)	Rendita catastale assegnata alla singola unità immobiliare, rivalutata del 5%, rapportata alla percentuale di titolarità e alla durata del possesso In mancanza di rendita definitiva, si adotta una rendita presunta calcolata prendendo come riferimento unità immobiliari similari, negli altri casi	- Rendita del condominio < euro 25,82	Art. da 36 a 42 D.P.R. 917/1986 Quadro RB Unico 2014 PF
Fabbricati all'estero	Proprietà Immobile assoggettato a tassazione nello Stato estero	Ammontare netto assoggettato ad imposta sui redditi nello Stato estero per il periodo d'imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo d'imposta estero che scade nel corso di quello italiano. Riconoscimento del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero <sup>(30)</sup>	----	Art. 67 comma 1, lett. e) e art. 70 D.P.R. 917/1986 Quadro RL 12 Unico 2014 PF Redditi diversi
	Proprietà Immobile non assoggettato a tassazione nello Stato estero	Non tassato in Italia, purché il contribuente italiano non abbia percepito alcun reddito	----	Art. 67 comma 1, lett. e) e art. 70 D.P.R. 917/1986 Quadro RL 12 Unico 2014 PF Redditi diversi

(\*) Il proprietario del terreno, in tal caso, non dichiara alcun reddito.

<sup>27</sup> L'imposta non è dovuta qualora il reddito complessivo sia formato esclusivamente da redditi fondiari di fabbricati di importo non superiore a euro 500,00; in tale ipotesi, il contribuente è altresì esonerato dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi

<sup>28</sup> Il D.L. n. 16/2012 ha modificato il trattamento impositivo degli **immobili di interesse storico-artistico**, eliminando, con decorrenza dal 2012, la disposizione agevolativa secondo cui il reddito derivante da questi immobili veniva determinato in base alla "rendita figurativa" (applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato). A seguito di tale modifica, non sono state introdotte nuove e specifiche disposizioni ai fini IRPEF, in considerazione del fatto che dal 2012 l'IMU, cui sono assoggettati anche detti immobili, sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali (rilevanza IRPEF e addizionali nella misura del 50% della R.C. se immobile non locato sito nello stesso Comune nel quale si trova l'abitazione principale – L. n. 147/2013). Si veda la tabella n. 31 relativa all'IMU.

<sup>29</sup> Nel caso di abitazione secondaria (unità a disposizione) la rendita catastale rivalutata dovrà generalmente essere incrementata di un terzo.

<sup>30</sup> Si veda la tabella n.34 in merito all'IVIE.

## TERRENI

### LA TASSAZIONE NEL POSSESSO DA PARTE DI PRIVATI

Il “Decreto Salva Italia” (D.L. n. 201/2011, convertito dalla Legge n. 214/2011) ha anticipato al 1° gennaio 2012 l'imposta municipale propria (IMU – tabella n. 31) che sostituisce, per la componente immobiliare, l'Irpef e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati.

#### Tabella 19: Il possesso di terreni non locati da privati

Tipologia di terreno <sup>(31)</sup>	Titolo di possesso	Imponibile	Esclusioni	Norma e prassi
Terreni, in Italia, non in affitto, iscritti o che devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni	Proprietà (piena) Diritto reale di godimento <sup>(32)</sup>	Reddito dominicale e reddito agrario (se coltiva il fondo) <sup>(33)</sup> , proporzionale alla durata del possesso e alla quota corrispondente al diritto di proprietà o di godimento, rivalutati rispettivamente dell'80% e del 70% <sup>(34)</sup> <sup>(35)</sup>	- Terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani - Terreni dati in affitto per usi non agricoli (redditi diversi) - Terreni produttivi di reddito d'impresa - Terreni, parchi, giardini aperti al pubblico o la cui conservazione è di pubblico interesse	Art. da 25 a 35 D.P.R. 917/1986 Quadro RA Unico 2014 PF
Terreni, in Italia, non in affitto, non determinabili catastalmente (Censi, decime, quartesi) (Redditi derivanti da immobili che non sono e non devono essere iscritti in Catasto)	Proprietà (piena) Diritto reale di godimento <sup>(36)</sup>	Importo percepito, criterio di cassa, senza riconoscimento di alcuna deduzione di spese	----	Art. 67 comma 1, lett. e) e art. 70 D.P.R. 917/1986 Quadro RL 11 Unico 2014 PF Redditi diversi
Terreni all'estero non locati	Proprietà Immobile assoggettato a tassazione nello Stato estero	Ammontare netto assoggettato ad imposta sui redditi nello Stato estero per il periodo d'imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo d'imposta estero che scade nel corso di quello italiano. Riconoscimento del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero <sup>(37)</sup>	----	Art. 67 comma 1, lett. e) e art. 70 D.P.R. 917/1986 Quadro RL 12 Unico 2014 PF Redditi diversi
	Proprietà Immobile non assoggettato a tassazione nello Stato estero	Non tassato in Italia, purché il contribuente italiano non abbia percepito alcun reddito	----	Art. 67 comma 1, lett. e) e art. 70 D.P.R. 917/1986 Quadro RL 12 Unico 2014 PF Redditi diversi

<sup>31</sup> Non rileva alcuna distinzione in ragione della destinazione urbanistica dei terreni.

<sup>32</sup> Il proprietario del terreno, in tal caso, non dichiara alcun reddito.

<sup>33</sup> I redditi dominicale e agrario possono essere rilevati direttamente dagli atti catastali se la coltura effettivamente praticata corrisponde a quella risultante in Catasto.

<sup>34</sup> Si ricorda che non si devono rivalutare i redditi dominicali e agrari dei terreni concessi in affitto per usi agricoli a giovani ai quali si applicano le agevolazioni per imprenditoria giovanile.

<sup>35</sup> La legge di stabilità 2013 (L. 24 dicembre 2012, n.228, art.1, comma 512) aveva previsto che per il triennio 2013-2015, ai fini delle imposte dirette, il reddito dominicale ed agrario fossero rivalutati di un ulteriore 15% ovvero 5% per i terreni agricoli e per quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola. L'art.7, co.4, del D.L. 24.06.2014, n. 91 (convertito dalla L. 11.08.2014, n. 116), ha modificato le aliquote per la rivalutazione, stabilendo che i redditi dominicali e agrari vengono rideterminati in misura pari a: 15% per gli anni 2013-2014; 30% per il 2015; 7% dal 2016. Per i terreni agricoli e per quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola, la rivalutazione (pari al 5% per gli anni 2013-2014), viene portata al 10%.

<sup>36</sup> Il proprietario del terreno, in tal caso, non dichiara alcun reddito.

<sup>37</sup> Si veda la tabella n.34 in merito all'IVIE.

**FABBRICATI E TERRENI**  
**LA TASSAZIONE NEL POSSESSO DA PARTE DI IMPRESE**

**Tabella 20: Il possesso di fabbricati e terreni non locati da parte di imprese**

Tipologia di immobile	Definizione	Imponibile	Norma e prassi
Fabbricati strumentali	<ul style="list-style-type: none"> <li>- utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa (strumentale per destinazione);</li> <li>- immobili che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (strumentali per natura);</li> <li>- categorie catastali A/10, B, C, D, E</li> </ul>	<p>Non produttivi di reddito.</p> <p>Rilevanza dei soli componenti negativi inerenti (ammortamento, spese di manutenzione, altri oneri).</p>	Art. 43, D.P.R. 917/1986
Immobili merce	Immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa	<p>Concorrono alla formazione del reddito secondo il meccanismo dei costi, dei ricavi e delle rimanenze.</p> <p>In particolare, gli immobili che alla fine dell'esercizio non sono stati ultimati ovvero ceduti concorrono alla formazione del reddito come variazione delle rimanenze finali.</p>	Art. 92, D.P.R. 917/1986
Immobili patrimonio	<ul style="list-style-type: none"> <li>- immobili non classificabili né come fabbricati strumentali né come immobili merce;</li> <li>- si tratta di terreni e fabbricati abitativi acquistati dalle imprese a titolo di investimento</li> </ul>	<p>Rendita catastale rivalutata del 5%, rapportata alla percentuale di titolarità e alla durata del possesso.</p> <p>Per gli immobili di <u>interesse storico/artistico</u>, il reddito medio ordinario è ridotto del 50% e non si applica comunque la maggiorazione di 1/3 di cui all'art.41 Tuir. <sup>(38)</sup></p>	Art.90, D.P.R. 917/1986

Per la locazione, cfr. tabella n. 26.

<sup>38</sup> Gli immobili patrimonio situati all'estero concorrono alla formazione del reddito sulla base della disposizione contenuta nell'art. 70, comma 2, Tuir. Cfr. tabelle n. 18-19 e 24-25.

## PLUSVALENZE DA CESSIONI DI IMMOBILI – REDDITI DIVERSI

(realizzate da **persone fisiche** che non operano nell'esercizio di impresa commerciale e di arti e professioni e delle **società semplici**)

**Tabella 21: Determinazione della plusvalenza in relazione alla diversa tipologia di acquisizione**

Provenienza	Tipologia di immobile	Tassazione in caso di cessione	Imponibile <sup>a)b)c)</sup>	Norma e prassi
<b>Successione</b>	Fabbricati	Mai	---	TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera b)
	Terreni non edificabili (agricoli o non agricoli), sui quali non sono state eseguite opere di urbanizzazione	Mai	---	TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera b)
	Terreni edificabili (secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione) (*) non lottizzati, sui quali non sono state eseguite opere di urbanizzazione	Sempre	[(Valore dichiarato nella denuncia di successione (o in seguito definito e liquidato) + Costi successivi inerenti) * indice Istat + invim + Imposta di successione]	TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera b) TUIR 917/86, art. 68, comma 2 Circ. 81/E del 2002 e 6/E del 2006 in tema di rivalutazione Istat Risoluzione n. 2/E del 2005 Studio 106-2006/T Consiglio Nazionale Notariato
	Terreni lottizzati (**) o sui quali sono state eseguite opere intese a renderli edificabili	Sempre	Valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere + costi inerenti (tra cui gli oneri di urbanizzazione)	TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera a) TUIR 917/86, art. 68, comma 2 Risoluzione 319/E del 24/7/2008
<b>Donazione</b>	Fabbricati	Si, se ceduti entro 5 anni dall'atto di acquisto o di costruzione <sup>(38)</sup> del donante e non adibiti per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione ad abitazione principale del cedente oppure dei suoi familiari	Corrispettivi percepiti meno Prezzo di acquisto o costo di costruzione del donante <sup>(40)</sup> + altri costi inerenti + Manutenzioni straordinarie	TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera b) TUIR 917/86, art. 68, comma 1
	Terreni non edificabili (agricoli o non agricoli), sui quali non sono state eseguite opere di urbanizzazione	Si, se ceduti entro 5 anni dall'acquisto del donante	Corrispettivi percepiti meno (Prezzo di acquisto sostenuto dal donante + costi inerenti)	TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera b) TUIR 917/86, art. 68, comma 1
	Terreni edificabili (secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione) (*) non lottizzati, sui quali non sono state eseguite opere di urbanizzazione	Sempre <sup>(41)</sup>	[(Valore dichiarato nell'atto di donazione (o in seguito definito e liquidato) + Costi successivi inerenti) * indice Istat + invim + Imposta di donazione]	TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera b) TUIR 917/86, art. 68, comma 2 Circ. 81/E del 2002 e 6/E del 2006 in tema di rivalutazione Istat Risoluzione n. 2/E del 2005 Studio 106-2006/T Consiglio Nazionale Notariato
	Terreni lottizzati (**) o sui quali sono state eseguite opere intese a renderli edificabili	Sempre	Valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere + costi inerenti (tra cui gli oneri di urbanizzazione)	TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera a) TUIR 917/86, art. 68, comma 2 Risoluzione 319/E del 24/7/2008

(continua)

**a) Corrispettivi percepiti <sup>(42)</sup>.** Il criterio che presiede la loro imputazione è il criterio di cassa, ovvero ai fini fiscali è rilevante l'effettivo incasso del corrispettivo e non è sufficiente la stipulazione dell'atto notarile. In caso di cessione di un immobile con pagamento dilazionato, il cedente deve ripartire il reddito nei diversi anni in cui avvengono gli incassi. La suddivisione della plusvalenza avviene ripartendo le spese proporzionalmente ai corrispettivi percepiti nei diversi esercizi, sebbene di norma le spese siano sostenute interamente prima della cessione (art. 68, comma 7, lettera f) del Tuir). – Anche la permuta rientra tra le ipotesi contrattuali da cui può emergere una plusvalenza tassabile. Si evidenzia che per consolidata giurisprudenza (da ultimo, Cass., sentenza n. 23001 del 13 dicembre 2012), per la cessione di aree edificabili, il valore definito in seguito ad accertamento con adesione ai fini dell'imposta di registro costituisce elemento presuntivo per l'Agenzia delle Entrate da cui desumere il corrispettivo rilevante ai fini Irpef (presunzione semplice).

(\*) Secondo l'art. 36, comma 2 del D.L. 223/2006 si tratta di quei **terreni utilizzabili a scopo edificatorio** in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo. A tale proposito si segnala la Risoluzione n. 395 del 22 ottobre 2008 dell'Agenzia delle Entrate che evidenzia come un fabbricato compreso in un piano di recupero perde la sua originaria natura e acquisisce quella di terreno suscettibile di destinazione edificatoria, con la conseguenza che la sua cessione comporta, in capo al cedente privato, la tassazione della relativa plusvalenza anche nell'ipotesi di cessione "ultraquinquennale". Tesi che personalmente non condividiamo.

Ed ancora la Risoluzione n. 23/E del 28 Gennaio 2009 in tema di "manufatto in corso di costruzione" che evidenzia in pratica come prima che il rustico venga ultimato, rileva l'area fabbricabile ancorché su di essa vi sia un manufatto edilizio in costruzione.

(\*\*) Costituisce "**lottizzazione**" non il mero frazionamento dei terreni, ma qualsiasi utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari, preveda la realizzazione contemporanea e successiva di un pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, conseguentemente, comporti la predisposizione delle opere di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento (art. 8 L. 765/1967, Circolare n. 3210 del 28 Ottobre 1967 Ministero dei Lavori Pubblici, art. 18 L. 47/1985 e Risoluzione n. 319 del 24/7/2008 in merito al momento in cui un terreno può essere qualificato come "lottizzato", in pratica "firma della Convenzione con il Comune").

Con la locuzione "**opere intese a rendere edificabili i terreni**" si intendono quelle attività che, in assenza di un procedimento di lottizzazione, vengono svolte al fine di favorire la concreta possibilità di costruire su un terreno aumentandone, così, il valore di mercato, anche senza nessuna ufficialità (opere "abusive").

Risulta, quindi, necessario verificare di volta in volta se le citate opere abbiano inciso sulla concreta possibilità di edificare.

<sup>39</sup> L'agenzia delle Entrate ha chiarito che: "Si ritiene che in ambito tributario, il concetto di **ultimazione dei lavori di costruzione di un immobile**, di fatto prescinde dall'accatastamento del bene o dalla data della certificazione rilasciata in sede di collaudo, prevalendo, la sostanziale fruizione o utilizzazione economica del bene" (Ris. 231/E del 6/6/2008, Circolare 1/3/2007 n. 12/E, Circolare 12/8/2005 n. 38/E).

<sup>40</sup> Nell'ipotesi di cessione di un fabbricato costruito su un terreno acquistato gratuitamente si deve tener conto del valore normale del terreno alla data di inizio della costruzione, dato che in questa ipotesi si dovrà determinare il costo complessivo del fabbricato stesso, influenzato dal valore del terreno.

<sup>41</sup> Cfr. Corte di Cassazione, ordinanza n. 22716 del 2 novembre 2011, che ha qualificato elusiva la donazione dell'area fabbricabile ad un familiare, seguita dalla cessione della medesima area da questi ad un terzo.

<sup>42</sup> Cfr. anche Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 45/2011-T.

Provenienza	Tipologia di immobile	Tassazione in caso di cessione	Imponibile <sup>a) b) c)</sup>		Norma e prassi
Acquisto	Fabbricati	Si, se ceduti entro 5 anni dall'atto di acquisto o di costruzione e non adibiti per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione ad abitazione principale del cedente oppure dei suoi familiari	Acquisto a titolo oneroso	Corrispettivi percepiti meno Prezzo di acquisto + altri costi inerenti + Manutenzioni straordinarie	TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera b) TUIR 917/86, art. 68, comma 1
			Costruzione (no lottizzazione)	Corrispettivi percepiti meno Spese di costruzione (compreso la demolizione di fabbricati) + altri costi inerenti	
	Terreni non edificabili (agricoli o non agricoli) sui quali non sono state eseguite opere di urbanizzazione	Si, se ceduti entro 5 anni dall'acquisto	Corrispettivi percepiti meno (Prezzo di acquisto + costi inerenti)		TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera b) TUIR 917/86, art. 68, comma 1
	Terreni edificabili (secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione) (*) non lottizzati, sui quali non sono state eseguite opere di urbanizzazione	Sempre <sup>(43)</sup>	Corrispettivi percepiti meno [(Prezzo di acquisto + costi inerenti)*indice Istat +Invim]		TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera b) TUIR 917/86, art. 68, comma 2 Circolare n. 73 del 27 maggio 1994 (pf. 6) e risposta 11.3 Circolare A.E. 13 febbraio 2006 n. 6
Terreni lottizzati (**) o sui quali sono state eseguite opere intese a renderli edificabili	Sempre	Terreni acquistati oltre 5 anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere	Corrispettivi percepiti meno (Valore normale del quinto anno anteriore all'inizio della lottizzazione o delle opere + costi inerenti)		TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera a) TUIR 917/86, art. 68, comma 2 Corte di Cassaz. n. 25611 del 1/12/2006
		Terreni acquistati non oltre 5 anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere	Corrispettivi percepiti meno (Prezzo di acquisto + costi inerenti)		
Usucapione	Fabbricati	Mai, l'acquisto avviene a titolo originario e non mediante atto traslativo a titolo oneroso	---		Risoluzione 31/3/2003 n. 78/E
	Terreni non edificabili (agricoli o non agricoli) sui quali non sono state eseguite opere di urbanizzazione	Mai, l'acquisto avviene a titolo originario e non mediante atto traslativo a titolo oneroso	---		
	Terreni edificabili (secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione) (*) non lottizzati, sui quali non sono state eseguite opere di urbanizzazione	Sempre	Corrispettivi percepiti – Invim meno Valore venale del bene alla data in cui è passata in giudicato la sentenza dichiarativa dell'usucapione, che dovrebbe poter essere incrementato dei costi successivi inerenti e quindi rivalutato sulla base dell'indice Istat		TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera b) TUIR 917/86, art. 68, comma 2 Risoluzione 31/3/2003 n. 78/E
	Terreni lottizzati (**) o sui quali sono state eseguite opere intese a renderli edificabili	Sempre	Corrispettivi percepiti meno Valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere + costi inerenti (tra cui gli oneri di urbanizzazione)		TUIR 917/86, art. 67, comma 1 lettera a) TUIR 917/86, art. 68, comma 2

**b) Costi inerenti.** Per costi inerenti si intendono a titolo esemplificativo gli oneri fiscali sostenuti per l'acquisto dell'immobile (quali ad esempio l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale), nonché le spese notarili e le eventuali spese di mediazione. Si ritiene che rientrino tra gli altri costi inerenti anche le c.d. spese di costruzione o incrementative (cfr. Cass. 23 agosto 2011, n.17595, secondo cui le spese incrementative, che costituiscono costi inerenti al bene, sono quelle spese che determinano un aumento della consistenza economica del bene o che incidono sul suo valore nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo. La stessa sentenza ha ritenuto irrilevanti, ai fini della determinazione della plusvalenza, le spese che attengono alla manutenzione o alla buona gestione dell'immobile perché non incrementano la consistenza o il valore del bene). Con riferimento ai terreni, si tratta di spese effettuate per liberare il terreno stesso da servitù, oneri e altri vincoli e per demolire le costruzioni esistenti sulle aree utilizzate ai fini edificatori. Nel caso di acquisto dell'immobile a seguito di donazione, le spese sostenute dal donatario per l'atto stesso non possono essere utilizzate per diminuire le plusvalenze (C.M. 4 agosto 2006, n. 28/E). Le spese devono essere calcolate proporzionalmente ai corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta, anche se già interamente sostenute, con ulteriore loro scomputo proporzionale nelle successive dichiarazioni dei redditi (vedi *Il terreno si rivaluta con gli indici Istat*, in Il Sole 24 ore del 13 agosto 2012).

**c) Rivalutazione del costo dei terreni.** Per effetto della modifica dell'art. 2, co. 2 del D.L. 282/2002, (disposizione che rinvia agli articoli 5 e 7 della L. 448/2001 che contengono le disposizioni regolatrici della rivalutazione), ad opera della L. di Stabilità 2014 (L. n. 147/2013), è stata disposta la riapertura della possibilità di rideterminare il costo di acquisto o il valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° Gennaio 2014. Il termine per l'asseverazione della perizia e per il versamento dell'imposta sostitutiva è fissato al 30 giugno 2014. In tal caso il valore da assumere come costo, per quantificare la plusvalenza, è pari al valore indicato in perizia aumentato del costo della stessa, nella misura in cui quest'ultimo sia stato sostenuto e sia rimasto a carico del cedente. Per memoria, la stessa opportunità era stata offerta dall'art. 2, co. 229 della Finanziaria 2010 e dall'art.1, comma 473 della Legge di stabilità 2013 (L. 24 dicembre 2012, n. 228).

In evidenza gli Studi n. 21-2012/T e 24-2012/T del Consiglio Nazionale del Notariato.

<sup>43</sup> Cfr. CTR di Milano, sentenza n. 259/67/11 dell'11 ottobre 2011, secondo cui l'Amministrazione Finanziaria è legittimata a procedere alla determinazione delle plusvalenze patrimoniali sulla base dell'accertamento di valore ai fini dell'imposta di registro; spetta al contribuente superare la presunzione di corrispondenza tra il corrispettivo percepito ed il valore venale in comune commercio. Si veda anche Cass., sentenza n. 5078 del 2 marzo 2011 e ordinanza n. 5743 del 9 marzo 2010.

Cessione di terreno vincolato: la cessione di un terreno vincolato a scopi pubblicitari non determina l'emersione di una plusvalenza imponibile. Cfr. Cassazione, sentenza 19 novembre 2012, n.20252.

## PLUSVALENZE DA CESSIONI DI IMMOBILI – REDDITI DIVERSI

(realizzate da **persone fisiche** che non operano nell'esercizio di impresa commerciale e di arti e professioni e delle **società semplici**)

**Tabella 22: Regimi di tassazione delle plusvalenze da cessione di fabbricati e terreni**

Fattispecie reddituale	Regime ordinario	Regimi opzionali	Esercizio dell'opzione
plusvalenza da cessione di fabbricati	Regime della dichiarazione (Unico 2014 PF - RL6)	Regime sostitutivo (art. 1, comma 496 L. 266/2005) Per le cessioni effettuate dal 1° gennaio 2006 al 2 ottobre 2006 imp. sostitutiva 12,5% Per le cessioni effettuate dal 3 ottobre 2006 imp. sostitutiva 20% sull'intera plusvalenza, anche in presenza di incasso frazionato	In sede di stipula dell'atto, esplicita richiesta al Notaio da parte del cedente. Il Notaio provvede al versamento dell'imposta sostitutiva per conto del cedente e alla Comunicazione all'Agenzia delle Entrate secondo il Provvedimento 12/1/2007 Nulla in Unico se effettuata l'opzione
plusvalenza da cessione di terreni agricoli (o meglio non edificabili)	Regime della dichiarazione (Unico 2014 PF - RL6)	Regime sostitutivo (art. 1, comma 496 L. 266/2005) Per le cessioni effettuate dal 1° gennaio 2006 al 2 ottobre 2006 imp. sostitutiva 12,5% Per le cessioni effettuate dal 3 ottobre 2006 imp. sostitutiva 20% sull'intera plusvalenza, anche in presenza di incasso frazionato	In sede di stipula dell'atto, esplicita richiesta al Notaio da parte del cedente. Il Notaio provvede al versamento dell'imposta sostitutiva per conto del cedente e alla Comunicazione all'Agenzia delle Entrate secondo il Provvedimento 12/1/2007 Nulla in Unico se effettuata l'opzione
plusvalenza da cessione di terreni edificabili, ovvero da cessione di immobili inseriti in piani di recupero (o di immobili da demolire) <sup>(44)</sup>	Regime della tassazione separata (Unico 2014 PF – RM Sez. II) Art. 17, comma 1, lettera g-bis) Tuir Art. 21, comma 1, Tuir	Regime della dichiarazione (Unico 2014 PF – RM 15)	In dichiarazione, barrando l'apposita casella del quadro RM sezione II
		Regime sostitutivo (art. 1, comma 496 L. 266/2005) Per le cessioni effettuate dal 1° gennaio 2006 al 2 ottobre 2006 imp. sostitutiva 12,5% Per le cessioni effettuate dal 3 ottobre 2006 imp. sostitutiva 20% sull'intera plusvalenza, anche in presenza di incasso frazionato L'art. 1, co. 310 L. 296/2006 modificando l'art. 1 co. 496 L. 266/2005 ha soppresso la possibilità di usufruire, per le cessioni effettuate dal 1.1.2007, dell'imposta sostitutiva in relazione alla cessione di tali terreni. Al momento, quindi, non è applicabile l'imposta sostitutiva.	In sede di stipula dell'atto, andava fatta esplicita richiesta al Notaio da parte del cedente. Il Notaio provvede al versamento dell'imposta sostitutiva per conto del cedente e alla Comunicazione all'Agenzia delle Entrate secondo il Provvedimento 12/1/2007 Nulla in Unico se effettuata l'opzione
plusvalenza da cessione di terreni lottizzati o lavorati	Regime della dichiarazione (Unico 2014 PF - RL5)	---	---

In evidenza gli Studi n. 21-2012/T e 24-2012/T del Consiglio Nazionale del Notariato.

<sup>44</sup> Risoluzione 395/E del 2008 – Commento critico di G. Rebecca, "Riqualficabilità della cessione di fabbricato da demolire in cessione di terreno", *Il Fisco* n. 37/2010, pag. 1-5959; "Cessione di fabbricati da demolire", *Il Fisco* n. 13/2011, pag. 1-1999; "Immobili da demolire con prelievo bifronte", *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi*, n. 70 del 14 Marzo 2011; "Il fabbricato da demolire e le imposte", *Il Fisco* n. 33/2011, pag. 1-5327. Circolare n. 28/E del 21 giugno 2011. Si segnalano le sentenze Cass. 21 febbraio 2014, n.4150 e 9 luglio 2014, n. 15629, che, contrariamente all'interpretazione di cui alla Ris. 395/E del 2008, affermano che la cessione di un immobile da demolire non può essere considerata cessione di terreno edificabile. Cfr. G.Rebecca - G. Lovato, "Cessione di immobili da demolire: finalmente una buona notizia", *Fiscal-focus.info, Il Quotidiano del professionista*, 12 marzo 2014. La sentenza Cass. 21.11.2014, n. 24799, in ambito di imposta di registro, ha confermato la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di riqualficare l'atto di cessione di immobile obsoleto da demolire in cessione di area edificabile, qualora ne sussistano i presupposti ex art. 20 del d.p.r. n. 131/1986.

## PLUSVALENZE DA CESSIONI DI IMMOBILI – REDDITI DIVERSI

(realizzate da **persone fisiche** che non operano nell'esercizio di impresa commerciale e di arti e professioni e delle **società semplici**)

**Tabella 23: Tabella di sintesi relativa alla tassazione delle plusvalenze da cessione di fabbricati e terreni**

Tipologia di immobile	Tempo trascorso da acquisto a cessione	Titolo di acquisto	Tassazione imposte sui redditi
fabbricati e terreni agricoli	inferiore ai 5 anni	Acquisto a titolo oneroso	- Irpef ordinaria - Imposta sostitutiva 20% su opzione
		Acquisizione per donazione*	
		Acquisizione per successione	Esclusa
	oltre i 5 anni	Acquisto a titolo oneroso	Esclusa
		Acquisizione per donazione*	
		Acquisizione per successione	
aree edificabili	Qualsiasi	Qualsiasi	- Tassazione separata - Opzione per Irpef ordinaria
terreni lottizzati o lavorati	Qualsiasi	Qualsiasi	Irpef ordinaria
*il termine dei 5 anni decorre dalla data di acquisizione del donante			

In evidenza gli Studi n. 21-2012/T e 24-2012/T del Consiglio Nazionale del Notariato.

**FABBRICATI E TERRENI**

**LOCAZIONE**

**IMPOSTE DIRETTE**

## LA TASSAZIONE DELLE LOCAZIONI

**Tabella 24: Locazione fabbricati da parte di persone fisiche e società semplici**

Tipologia di immobile	Tipologia di contratto/Altro	Imponibile	Criterio	Norma e prassi	Accertamento
Fabbricati ad uso abitativo	Contratti a canone libero o transitori (L. 9 dicembre 1998, n. 431)	Per ogni singola unità immobiliare il valore maggiore tra la rendita catastale rivalutata del 5% e il canone risultante dal contratto di locazione ridotto forfetariamente del 5% (*)	Il canone di locazione è quello maturato nell'anno in base al contratto, eventualmente rivalutato in base all'indice Istat (se contratti infrannuali il canone da confrontare è quello relativo alla frazione di anno in cui il contratto è vigente)  L'importo da considerare è solo quello relativo alla locazione dell'immobile (no spese condominiali, utenze,...)  Se previsto un unico canone per locazione di più immobili, la ripartizione del reddito tra le diverse unità immobiliari è effettuata proporzionalmente alle rendite delle singole unità (**)	Art. da 36 a 42 D.P.R. 917/1986 Quadro RB Unico 2014 PF Quadro CR8 per credito d'imposta per canoni non percepiti (***) Art. 26 D.P.R. 917/1986	L'ufficio non può procedere ad accertamento ai fini delle imposte dirette quando il reddito dichiarato per l'immobile non è inferiore al maggiore tra: - canone di locazione come da contratto ridotto del 15%; - 10% del valore dell'immobile determinato moltiplicando la rendita catastale con coefficienti previsti dall'art. 52 del D.P.R. 131/1986 (Art. 1, commi 342 e 343 L. 311/2004 (Finanziaria 2005))
	Contratti "assistiti" (cioè stipulati con l'intervento delle organizzazioni di categoria dei proprietari di fabbricati e degli inquilini – C.M. 7 Luglio 1999 n. 150/E – C.M.14 Giugno 2001 n. 55/E) o per studenti universitari	Per ogni singola unità immobiliare il valore maggiore tra la rendita catastale rivalutata del 5% e il canone risultante dal contratto di locazione ridotto forfetariamente del 5% (*), come nel caso precedente. E' prevista un'agevolazione che consiste in una ulteriore riduzione del reddito pari al 30% che deve essere calcolata dopo aver posto a confronto il canone di locazione ridotto del 5% e la rendita catastale rivalutata (**)	Il canone di locazione è quello maturato nell'anno in base al contratto, eventualmente rivalutato in base all'indice Istat (se contratti infrannuali il canone da confrontare è quello relativo alla frazione di anno in cui il contratto è vigente)  L'importo da considerare è solo quello relativo alla locazione dell'immobile (no spese condominiali, utenze,...)  Se previsto un unico canone per locazione di più immobili, la ripartizione del reddito tra le diverse unità immobiliari è effettuata proporzionalmente alle rendite delle singole unità (**)	Art. da 36 a 42 D.P.R. 917/1986 Quadro RB Unico 2014 PF Quadro CR8 per credito d'imposta per canoni non percepiti (***) Art. 26 D.P.R. 917/1986	L'ufficio non può procedere ad accertamento ai fini delle imposte dirette quando il reddito dichiarato per l'immobile non è inferiore al maggiore tra: - canone di locazione come da contratto ridotto del 15%; - 10% del valore dell'immobile determinato moltiplicando la rendita catastale con coefficienti previsti dall'art. 52 del D.P.R. 131/1986 (Art. 1, commi 342 e 343 L. 311/2004 (Finanziaria 2005)) Tale disposizione non trova applicazione nel caso di contratti ad uso abitativo redatti e registrati ai sensi degli artt. 2, comma 3 e 4, commi 2 e 3, della L. 431/1998
Fabbricati di interesse storico e artistico locati ad uso abitativo e non abitativo	---	A decorrere dal 2012, il DL 16/2012 ha previsto che per gli immobili storici o artistici locati, il reddito dei suddetti fabbricati è pari al maggiore tra il canone ridotto forfetariamente del 35% e la rendita catastale rivalutata del 5% risultante dall'applicazione della tariffa d'estimo (reddito medio ordinario), ridotta del 50%. (**)	---	Art. 37, c. 4-bis D.P.R. 917/1986; Ris. n.114/E del 31/12/2012. Art. 11, c. 2, L. 413/1991 C.M. 17/01/2006 n. 2/E Quadro RB Unico 2014 PF CTP di Asti, sentenza 16 maggio 2011, n. 107/1/11	---
Fabbricati uso non abitativo (commerciale)	---	Per ogni singola unità immobiliare il valore maggiore tra la rendita catastale rivalutata del 5% e il canone risultante dal contratto di locazione ridotto forfetariamente del 5% (*)	Il canone di locazione è quello maturato nell'anno in base al contratto, eventualmente rivalutato in base all'indice Istat (se contratti infrannuali il canone da confrontare è quello relativo alla frazione di anno in cui il contratto è vigente)  L'importo da considerare è solo quello relativo alla locazione dell'immobile (no spese condominiali, utenze,...)  Se previsto un unico canone per locazione di più immobili, la ripartizione del reddito tra le diverse unità immobiliari è effettuata proporzionalmente alle rendite delle singole unità (**)	Art. 36 a 42 D.P.R. 917/1986 Quadro RB Unico 2014 PF Quadro CR8 per credito d'imposta per canoni non percepiti (***) Art. 26 D.P.R. 917/1986 C.M. 150 del 7/7/1999	L'ufficio non può procedere ad accertamento ai fini delle imposte dirette quando il reddito dichiarato per l'immobile non è inferiore al maggiore tra: - canone di locazione come da contratto ridotto del 15%; - 10% del valore dell'immobile determinato moltiplicando la rendita catastale con coefficienti previsti dall'art. 52 del D.P.R. 131/1986 (Art. 1, commi 342 e 343 L. 311/2004 (Finanziaria 2005))
Fabbricati situati all'estero	Canone imponibile all'estero	Imponibile in Italia senza deduzione del 5% (vecchio 15%) Credito d'imposta per le imposte pagate all'estero	Criterio di cassa	Art. 67 c. 1 lett f) D.P.R.917/1986 Art. 70 D.P.R. 917/1986 Quadro RL 12 Unico 2014 PF Quadro CR per credito d'imposta	---
	Canone non imponibile all'estero	Canone imponibile percepito in Italia ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese (**)			

(\*) Per i soli fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, la riduzione forfetaria è aumentata al 25%. Per memoria si ricorda che fino al 31/12/2012 la deduzione forfetaria dei redditi prodotti dalla locazione immobiliare era del 15%. La riduzione al 5% (cfr. art.37, co. 4-bis, Tuir) è stata disposta dall'art.4, co.74 della L. n.92/2012.  
(\*\*) Istruzioni "Quadro RB Unico 2014 PF".  
(\*\*\*) In presenza di contratti non scaduti e non risolti, relativi a fabbricati locati ad uso abitativo, i canoni scaduti e non percepiti sono comunque assoggettati a tassazione, fino al momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Solo dopo aver ottenuto la convalida dello sfratto il locatore può omettere di indicare i canoni nel quadro RB della dichiarazione dei redditi, per la quale non è decorso il termine di presentazione. Successivamente, il locatore potrà recuperare le imposte pagate negli anni precedenti sui canoni non incassati mediante l'utilizzo del credito d'imposta.  
<sup>45</sup> Esempio. Canone d'affitto "convenzionale" pari a Euro 4.000,00, reddito effettivo pari a Euro 3.800,00 (4.000,00 – deduzione forfetaria 5%), rendita catastale rivalutata pari a Euro 1.000,00, la tassazione avviene in base al reddito effettivo (Euro 3.800,00) ridotto di un ulteriore 30% (3.800,00 – (3.800,00\*30%)= Euro 2.660,00. Se la tassazione avviene in base alla rendita catastale, il locatore beneficia comunque dell'ulteriore riduzione del 30% sulla rendita stessa.  
<sup>46</sup> Rispetto al precedente trattamento, si deve dunque far riferimento all'effettiva rendita catastale; viene meno, inoltre, l'irrelevanza dei canoni di locazione. Si ricorda che fino al 31/12/2011 il reddito era calcolato non sulla base del canone di locazione, ma sempre in base alla minore tra le tariffe d'estimo previste per la zona censuaria di riferimento, secondo l'unico criterio applicabile a questo tipo di immobili. Con Circolare 17 gennaio 2006, n. 2/E era stato sancito il definitivo abbandono da parte dell'Amministrazione Finanziaria della tesi che limitava l'applicazione dell'art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991 ai soli immobili storici ed artistici non concessi in locazione. Si veda anche la risoluz. 28/E del 9/03/2011.  
<sup>47</sup> In senso contrario la Ris. DRE Lombardia 15.2.2010 n. 12155, ad avviso della quale il reddito da dichiarare in Italia è determinato riducendo l'ammontare dei canoni di locazione percepiti delle spese che la legislazione locale ammette in deduzione. Si veda sul punto, Piazza M. "Affitto all'estero con lo sconto", il Sole 24 Ore, 16.5.2010, p. 19

## LA TASSAZIONE DELLE LOCAZIONI

**Tabella 25 : Locazioni di terreni da persone fisiche/società semplici**

Tipologia di immobile	Tipologia del contratto/Altro	Imponibile	Norma e prassi
Terreni agricoli	In regime vincolistico del canone L. 203/1982	Se il canone annuo è inferiore all'80% del reddito dominicale rivalutato dell'80%, l'imponibile è costituito dal canone annuo (*).  Se il canone annuo è maggiore o uguale all'80% del reddito dominicale rivalutato dell'80%, l'imponibile è costituito dal reddito dominicale rivalutato dell'80% (*).	Quadro RA Unico 2014 PF Art. da 25 a 35 D.P.R. 917/1986 ( <sup>48</sup> )
	In regime non vincolistico del canone	Reddito dominicale rivalutato dell'80% (*) (Il conduttore dovrà dichiarare il reddito agrario)	
Aziende agricole	---	Differenza tra ammontare dei canoni percepiti nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti la loro produzione	Risoluz. 340/E del 23 novembre 2007 Art. 67, lett. h) D.P.R. 917/1986 Art. 71 D.P.R. 917/1986 Quadro RL 9 Unico 2014 PF
Terreni dati in affitto per usi non agricoli	----	Ammontare percepito	Art. 67 comma 1, lett. e) e art. 70 D.P.R. 917/1986 Quadro RL 11 Unico 2014 PF Redditi diversi ( <sup>48</sup> )
Terreni situati all'estero	Canone imponibile all'estero	Imponibile in Italia Credito d'imposta per le imposte pagate all'estero	Art. 67 c. 1 lett f) D.P.R.917/1986 Art. 70 D.P.R. 917/1986 Quadro RL 12 Unico 2014 PF
	Canone non imponibile all'estero	Canone imponibile percepito in Italia ( <sup>49</sup> )	

(\*) La **legge di stabilità 2013** (L. 24 dicembre 2012, n.228, art.1, comma 512) ha previsto che per il triennio 2013-2015, ai fini delle imposte dirette, il reddito dominicale ed agrario siano rivalutati di un ulteriore **15% ovvero 5%** per i terreni agricoli e per quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola.

<sup>48</sup> CTR Lazio, sentenza n. 563/14/12 del 16.10.2012: la locazione di un terreno agricolo da parte di un imprenditore agricolo, per usi non agricoli, è imputabile tra i redditi diversi e non tra i redditi d'impresa.

<sup>49</sup> Il secondo periodo del comma 2 dell'art. 70 del Tuir, riferendosi esplicitamente ai redditi dei fabbricati, sembra escludere dall'ambito di applicazione della norma l'ipotesi dei terreni non soggetti ad imposte nello Stato estero. Pertanto, dalla lettura del suddetto comma, sembrerebbero esclusi dalla tassazione in Italia i redditi derivanti da questi terreni che, sebbene locati, non sono assoggettati a tassazione nello Stato estero. Per un approfondimento della tassazione degli immobili situati all'estero, cfr. M. Piazza, "Guida alla fiscalità internazionale", Il Sole 24 ore, 2004, p. 405

## LA TASSAZIONE DELLE LOCAZIONI

**Tabella 26 : Locazione di immobili da parte di imprese (società commerciali)**

Tipologia di immobile		Imponibile	Norma e prassi
Immobili merce <sup>(50)</sup>	Quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (abitativi o commerciali)	Se concessi temporaneamente in locazione: <sup>(51)</sup> - canone effettivo di competenza (in aggiunta al valore delle rimanenze finali) - non si ammortizzano	Art. 43 D.P.R. 917/1986
Immobili strumentali <sup>(52)</sup>	Per natura (R.M. 3.2.89 n. 3/330 sono strumentali gli immobili classificati o classificabili in catasto nei gruppi: B,C,D,E,A/10 (uffici) Non rileva la destinazione	Canone effettivo di competenza Riconoscimento delle quote di ammortamento, nonché piena deducibilità dei costi di gestione <sup>(53)</sup>	Art. 43 D.P.R. 917/1986
Immobili patrimoniali (Categoria residuale) <sup>(54)</sup>	Fabbricati destinati ad abitazione di tipo civile classificati nella categoria A) con esclusione dell'A10, a condizione che non si tratti di immobili posseduti dalle imprese di costruzione e compravendita immobiliare destinati alla rivendita (c.d. immobili merce) <sup>(55)</sup>	Concorre a formare il reddito d'impresa una somma pari al maggiore fra la rendita catastale rivalutata del 5% e il canone di locazione pattuito in contratto assunto per l'intero importo (senza riduzione forfetaria del 5%) ed eventualmente ridotto delle sole spese di manutenzione ordinaria effettivamente sostenute sull'immobile e rimaste a carico dell'impresa, considerate fino ad un tetto massimo del 15% dei canoni medesimi  Le spese e gli altri componenti negativi relativi agli immobili patrimoniali non sono ammesse in deduzione. Sono deducibili gli interessi passivi pagati per finanziamenti contratti per l'acquisizione (costruzione) degli immobili di cui all'art. 90 del Tuir (applicazione art. 96 Tuir C.M. 47/E del 2008)	Art. 43 D.P.R. 917/1986 Art. 90 D.P.R. 917/1986 Art. 70 c.2 Tuir (per immobili situati all'estero)  Circolare 10/E del 2006 Agenzia delle Entrate, in tema di spese manutenzione sostenute deducibili dai canoni  Circolare 2/E del 17/01/2006; risoluz. 99/E 3/8/2006 <sup>(56)</sup> e risoluz. n. 28 del 9/03/2011 per gli immobili di interesse storico artistico patrimoniali. Risoluz. 114/E del 31/12/2012.
	Fabbricati di interesse storico artistico (cfr. CTP di Asti, sentenza 16 maggio 2011, n. 107/1/11)	A decorrere dal 2012, il DL 16/2012 ha previsto che per gli immobili storici o artistici locati, il reddito dei suddetti fabbricati è pari al maggiore tra il canone forfetariamente ridotto del 35% e la rendita catastale rivalutata del 5% risultante dall'applicazione delle tariffe d'estimo, ridotta del 50%. <sup>(57)</sup>	Risoluz. 77/E 10/6/2005 per terreni locati per uso agricolo
	Terreni utilizzati dal conduttore per l'esercizio di attività agricole di cui all'art. 32 Tuir Terreni utilizzati per usi diversi	Concorre a formare il reddito d'impresa in base alle risultanze del Conto Economico (ossia a "costi e ricavi") <sup>(58)</sup>	

<sup>50</sup> Si definiscono immobili merce quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa. Gli immobili merce vengono iscritti in bilancio tra le rimanenze, secondo lo stato di lavorazione degli immobili stessi (prodotti finiti e merci, prodotti in corso di lavorazione, materie prime sussidiarie e di consumo). La cessione degli immobili merce genera in capo all'impresa un componente positivo di reddito (ricavo) ai sensi dell'art. 85 co. 1 del Tuir.

<sup>51</sup> Sul concetto di "locazione temporanea", nonché sulla corretta classificazione in bilancio degli immobili che, in attesa di essere venduti, vengono concessi in locazione vedasi Ris. M.F. prot. 9/1730 del 12 luglio 1982, Agenzia delle Entrate n. 152 del 15 dicembre 2004, P. Meneghetti – F. Garrini, "Immobiliari di gestione, detenzione di immobili abitativi", Guida alla Contabilità & Bilancio n. 6 del 2006, Il Sole 24 Ore, p. 40 e ss.

<sup>52</sup> Non sono stati presi in considerazione gli immobili strumentali per destinazione ovvero quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore. Dalla definizione di immobili strumentali per destinazione risultano di fatto esclusi gli immobili non utilizzati (a disposizione), e gli immobili concessi in locazione o comodato a terzi. Si evidenzia altresì per completezza che sono strumentali per destinazione gli immobili concessi in uso ai propri dipendenti che per esigenze di lavoro abbiano trasferito la propria residenza anagrafica nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta in cui il lavoratore ha trasferito la residenza e per i due successivi e l'eventuale unità abitativa (cd. abitazione del custode) annessa ad un opificio industriale (R.M. 4.2.82 n. 9/885)

<sup>53</sup> Sono integralmente deducibili (non rilevanza test ROL ex art. 96 Tuir) gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili (sia strumentali che abitativi) destinati alla locazione da parte delle cd. "immobiliari di gestione". (Circolare 22 luglio 2009, n.37/E)

<sup>54</sup> Tassazione in base alle disposizioni in materia di redditi fondiari (criteri catastali) per i fabbricati situati nel territorio dello Stato e non locati a terzi.  
<sup>55</sup> Per ciò che attiene alla locazione di immobili ad uso abitativo da parte della società di locazione immobiliare la Risoluzione ministeriale n. 55 del 26.2.2002 ha rilevato che "sul tema della gestione degli immobili l'amministrazione finanziaria è più volte intervenuta chiarendo, in modo conforme alla giurisprudenza della Cassazione che la semplice attività di locazione di appartamenti, quand'anche svolta in forma d'impresa, non consente di qualificare come strumentali i beni immobili dati in godimento". Da ciò discende l'ineducibilità degli ammortamenti, nonché la deducibilità dei costi di gestione entro i limiti dell'art. 90 Tuir

<sup>56</sup> Se fabbricati strumentali (per natura o destinazione) e merce di interesse storico o artistico si applicano le disposizioni in materia di reddito d'impresa (di parere contrario parte della dottrina); cfr. Cassaz., sentenza 16 dicembre 2009, n. 26343.

<sup>57</sup> Fino al 31/12/2011, il reddito andava calcolato non sulla base del canone di locazione ma in base alla minore tra le tariffe d'estimo previste per la zona censuaria di riferimento, secondo l'unico criterio applicabile a questo tipo di immobili (art. 11 c. 2 L. 413/1991). Nel caso gli immobili in questione, posseduti da società, non siano locati, il reddito medio ordinario è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, e spetta un'agevolazione (DL n. 16/2012) consistente nella riduzione al 50% del reddito risultante dall'applicazione della tariffa d'estimo propria dell'immobile stesso. Inoltre, in tal caso, per gli immobili a disposizione non si applica la maggiorazione di 1/3 ordinariamente prevista. La Ris. n.114/E del 31/12/2012 ha chiarito che la riduzione del 50% si applica anche nel caso in cui l'immobile sia locato.

<sup>58</sup> Cfr. "Immobili patrimoniali concessi in comodato: imposizione in base alle risultanze del Conto Economico", in "Il Fisco" n. 30/2009, fascicolo n. 2, pag. 5029

**RENT TO BUY**

**IMMOBILIARE**

## RENT TO BUY

(art. 23 D.L. 12 settembre 2014, n. 133, convertito con L. 11 novembre 2014, n.164)

### Tabella 27: Immobili – Rent to buy

#### **Contratto ibrido tra locazione e cessione di immobili <sup>(59)</sup> - Circolare n. 4/E del 12/02/2015**

Si distinguono tre **fasi**: 1) godimento dell'immobile; 2) cessione immobiliare; 3) eventuale mancata cessione.

Trattamento fiscale del rent to buy		
1) GODIMENTO DELL'IMMOBILE		
<u>Concessione del godimento a fronte del pagamento dei canoni.</u>		
Il trattamento fiscale da applicare al canone corrisposto dal conduttore deve essere diversificato a seconda della <u>funzione</u> (godimento o acconto prezzo) per la quale dette somme sono corrisposte:		
a) quota del canone corrisposta per il <u>godimento</u> del bene: tassazione propria della <u>locazione</u>		
b) quota del canone corrisposta a titolo di <u>anticipazione</u> del corrispettivo: tassazione propria della <u>cessione</u>		
	Concedenti che agiscono in REGIME DI IMPRESA	Concedenti "PRIVATI" (no reddito di impresa)
	a) <u>Quota canone di godimento</u>	a) <u>Quota canone di godimento</u>
<u>Imposte dirette</u>	<u>Immobili merce e strumentali</u> ▪ canoni contabilizzati per competenza <u>Immobili patrimonio</u> ▪ maggior valore tra canone di locazione e rendita catastale	Produce reddito fondiario. E' possibile applicare la disciplina della cedolare secca (cfr. tabella n. 30).
<u>IVA</u>	<u>Immobili abitativi</u> ▪ regime naturale di esenzione ▪ opzione per imponibilità Iva per impresa costruttrice/ ristrutturatrice <u>Immobili strumentali</u> ▪ regime naturale di esenzione ▪ opzione per imponibilità Iva per tutti i soggetti passivi	---
<u>REGISTRO</u>	<u>Immobili abitativi</u> ▪ se esenti IVA: 2% ▪ se imponibili IVA: imposta fissa € 67 (scrittura privata) o € 200 (scrittura privata autenticata o pubblica) <u>Immobili strumentali</u> ▪ se esenti IVA: 1% ▪ se imponibili IVA: 1%	<u>Immobili abitativi o strumentali:</u> 2% (se cedolare secca, no imposta di registro)
	b) <u>Quota acconto sul prezzo</u>	b) <u>Quota acconto sul prezzo</u>
<u>IVA</u>	<u>Immobili abitativi</u> ▪ regime naturale di esenzione ▪ obbligo imponibilità IVA (4%, 10%, 22%) per impresa costruttrice/ ristrutturatrice entro 5 anni ▪ opzione per imponibilità Iva (4%, 10%, 22%) per impresa costruttrice/ ristrutturatrice oltre 5 anni	---

<sup>59</sup> "Contratto di locazione con opzione all'acquisto", A. Ciria, *Rent to buy, contratto blindato*, Sole 24 ore del 2.03.2015

	<b>Immobili strumentali</b> ▪ regime naturale di esenzione ▪ obbligo di imponibilità (22%) per impresa costruttrice/ ristrutturatrice entro 5 anni ▪ opzione per imponibilità Iva per tutti i soggetti passivi	
<b>REGISTRO</b>	€ 200	<b>Immobili abitativi o strumentali:</b> 3%
<b>2) CESSIONE IMMOBILIARE (opzione all'acquisto)</b>		
<b>Trasferimento dell'immobile: applicazione delle norme proprie della cessione</b>		
	<b>Concedenti che agiscono in REGIME DI IMPRESA</b>	<b>Concedenti "PRIVATI" (no reddito di impresa)</b>
<b>Imposte dirette</b>	<b>Immobili merce</b> ▪ componente positiva di reddito <b>Immobili strumentali e patrimonio</b> ▪ plusvalenza	<b>Redditi diversi, se cessione entro 5 anni</b> Base imponibile = corrispettivo percepito, comprensivo delle quote di canone imputate ad acconto prezzo – costo di acquisto
<b>IVA</b>	Cfr. tabelle n. 1, 3, 4 Base imponibile IVA: prezzo di cessione, al netto degli acconti pagati alla data di cessione	---
<b>REGISTRO &amp; IPO-CATASTALI</b>	<b>Immobili abitativi</b> ▪ se cessione esente IVA: 9% oppure 2%, se prima casa. Ipo-catastali € 50 + 50 ▪ se imponibili IVA: imposta fissa € 200. Ipo-catastali € 200 + 200 <b>Immobili strumentali</b> ▪ imposta fissa € 200. Ipo-catastali 3% + 1%	<b>9% oppure 2%, se prima casa. Ipo-catastali € 50 + 50</b> Scomputo dell'imposta di registro versata in relazione a: - caparra confirmatoria (0,50%) - acconto prezzo (3%)
<b>3) EVENTUALE MANCATA CESSIONE</b>		
<b>Somme restituite in caso di mancata conclusione del contratto di compravendita, per:</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Mancato esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore:</b> il concedente emette <u>nota di variazione</u> a favore del conduttore per gli importi restituiti (quota acconto sul prezzo).</li> <li>▪ <b>Risoluzione per inadempimento del concedente:</b> il concedente deve restituire al conduttore tutte le quote di canone versate a titolo di acconto sul prezzo, maggiorate degli interessi legali. Il concedente impresa deve emettere <u>nota di variazione</u> a favore del conduttore per gli importi restituiti.</li> <li>▪ <b>Risoluzione per inadempimento del conduttore:</b> produce gli stessi effetti fiscali del mancato esercizio del diritto di acquisto; il concedente ha diritto alla restituzione dell'immobile e può trattenere interamente i canoni a titolo di indennità (salvo diverse indicazioni nel contratto). Il contratto può prevedere la quota dei canoni imputata a corrispettivo che deve essere restituita in caso di mancato acquisto. Il concedente impresa deve emettere <u>nota di variazione</u> a favore del conduttore per gli importi restituiti.</li> </ul>		
	<b>Concedenti che agiscono in REGIME DI IMPRESA</b>	<b>Concedenti "PRIVATI" (no reddito di impresa)</b>
<b>Imposte dirette</b>	Per il concedente: - non emerge alcun ricavo/plusvalenza tassabile; - assume rilevanza reddituale la sola quota di acconto versata durante la locazione dal conduttore, non restituita al conduttore; - in caso di risoluzione per inadempimento del concedente, assumono rilevanza reddituale (quali interessi passivi) gli interessi legali corrisposti al conduttore.	Per il concedente, assume rilevanza reddituale la quota di acconto prezzo trattenuta (redditi diversi)
<b>IVA</b>	Il concedente emette nota di variazione a favore del conduttore per gli importi restituiti (quota acconto sul prezzo). Il concedente emette nota di variazione a rettifica del regime impositivo originariamente applicato a tali somme.	---

## ICI – IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI

(In vigore fino al 31/12/2011)

Il “Decreto Salva Italia” (D.L. n. 201/2011, convertito dalla Legge n. 214/2011) ha anticipato al 1° gennaio 2012 l'imposta municipale propria (IMU – tabella n. 31) che sostituisce l'ICI.

### Tabella 28 : Ici fabbricati

Tipologia di immobile	Soggetti obbligati <sup>(60,61)</sup>	Imponibile <sup>(62)</sup>	Periodo di possesso	Termini di versamento	Principali esenzioni e riduzioni	
Fabbricati localizzati nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso siano destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa (salvo esplicithe esclusioni) Ai fini Ici rileva la singola unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, cui sia stata attribuita o sia attribuibile un'autonoma rendita catastale	Il proprietario (persona fisica o soggetto collettivo) di fabbricati siti in Italia (art. 10 D.Lgs. 504/1992)  Il titolare del diritto reale di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie (persona fisica o soggetto collettivo) su fabbricati siti in Italia  (Il nudo proprietario è quindi estraneo al versamento del tributo)	Fabbricati iscritti al catasto <sup>(63)</sup>	Rendita catastale al 1° gennaio, rivalutata del 5%, moltiplicata per i coefficienti moltiplicatori definiti dall'art. 52 del TUR (rileva la classificazione catastale): -140 per fabbricati B; -100 per fabbricati A e C, escl. A10 e C1; - 50 per fabbricati D e A10; - 34 per fabbricati C/1 Gruppo E: esente da ICI	L'Ici è dovuta in misura proporzionale ai mesi dell'anno solare durante i quali si è protratta la titolarità dei diritti.  Qualora in un mese la titolarità si sia protratta solo in parte, è computato per intero in capo al soggetto che ha posseduto l'immobile per almeno 15 giorni (Circolare 7 Giugno 2000, n. 118 e Circolare n. 3/E del 7 Marzo 2001)	In due rate - 16/6 50% dell'imposta dovuta in base alle aliquote e detrazioni anno precedente - 16/12 Saldo anno in corso calcolato in base ad aliquote e detrazioni per l'anno in corso  oppure  In unica rata - 16/6 Applicando le aliquote e detrazioni dell'anno in corso - 16/12 (In base al potere regolamentare riconosciuto ai Comuni ai sensi degli articoli 52 e 59 del d.Lgs. 446/97) Applicando le aliquote e le detrazioni dell'anno in corso	L'art. 23, comma 1-bis, del D.L. 207/2008 prevede che: "non si considerano fabbricati le unità immobiliari (sia abitative, che strumentali rurali), anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui all'art. 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133 e succ. modificazioni" e quindi, come tali, sono escluse dall'ICI. Se i fabbricati sono accatastati al Catasto fabbricati, secondo un orientamento più che consolidato della Corte di Cassazione, esulano dalla tassazione Ici solamente se censiti nelle categorie A/6 (costruzioni abitative) e D/10 (costruzioni strumentali allo svolgimento dell'attività agricola). (Telefisco 2011) (i fabbricati rurali scontano l'ICI relativamente al solo terreno agricolo cui sono asserviti). <sup>(64)</sup>  Dal 1° gennaio 2008 opera l'esenzione dall'Ici per i fabbricati adibiti ad abitazione principale del contribuente e relative pertinenze. (D.L. 27 maggio 2008 n. 93, conv. nella L. 126/2008, Risoluzione 12/DF del 5 giugno 2008, Comm.trib. di Bologna, sez. XII Sent. n.76 del 1 luglio 2009 in tema di "pertinenze" e delibera/regolamento comunale 29/5/2008 in tema di "assimilazione all'abitazione principale"); esclusi gli A1 (abitazioni di tipo signorile); A8 (ville) e A9 (castelli e palazzi eminenti)  Ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 504/92 per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, l'imposta è ridotta del 50%, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. Ai sensi dell'art. 59, comma 1, lettera h), del D.Lgs. 446/97; i Comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenute del fabbricato non superabili con interventi di manutenzione.
		Fabbricati non iscritti al catasto, con variazioni di tipo permanente	Per nuovi accatastamenti e revisione rendite inadeguate esiste la procedura della c.d. "rendita proposta" o "DOC-FA" (D.M. 701/1994)			
		Fabbricati classificati nel tipo "D", non ancora iscritti in Catasto di proprietà di impresa	Se interamente posseduti da impresa, distintamente contabilizzati e sforniti di rendita catastale, il valore è determinato sulla base dei costi di acquisizione e incrementativi contabilizzati (che rilevano dall'anno successivo ai fini Ici – Circ. 118/2000), aggiornati mediante l'applicazione dei coefficienti fissati con apposito decreto ministeriale (da ultimo D.M. 14/3/2011 - Cassaz. n. 27065 del 13/11/2008). Anche per "beni merce" e "beni di interesse storico artistico". Dall'anno successivo a quello in cui è attribuita la rendita, la base imponibile è determinata in base al valore catastale (Ris. n. 35/1999) <sup>(65)</sup>			

<sup>60</sup> Per gli immobili in multiproprietà, sui quali sono stati costituiti diritti di godimento a tempo parziale, il pagamento dell'Ici deve essere effettuato dall'amministratore del condominio o della comunione, che poi procederà a riaddebitare l'importo in base alle quote possedute (cfr. Circolare 7 marzo 2001, n. 3/E, paragrafo E)

<sup>61</sup> Nel caso di leasing immobiliare il soggetto tenuto al pagamento dell'Ici è il locatario e non la società di leasing (Circolare del 7 giugno 2000, n. 118 pf. 3 e Circolare del 18 maggio 1999 n. 109/E). La base imponibile Ici per gli immobili riscattati va individuata considerando il valore contrattuale dell'immobile all'atto del riscatto, determinata dal prezzo di riscatto e da quanto versato a titolo di canone (quota capitale) o di maxicanone in quanto rappresentativi di un anticipato pagamento in forma rateale (cfr. Cass. 26 marzo 2010, n. 7332).

<sup>62</sup> Su cui si applicano le aliquote deliberate dai Comuni che variano da un minimo del 4 per mille ad un massimo del 7 per mille (salvo possibilità di elevare l'aliquota fino al 9 per mille per i Comuni ad alta tensione abitativa (art.2, comma 4, L. 431/1998), ridurre l'aliquota del 4per mille fino alla completa esenzione per i proprietari che concedono in locazione a titolo di abitazione principale delle unità immobiliari, sulla base di accordi redatti ai sensi della L. 431/98; altre riduzione di aliquote sono previste rispettivamente dal D.L. 240/2004, art.1, c. 5 L. 449/1997 (fabbricati di interesse storico e artistico - i Comuni possono prevedere un'aliquota agevolata, per la durata di 3 anni, anche inferiore al 4%, a favore dei soggetti che effettuano interventi di recupero di tali immobili situati in centri storici); art. 1, c. 6, lett. a) L. 244/2007 - agevolazioni per i soggetti passivi che installino impianti a fonte rinnovabile per la produzione di energia elettrica o termica per uso domestico).

<sup>63</sup> Fabbricati di interesse storico artistico (L. 1089/1939 ora D.Lgs. 42/2004): per quantificare il valore si deve assumere la rendita determinata applicando la tariffa d'estimo – aumentata del 5% - di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è situato il fabbricato – moltiplicata sempre per 100 – C.M. 118/E del 7 giugno 2000)

<sup>64</sup> Il D.L. n. 70/2011 ("Decreto Sviluppo", art.7, c. da 2-bis) a 2-quater) ha disposto che i soggetti interessati ad ottenere il riconoscimento ai fini fiscali della ruralità degli immobili possono presentare all'Agenzia del Territorio una domanda di variazione della categoria catastale per attribuire agli stessi la categoria A/6 ovvero D/10, allegando un'autocertificazione nella quale si dichiara la sussistenza dei requisiti di ruralità ex art.9, D.L. n. 557/93. Con il D.M. 14/09/2011 sono state individuate a) le modalità attuative di detta disposizione e b) la documentazione necessaria ai fini della presentazione dell'autocertificazione. La scadenza per la presentazione di tale richiesta è stata inizialmente fissata al 30/09/2011, prorogata poi al 30/06/12 (DL n.216/2011) ed infine al 30/09/12 (DL n.95/2012). In questo modo si è tentato di risolvere la questione relativa al riconoscimento della ruralità subordinatamente all'accatastamento nelle categorie A/6 o D/10, oltre ovviamente alla sussistenza dei requisiti di ruralità.

<sup>65</sup> Con Ris. 9 aprile 1998, n. 27 l'A.F. ha precisato che il passaggio dal valore contabile a quello catastale non può esplicitare effetti retroattivi su annualità pregresse. Di contrario avviso sono alcune sentenze della Cassazione, fra le quali la n. 21925 del 19/10/2007, n. 5109 del 9/3/2005, n. 13077 del 17/6/2005, la n. 6255 del 16/3/2007.

## ICI – IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI

(In vigore fino al 31/12/2011)

Il “Decreto Salva Italia” (D.L. n. 201/2011, convertito dalla Legge n. 214/2011) ha anticipato al 1° gennaio 2012 l'imposta municipale propria (IMU – tabella n. 31) che sostituisce l'ICI.

**Tabella 29 : Ici terreni**

Tipologia di immobile	Soggetti obbligati	Imponibile <sup>(66)</sup>	Periodo di possesso	Termini di versamento	Definizioni e principali esenzioni
Aree edificabili localizzate nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso siano destinate, ivi comprese quelle strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa (salvo esplicite esclusioni)	Il proprietario (persona fisica o soggetto collettivo) di aree edificabili in Italia (art. 10 D.Lgs. 504/1992)  Il titolare del diritto reale di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie (persona fisica o soggetto collettivo) su aree edificabili in Italia  (Il nudo proprietario è quindi estraneo al versamento del tributo)	Il valore è dato dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio del periodo d'imposta, determinato avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.  Il Comune, al fine di ridurre il contenzioso, con proprio regolamento ai sensi dell'art. 59, comma 1, lettera g) del D.Lgs. 446/97, può stabilire per zone omogenee il valore venale delle aree edificabili, in modo tale che si possa considerare “congruo”, il valore dichiarato in misura non inferiore a quello fissato nel regolamento	L'Ici è dovuta in misura proporzionale ai mesi dell'anno solare durante i quali si è protratta la titolarità dei diritti.  Qualora in un mese la titolarità si sia protratta solo in parte, è computato per intero in capo al soggetto che ha posseduto l'immobile per almeno 15 giorni (Circolare 7 Giugno 2000, n. 118 e Circolare n. 3/E del 7 Marzo 2001)	In due rate - 16/6 50% dell'imposta dovuta in base alle aliquote e detrazioni anno precedente - 16/12 Saldo anno in corso calcolato in base ad aliquote e detrazioni per l'anno in corso  oppure  In unica rata - 16/6 Applicando le aliquote e detrazioni dell'anno in corso - 16/12 (In base al potere regolamentare riconosciuto ai Comuni ai sensi degli articoli 52 e 59 del d.Lgs. 446/97) Applicando le aliquote e le detrazioni dell'anno in corso	E' area edificabile, ai sensi dell'art. 36, comma 2, del D.L. 223/2006, l'area che è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generalmente adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo (Corte di Cassazione n. 22314 del 21 ottobre 2009) <sup>(67)</sup>  I Comuni hanno l'obbligo di comunicare al proprietario l'attribuzione all'area della natura di area edificabile, ai sensi dell'art. 31, comma 20, della L. 289/2002 (sul tema Cassazione n. 15558 del 2009)  In tema di rapporto tra edificabilità e pertinenzialità vedi da ultimo Cassazione n. 19638 del 2009 <sup>(68)</sup>
Terreni agricoli, vale a dire quelli adibiti esclusivamente all'esercizio delle attività così come definite ai sensi dell'art. 2135 C.C., localizzati nel territorio dello Stato. Circolare 7 giugno 2000, n. 118 <sup>(69)</sup>	Il proprietario (persona fisica o soggetto collettivo) di terreni agricoli in Italia (art. 10 D.Lgs. 504/1992)  Il titolare del diritto reale di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie (persona fisica o soggetto collettivo) su terreni agricoli in Italia  (Il nudo proprietario è quindi estraneo al versamento del tributo)	Il valore dei terreni agricoli è costituito dal reddito dominicale, moltiplicato per 75. Il reddito dominicale da assumere è quello risultante al catasto al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, aumentato del 25%			Ai sensi dell'art. 7 lett. h) del D.Lgs. 504/92 sono esenti dall'imposta i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della Legge 27 Dicembre 1977, n. 984. Tali aree sono state individuate dalla Circolare ministeriale 14 giugno 1993, n. 9 <sup>(70)</sup> .  Particolari riduzioni sono previste dall'art. 9, comma 1, del d.lgs 504/92, per i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali

<sup>66</sup> Su cui si applicano le aliquote deliberate dai Comuni che variano da un minimo del 4 per mille ad un massimo del 7 per mille.

<sup>67</sup> Si considerano non edificabili i terreni di proprietà di coltivatori diretti o di imprenditori agricoli professionali, se condotti dagli stessi proprietari e sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali.

<sup>68</sup> In caso di “immobili in costruzione o ristrutturati” (“demolizione e ricostruzione sull'area di risulta”, oppure “interventi di recupero edilizio ai sensi dell'art. 31, comma 1, lettere c) d) e) L. 457/78”) fino all'ultimazione dei lavori (ovvero, se antecedente, fino al momento dell'utilizzo) la base imponibile Ici è data solo dal valore dell'area, da qualificare come edificabile (vedi inoltre Cassazione 15/12/2004, n. 23347 in merito alla non imposizione Ici relativamente all'area su cui si sviluppa la cubatura di un appartamento al secondo piano)

<sup>69</sup> Ai fini dell'Ici, un terreno utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale (PRG o PGT), adottato dal Comune, va considerato comunque “agricolo” se posseduto in comproprietà o in contitolarietà da soggetti dei quali almeno uno lo conduca per lo svolgimento dell'attività agricola, nella sua qualità di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale (Cass. 5 luglio 2011, n. 14824 e 14825).

<sup>70</sup> Per i Comuni compresi nei territori delle province autonome di Trento e Bolzano e della regione Friuli-Venezia Giulia sono fatte salve eventuali leggi, di dette province o regione che delimitano le zone agricole in modo diverso da quanto indicato nell'allegato alla Circolare n. 9 del 1993.

# **FEDERALISMO FISCALE**

## CEDOLARE SECCA SUGLI AFFITTI

(D.Lgs. 14 marzo 2011, n.23, pubblicato nella G.U. 23 marzo 2011, n.67, in vigore dal 7 aprile 2011)

### Tabella 30: Locazione immobili (71)

**Cedolare secca sugli affitti - Regime opzionale (per ogni singolo contratto di locazione e per singolo proprietario) a partire dal 2011, non applicabile alle locazioni effettuate nell'esercizio di attività d'impresa, arti o professioni, o da enti non commerciali - Art.3 D.Lgs. 23/2011**

Tipologia di immobile	Tipologia di locatore (72)	Tipologia di locatario	Base imponibile (73)	Aliquota	Cosa sostituisce
Immobile ad uso abitativo (categoria catastale A, escluso A10) e relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione (74)	Privato	La norma non precisa alcun requisito soggettivo. Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate, con Circ. n.26/2011, ha escluso la possibilità di optare per il regime della cedolare secca nel caso di conduttori che agiscano nell'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo, in caso di uso promiscuo dell'immobile (75) e di sublocazione da parte del conduttore (76)	100% del canone	- <u>21%</u> per contratti a canone libero; - <u>10%</u> per contratti a canone agevolato/ concordato (77)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IRPEF</li> <li>• addizionali all'IRPEF</li> <li>• imposta di bollo (anche su risoluzioni e proroghe)</li> <li>• imposta di registro (anche su risoluzioni e proroghe)</li> </ul>

CONVENIENZA CEDOLARE SECCA: ASPETTI DA VALUTARE (*)			
Convenienza per scagioni di reddito	REDDITI < € 20.000	€ 20.000 < REDDITI < € 30.000	REDDITI > € 30.000
		NO	INDIFFERENTE / DA VALUTARE (78)
<b><u>Incorporazione dell'imposta di registro</u></b>	La cedolare secca sospende l'obbligo di versamento dell'imposta di registro; ciò è conveniente sia per il locatore sia per il locatario, obbligato in solido con il locatore (eventuali imposte di bollo e di registro già versate non saranno rimborsate).		
<b><u>Rinuncia all'aggiornamento del canone</u></b>	La convenienza va valutata anche in funzione della rinuncia all'aggiornamento ISTAT.		
<b><u>Calcolo delle deduzioni, detrazioni e agevolazioni fiscali spettanti al locatore</u></b>	I canoni assoggettati a cedolare secca concorrono al 100% (senza alcun abbattimento forfetario) alla formazione del reddito del locatore ai fini del calcolo di deduzioni, detrazioni e agevolazioni fiscali (detrazioni per lavoro dipendente, carichi di famiglia, ISEE, ecc.), che risulteranno pertanto spettanti in misura inferiore.		
<b><u>Rapporto con le detrazioni Irpef del 36% e del 55% per il locatore</u></b>	L'opzione per la cedolare non influenza l'applicazione delle detrazioni Irpef del 36% e 55%, che restano applicabili a prescindere dalle modalità di tassazione del reddito fondiario (79). Tali detrazioni, tuttavia, potranno essere scomutate esclusivamente dall'IRPEF e non anche dalla cedolare secca.		

(\*) Ai fini della valutazione di convenienza, si tenga anche conto della riduzione dal 15% al 5% della deduzione forfetaria del canone di locazione, a partire dall'1/01/2013 (art.37, co. 4-bis, Tuir).

<sup>71</sup> Prassi di riferimento: circolari n. 26/E dell'1 giugno 2011, 20/E del 4 giugno 2012, 47/E del 20 dicembre 2012 e 13/E del 9 maggio 2013 dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>72</sup> Esclusi gli imprenditori e i lavoratori autonomi, le società di persone, le società di capitali, gli enti commerciali e non commerciali, anche nel caso gli stessi concedano in locazione l'immobile ai propri dipendenti per finalità abitative.

<sup>73</sup> La scelta del regime opzionale della cedolare secca comporta la sospensione, per un periodo corrispondente alla durata dell'opzione, della facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, anche se prevista nel contratto a qualsiasi titolo, inclusa la variazione accertata dall'Istat dell'Indice nazionale dei prezzi al consumo. In ogni caso, il reddito derivante dai contratti per i quali è stata esercitata l'opzione per la cedolare secca non può essere inferiore all'ammontare della rendita catastale riferita al medesimo periodo e determinata con la rivalutazione del 5%.

<sup>74</sup> Il regime della cedolare secca è applicabile anche alle pertinenze locate con contratto successivo e separato, purché esso sia stipulato tra gli stessi soggetti (stesso locatore e conduttore) che sono stati parte del contratto di locazione dell'abitazione e si riferisca al contratto di locazione dell'abitazione (bene principale).

<sup>75</sup> Vedi circolare n. 26/2011/AE, pag.6.

<sup>76</sup> I redditi derivanti dalla sublocazione dell'immobile rientrano nella categoria dei redditi diversi (art. 67, comma 1, lett. h) del Tuir) e non tra i redditi di natura fondiaria. Pertanto, il sublocatore non può beneficiare della cedolare secca, mentre il locatore persona fisica può optare per il regime agevolativo poiché l'immobile risulta affittato ai fini abitativi, nonostante l'interposizione del sublocatore.

<sup>77</sup> Il DL n. 102/2013 aveva inizialmente disposto la riduzione dell'aliquota dal 19% al 15%, con decorrenza dal 2013. Il successivo DL n. 47/2014 ha previsto l'ulteriore riduzione dell'aliquota dal 15% al 10% per gli anni d'imposta 2014-2017.

<sup>78</sup> Anche in base alla tipologia di contratto, a canone "libero" o "concordato".

<sup>79</sup> Cfr. Circ. 1 giugno 2011, n. 26, paragrafo 5, Agenzia delle Entrate.

## CEDOLARE SECCA SUGLI AFFITTI

Quando esercitare l'opzione	Esercizio disgiunto dell'opzione per la cedolare secca (comproprietà)	Acconti
<ul style="list-style-type: none"> <li>in sede di registrazione del contratto di locazione</li> <li>in sede di proroga, anche tacita, del contratto di locazione, attraverso il Modello RLI <sup>(80)</sup>, da presentare entro il termine per il versamento dell'imposta di registro (30 giorni dalla proroga)</li> <li>per i contratti in corso, per i quali l'opzione non sia stata esercitata in sede di registrazione o di proroga e sia esercitata per le annualità successive rispetto a quella della registrazione/proroga, l'opzione si esercita presentando il Modello RLI, entro il termine per il versamento dell'imposta di registro (entro 30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità)</li> <li>in sede di dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato conseguito il reddito locativo, ovvero in sede di registrazione in caso d'uso o di registrazione volontaria del contratto, se l'opzione viene esercitata in relazione ai contratti di durata non superiore a 30 giorni complessivi nell'anno, per cui non sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>L'opzione va esercitata distintamente da ciascun locatore ed esplica effetti solo in capo ai locatori che l'hanno esercitata.</li> <li>L'opzione esercitata da parte di un solo locatore, comporta la rinuncia agli aggiornamenti del canone anche da parte dei comproprietari che non hanno optato per il regime della cedolare secca.</li> <li>I locatori che non hanno esercitato l'opzione per la cedolare secca sono tenuti solidalmente al versamento dell'imposta di registro per la parte dell'imposta che viene loro imputata, in ragione della quota di possesso. In analoga misura, è tenuto al pagamento dell'imposta di registro il conduttore.</li> <li>Nel caso in cui solo alcuni locatori intendano accedere al regime della cedolare, deve essere assolta in misura piena l'imposta di bollo sul contratto di locazione.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Acconto dovuto nella misura del 95% dell'imposta a partire dal 2012</li> <li>Se l'importo dovuto è &lt; € 257,52, l'acconto va versato entro il 30 novembre in unica soluzione</li> <li>Se l'importo dovuto è ≥ € 257,52, l'acconto va versato in due rate:             <ul style="list-style-type: none"> <li>16 giugno, ovvero 16 luglio con maggiorazione dello 0,40% (per il 40% dell'ammontare)</li> <li>30 novembre (per il 60% dell'ammontare)</li> </ul> </li> <li>L'acconto non è dovuto:             <ul style="list-style-type: none"> <li>se l'importo su cui calcolarlo non supera € 51,65</li> <li>nell'anno di prima applicazione della cedolare secca, se si tratta anche del primo anno di possesso dell'immobile</li> </ul> </li> </ul>

### Riepilogo adempimenti e note

Registrazione dei contratti di locazione (assorbe gli ulteriori "obblighi di comunicazione", incluso quello di denuncia/comunicazione dell'inquilino alla Questura/Commissariato ex art. 12, DL n. 59/78 <sup>(81)</sup> )
Versamento entro il termine stabilito per il versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (non è previsto il rimborso delle imposte di bollo e di registro eventualmente già pagate)
Versamento acconto nella misura dell'85% dell'imposta per l'anno 2011 e del 95% dell'imposta dal 2012
Preventivo invio di lettera raccomandata dal locatore al conduttore, in cui lo stesso comunica la scelta del regime opzionale e rinuncia ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo <sup>(82)</sup>
Comunicazione del locatore all'Agenzia delle Entrate relativamente alla scelta del regime opzionale
In caso di revoca dell'opzione, si rende dovuta l'imposta di registro per l'annualità di riferimento e per quelle successive. Il locatore deve informarne il conduttore, obbligato solidale al pagamento dell'imposta

Si veda la circolare 47/E del 20/12/2012 sulla regolarizzazione degli adempimenti tramite la remissione in bonis.

<sup>80</sup> Dall'1/04/2014, il modello RLI sostituisce i modelli 69, Siria, Iris e RR per le registrazioni, proroghe, cessioni e risoluzioni dei contratti di immobili, nonché per l'esercizio dell'opzione o della revoca del regime della cedolare secca e per comunicare i dati catastali dell'immobile locato.

<sup>81</sup> In base alle modifiche apportate dal DL n.79/2012, in vigore dal 21/06/12, anche per le locazioni soggette a cedolare secca, la denuncia/comunicazione dell'inquilino alla Questura/Commissariato ex art. 12, DL n. 59/78 e gli altri obblighi di comunicazione non sono assorbiti dalla registrazione del contratto di locazione/comodato qualora il contratto stesso non sia soggetto a registrazione in termine fisso (es. comodato verbale) ovvero sia stipulato con soggetti extraUE o apolidi. Per memoria si evidenzia altresì che il DL n.79/2012, ha inoltre previsto l'esonero dalla comunicazione alla P.S. (cfr. Circolare n.557 del 20/07/12 del Ministero dell'Interno) per le locazioni di unità immobiliari ad uso abitativo effettuato nell'esercizio di una attività d'impresa, o di arti e professioni (ipotesi precedentemente soggette all'obbligo di comunicazione, ai sensi dell'art.3, comma 6, D.Lgs. n. 23/2011, ante modifica del DL n.79/2012), peraltro estranee dall'ambito applicativo della cedolare secca. In definitiva, a prescindere dall'opzione per la cedolare secca, la comunicazione alla P.S. rimane obbligatoria nel caso di contratti non soggetti a registrazione in termine fisso e di contratti a soggetti extraUE o apolidi.

<sup>82</sup> La comunicazione non è dovuta se nel contratto di locazione è espressamente disposta la rinuncia agli aggiornamenti del canone.

## IMU (IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA)

(D.Lgs. 14 marzo 2011, n.23, pubblicato nella G.U. 23 marzo 2011, n.67, in vigore dal 7 aprile 2011)

### Componente patrimoniale della nuova IUC (L. n. 147/2013)

## Tabella 31: Possesso di immobili

IMU (Imposta Municipale Propria) - Artt.8-9 D.Lgs. 23/2011 - Originariamente in vigore dal 2014, anticipata in via sperimentale per il triennio 2012-2014 dalla "Manovra Monti" (art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, c.d. "Decreto Salva Italia", convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214).

Tra le significative modifiche alla disciplina IMU, si segnala l'art. 4 del D.L. 16/2012 (c.d. 'Decreto Fiscale'), convertito dalla Legge n. 44/2012.

La L. n. 147/2013 (Finanziaria 2014) ha introdotto la nuova IUC (imposta unica comunale), articolata in due componenti: 1) IMU, di natura patrimoniale; 2) TASI<sup>(83)</sup> e TARI, riferite ai servizi.

Si vedano anche le tabelle n. 28 – 29 relative all'ICI in vigore fino al 31/12/2011 e le tabelle n. 18 - 19 relative all'Irpef dovuta in relazione al possesso immobiliare

Soggetti passivi	Presupposti	Cosa sostituisce
<ul style="list-style-type: none"><li>Proprietario di immobili, inclusi i fabbricati rurali ad uso abitativo, i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati<sup>(84)</sup>.</li><li>Titolare di diritto reale di usufrutto, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi.</li><li>Concessionario, nel caso di concessione di aree demaniali.</li><li>Locatario (a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto) per immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.</li></ul>	<p>Possesso di immobili</p> <p>Esclusioni:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>abitazione principale<sup>(85)</sup> (tranne A/1, A/8, A/9)<sup>(86)</sup>;</li><li>fabbricati rurali strumentali<sup>(87)</sup>;</li><li>immobili posseduti dalle amministrazioni pubbliche;</li><li>immobili già esenti ai fini ICI (fabbricati destinati ad usi culturali, all'esercizio del culto, utilizzati dalle società no profit);</li><li>immobili posseduti da enti non commerciali, destinati <u>esclusivamente</u><sup>(88)</sup> allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di ricerca scientifica (D.L. n. 102/2013)<sup>(89)</sup>;</li><li>unità immobiliari e relative pertinenze appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari;</li><li>fabbr. abitativi destinati ad alloggi sociali ex DM 22.04.2008;</li><li>case coniugali assegnata all'ex coniuge a seguito di separazione / divorzio;</li><li>immobili iscritti/iscrivibili in Catasto come uniche unità immobiliari, non concessi in locazione, posseduti dal personale delle Forze armate, di polizia, del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, ovvero personale appartenente alla carriera prefettizia;</li><li>terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina<sup>(90)</sup>;</li><li>fabbricati costruiti e destinati alla vendita da parte dell'impresa costruttrice, fintanto che permanga la destinazione alla vendita e non siano in ogni caso locati.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>IRPEF e relative addizionali, riferite ai redditi fondiari derivanti da beni non locati<sup>(21)</sup></li><li>ICI</li></ul>

<sup>83</sup> Cfr. tabella 32.

<sup>84</sup> Sono pertanto compresi anche gli immobili strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa.

<sup>85</sup> Per "abitazione principale" si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile in catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente. Per "pertinenze dell'abitazione principale" si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.

<sup>86</sup> Esclusione ripristinata dal 2014 dalla L. n. 147/2013 (Finanziaria 2014). In precedenza, la "manovra Monti" aveva assoggettato ad IMU anche l'abitazione principale e le relative pertinenze. La Finanziaria 2014 ha altresì escluso dall'IMU anche talune fattispecie assimilabili all'abitazione principale: a discrezione del Comune, possono beneficiare dell'esonero previsto per l'abitazione principale a) l'unità immobiliare posseduta a titolo di piena proprietà/usufrutto da anziani o disabili residenti in istituti di ricovero o sanitari, purché non locata; b) l'unità immobiliare posseduta a titolo di piena proprietà/usufrutto da cittadini italiani non residenti in Italia, purché non locata; c) l'unità immobiliare concessa in comodato a 'parenti in linea retta, entro il primo grado' (genitori-figli) che utilizzano il predetto immobile come abitazione principale per la sola quota di rendita non eccedente € 500, oppure se il comodatario appartiene ad un nucleo familiare con ISEE non superiore a € 15.000.

<sup>87</sup> La L. n. 147/2013 (Finanziaria 2014) ha disposto, dal 2014, l'esenzione IMU per i fabbricati rurali strumentali.

<sup>88</sup> Secondo il DL 10 ottobre 2012, n.174, dal 1° gennaio 2013, per gli immobili ad utilizzazione mista (commerciale e non), l'esenzione è riconosciuta soltanto per l'immobile o la porzione di immobile nella quale si svolgono le attività di natura non commerciale e non sulla parte di immobile "complementare" nella quale si svolgono attività commerciali, che andrà autonomamente iscritta in Catasto e sconterà l'IMU. Qualora non fosse possibile scorporare la parte di fabbricato nella quale si svolge l'attività commerciale, l'esenzione sarà riconosciuta in proporzione allo svolgimento dell'attività non commerciale, sulla base di un'apposita dichiarazione.

<sup>89</sup> Art. 91 bis del DL n. 1/2012, convertito dalla Legge 24 marzo 2012, n. 27. Con il D.M. 19 novembre 2012, n.200, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha dato attuazione alle disposizioni relative agli enti non commerciali; in particolare, sono stati individuati i criteri da utilizzare per determinare la quota dell'imponibile ad uso promiscuo da assoggettare ad IMU, in quanto destinata all'esercizio di una attività commerciale. L'esenzione IMU prevista per gli enti non commerciali non si applica alle fondazioni bancarie (art.9, comma 6-quinquies, DL n.174/2012).

<sup>90</sup> Con D.M. 28.11.2014, il MEF ha reso disponibile l'elenco dei Comuni per i quali è possibile, dal 2014, godere dell'esenzione IMU (cfr. art. 4, comma 5-bis, D.L. n. 16/2012; art.22, comma 2, D.L. n. 66/2014, circa l'esclusione dall'esenzione per i soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali). In particolare il predetto Decreto ha riconosciuto l'esenzione IMU per i terreni agricoli ricadenti nei Comuni ubicati a) ad una altitudine pari o superiore a 601 metri slm, ovvero b) ad una altitudine pari o superiore a 281 metri slm se posseduti da coltivatori diretti/ IAP iscritti alla previdenza agricola, ubicati in caso di terreni concessi in comodato o affitto a coltivatori diretti/ IAP iscritti nella previdenza agricola. Il successivo D.L. 24 gennaio 2015, n.4, ha definito i nuovi criteri per l'applicazione, dal 2014, dell'esenzione IMU sui terreni agricoli; in base al predetto D.L., l'esenzione IMU si applica a) ai terreni agricoli e non coltivati, ubicati nei Comuni classificati come totalmente montani (secondo l'elenco Istat dei Comuni italiani); b) ai terreni agricoli e non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei Comuni classificati come parzialmente montani (secondo l'elenco Istat dei Comuni italiani). I terreni non montani sconteranno, invece, l'IMU indipendentemente dalla qualifica soggettiva di chi li possiede/ li conduce.

<sup>91</sup> Si precisa che l'IMU sostituisce l'IRPEF solo per i fabbricati non locati posseduti da soggetti non esercenti attività commerciale (persone fisiche non imprenditori). Se l'immobile non abitativo posseduto da privato è concesso in locazione, resta la rilevanza del reddito anche ai fini IRPEF.

A partire dal 2013, il reddito degli immobili ad uso abitativo non locati situati nello stesso Comune nel quale si trova l'abitazione principale, assoggettati ad IMU, è tassato ai fini IRPEF e relative addizionali nella misura del 50% della rendita catastale (L. n. 147/2013).

Per le imprese (dite individuali e società di persone) e i soggetti IRES, l'IMU sul fabbricato strumentale o patrimonio non assorbe l'IRPEF o l'IRES, sia che si tratti di fabbricato locato sia che si tratti di fabbricato detenuto direttamente dall'impresa.

## IMU (IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA)

Base imponibile	Aliquote	Quando versarla
<p>Valore ai fini ICI, con le seguenti modifiche di valore di alcuni moltiplicatori ("manovra Monti").</p> <p>Per i <b>fabbricati iscritti in catasto</b> <sup>(92)</sup>, il valore è costituito dalla rendita catastale al 1° gennaio, rivalutata del 5%, moltiplicata per i seguenti nuovi coefficienti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* 160 per fabbr. A (escluso A/10), C/2, C/6 e C/7</li> <li>* 140 per fabbr. B, C/3, C/4 e C/5</li> <li>* 80 per fabbr. A/10, D/5</li> <li>* 65 per fabbr. D (escluso D/5) <sup>(93)</sup></li> <li>* 55 per fabbr. C/1</li> </ul> <p>Per i <b>terreni agricoli</b>, il valore è costituito dal reddito dominicale al 1° gennaio, aumentato del 25%, moltiplicato per 135 <sup>(94)</sup>.</p> <p>Per i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o IAP, sono previste le seguenti riduzioni <sup>(95)</sup>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- nessuna imposta sul valore dei terreni fino a € 6.000;</li> <li>- riduzione del 70% dell'imposta sulla parte di valore dei terreni eccedente € 6.000 e fino a € 15.500</li> <li>- riduzione del 50% dell'imposta sulla parte di valore dei terreni eccedente € 15.500 e fino a € 25.500;</li> <li>- riduzione del 25% dell'imposta sulla parte di valore dei terreni eccedente € 25.500 e fino a € 32.000.</li> </ul> <p>Per i <b>coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali (IAP)</b> iscritti nella previdenza agricola il moltiplicatore è 75 <sup>(96)</sup>.</p> <p>Per le <b>aree edificabili</b>, il valore di determina a partire dal valore di mercato, ovvero al valore venale in comune commercio al 1° gennaio <sup>(97)</sup>.</p>	<p>L'imposta è dovuta annualmente in ragione di un'aliquota percentuale stabilita nello 0,76% <sup>(98)</sup>.</p> <p>L'aliquota è ridotta allo 0,4% per l'abitazione principale e per le relative pertinenze <sup>(99)</sup>.</p> <p>L'imposta è dovuta proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno di possesso dell'immobile. <sup>(100)</sup></p>	<p>Versamento in due rate di pari importo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• al 16 giugno</li> <li>• al 16 dicembre</li> </ul> <p>oppure</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• unico versamento al 16 giugno</li> </ul>

**La legge di stabilità 2013 (legge 24 dicembre 2012, n.228, art.1, comma 380) ha stabilito che per gli anni 2013 e 2014 è soppressa la riserva allo Stato della quota del 50% dell'imposta, la quale spetterà per intero ai Comuni; allo Stato viene tuttavia riservato il gettito dell'imposta derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato con aliquota standard dello 0,76%. Per tali immobili i Comuni possono solo aumentare fino allo 0,3% l'aliquota base.**

<sup>92</sup> La "Manovra Monti" non ha previsto alcun trattamento di favore per gli immobili storici o artistici, come invece era stabilito ai fini ICI, e nessuna agevolazione nemmeno per i fabbricati inagibili o non abitabili, per i quali l'Ici era ridotta del 50%. Il successivo DL 16/2012 ha disposto le seguenti agevolazioni: **per i fabbricati inagibili o inabitabili è stata disposta la riduzione al 50% della base imponibile** (lo stato di inagibilità/inabitabilità deve essere accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario); anche **per i fabbricati storici o artistici, è stata disposta la riduzione al 50% della base imponibile** (non cumulabile con l'agevolazione precedente), che viene tuttavia calcolata con le rendite "ordinarie" e non con quelle "agevolate" previste ai fini ICI.

<sup>93</sup> Tale moltiplicatore era pari a 60 fino al 31/12/2012.

<sup>94</sup> Prima degli emendamenti al DL 16/2012, questo coefficiente era 130.

<sup>95</sup> Tali agevolazioni sono estese anche alle società agricole in possesso della qualifica di IAP. In tal caso, l'amministratore della società agricola di capitali o il socio di quella di persone devono essere iscritti nella gestione previdenziale (si veda 'Il Sole 24ore' del 10/05/2012, pag. 14).

<sup>96</sup> Moltiplicatore ridotto da 110 a 75 dalla L. n. 147/2013 (Finanziaria 2014).

<sup>97</sup> Dopo le modifiche introdotte dalla L. n.44/2012 nella conversione del DL n.16/2012, la disciplina dell'IMU non richiama più l'art.59, co.1, lett. g) del D.Lgs. n.446/97, in materia di ICI, relativamente alla possibilità per i Comuni di determinare periodicamente i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine di limitare il proprio potere di accertamento. Il mancato richiamo della predetta disposizione comporta la possibilità per il Comune di accertare maggiori valori anche nel caso in cui il contribuente si sia attenuto ai parametri stabiliti dal Comune stesso. In definitiva, la base imponibile IMU è data dal valore di mercato individuato dal Comune; tuttavia, se il prezzo di acquisto è superiore, il Comune potrà accertare tale maggior valore (si veda S. Baruzzi, *Per le aree fabbricabili, imponibile IMU il valore venale in comune commercio*, Eutekne, 12/12/2012).

<sup>98</sup> I comuni possono modificare l'aliquota in aumento o in diminuzione sino a 0,3 punti percentuali con deliberazione del Consiglio Comunale da adottare entro il termine per la deliberazione del bilancio previsionale. La mancata emanazione della delibera comunale entro il termine stabilito implica l'automatica applicazione delle aliquote fissate dal D.Lgs. 23/2011.

I comuni possono, altresì, stabilire che l'aliquota ridotta si applichi limitatamente a determinate categorie di immobili.

Rispetto all'IMU a regime, la "manovra Monti" non prevede l'originaria riduzione alla metà in caso di immobili concessi in locazione. Tuttavia è prevista la possibilità per i comuni di ridurre l'aliquota di base fino allo 0,4% nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario (art. 43 del Tuir), di immobili posseduti da soggetti passivi Ires, di immobili locati.

<sup>99</sup> Nel caso in cui l'IMU sia dovuta; infatti, la L. n.147/2013 ha disposto, dal 2014, la non applicabilità dell'IMU all'abitazione principale, ad eccezione degli immobili classificati nelle categorie A/1, A/8 e A/9. I comuni possono modificare l'aliquota in aumento o in diminuzione sino a 0,2 punti percentuali. In relazione all'immobile adibito ad abitazione principale e le relative pertinenze, spettano le seguenti detrazioni: € 200, rapportati al periodo dell'anno durante il quale l'immobile è adibito ad abitazione principale (questa detrazione va suddivisa sulla base dei contitolari che utilizzano l'immobile come abitazione principale, senza tener conto delle loro quote di possesso ma unicamente del periodo temporale di utilizzo). Detta detrazione si imputa a ciascun proprietario residente nell'immobile, a prescindere dalla quota di possesso. Per gli anni 2012-2013 la detrazione era aumentata di € 50 (fino ad un importo massimo di €400) per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, che dimorasse abitualmente e risiedesse anagraficamente in detto immobile. I comuni possono elevare l'importo della detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta. L'aliquota ridotta e le relative detrazioni previste per l'abitazione principale e sue pertinenze è prevista anche per il coniuge separato/divorziato non assegnatario della casa coniugale, nonché, se previsto dal Comune, per l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata.

<sup>100</sup> L'art. 56 del DL 24/01/2012, n. 1 (c.d. "Decreto Liberalizzazioni") aveva previsto, a determinate condizioni, la possibilità per il Comune di ridurre l'aliquota fino allo 0,38% per i **fabbricati costruiti e destinati alla vendita da parte dell'impresa costruttrice**. L'art. 2, comma 2, lett. a) del D.L. n. 102/2013 ha previsto, dal 1° gennaio 2014, l'**esenzione dall'IMU** per tali fabbricati, fintanto che permanga la destinazione alla vendita e non siano in ogni caso locati (art. 13, comma 9-bis, D.L. n. 201/2011).

## TASI (TASSA SUI SERVIZI INDIVISIBILI)

Componente della nuova IUC (L. n. 147/2013; L. n. 68/2014)

**Tabella 32: Possesso di immobili**

Soggetti passivi	Presupposti		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo gli immobili;</li> <li>• il coniuge assegnatario dell'ex casa coniugale assegnata dal giudice;</li> <li>• nel caso in cui l'unità immobiliare sia occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare (locazione/comodato):               <ul style="list-style-type: none"> <li>- l'occupante versa la TASI nella misura, deliberata dal Comune con regolamento, compresa tra il 10% e il 30% dell'ammontare complessivo della TASI;</li> <li>- la restante parte è corrisposta dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare;</li> </ul> </li> <li>• in caso di locazione finanziaria, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della stipulazione e per tutta la durata del contratto <sup>(101)</sup>;</li> </ul>	<p><b>Possesso o detenzione, a qualsiasi titolo, di:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- fabbricati, compresa l'abitazione principale;</li> <li>- aree edificabili,</li> </ul> <p><b>come definiti ai fini IMU</b></p> <p>Esclusioni <sup>(102)</sup>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• terreni agricoli: secondo la risposta n. 9 del 3/06/14 del MEF, sono esclusi da TASI i terreni, indipendentemente dalla loro natura, <u>posseduti</u> e <u>condotti</u> da coltivatori diretti e IAP, sui quali persiste l'esercizio delle attività agricole;</li> <li>• immobili posseduti dalle pubbliche amministrazioni;</li> <li>• rifugi alpini non custoditi, punti d'appoggio e bivacchi;</li> <li>• fabbricati classificati/classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;</li> <li>• fabbricati destinati ad usi culturali,</li> <li>• fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e le loro pertinenze;</li> <li>• fabbricati di proprietà della Santa Sede, indicati nel Trattato lateranense;</li> <li>• immobili utilizzati da enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato e non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commercial, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di culto.</li> </ul>		
Base imponibile	Aliquote	Quando versarla	
<p><b>Valore ai fini IMU</b></p> <p>Per i <b>fabbricati iscritti in catasto</b> <sup>(103)</sup>, il valore è costituito dalla rendita catastale al 1° gennaio, rivalutata del 5%, moltiplicata per i seguenti nuovi coefficienti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* 160 per fabbr. A (escluso A/10), C/2, C/6 e C/7</li> <li>* 140 per fabbr. B, C/3, C/4 e C/5</li> <li>* 80 per fabbr. A/10, D/5</li> <li>* 65 per fabbr. D (escluso D/5)</li> <li>* 55 per fabbr. C/1</li> </ul> <p>Per i <b>terreni agricoli</b>, il valore è costituito dal reddito dominicale al 1° gennaio, aumentato del 25%, moltiplicato per 135.</p> <p>Per i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o IAP, sono previste le seguenti riduzioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- nessuna imposta sul valore dei terreni fino a € 6.000;</li> <li>- riduzione del 70% dell'imposta sulla parte di valore dei terreni eccedente € 6.000 e fino a € 15.500</li> <li>- riduzione del 50% dell'imposta sulla parte di valore dei terreni eccedente € 15.500 e fino a € 25.500;</li> <li>- riduzione del 25% dell'imposta sulla parte di valore dei terreni eccedente € 25.500 e fino a € 32.000.</li> </ul> <p>Per i <b>coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali (IAP)</b> iscritti nella previdenza agricola il moltiplicatore è 75.</p> <p>Per le <b>aree edificabili</b>, il valore di determina a partire dal valore di mercato, ovvero al valore venale in comune commercio al 1° gennaio.</p>	<p>L'imposta è dovuta annualmente in ragione di un'<b>aliquota di base dell' 1%</b> <sup>(104)</sup>.</p> <p>Per il 2014, l'aliquota massima non può superare il <b>2,5%</b> (1% per i fabbr. rurali strumentali). Possibilità di maggiorazione fino ad un massimo dello <b>0,8%</b> <sup>(105)</sup>, per un'aliquota massima del <b>3,3%</b>.</p> <p>La <b>somma delle aliquote di IMU e TASI</b> non può superare l'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31.12.2013, ovvero:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 11,4% (10,6+0,8) per la generalità degli immobili;</li> <li>- 6,8% (6+0,8) per l'abitazione principale e relative pertinenze;</li> <li>- 2,8% (2+0,8) per i fabbricati rurali strumentali;</li> </ul> <p>L'imposta è dovuta proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno di possesso dell'immobile.</p>	<p>Versamento in due rate di pari importo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• al 16 giugno</li> <li>• al 16 dicembre</li> </ul> <p>oppure</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• unico versamento al 16 giugno</li> </ul> <p><sup>(106)</sup></p> <p>A regime, la prima rata va determinata utilizzando le aliquote e le detrazioni previste per i 12 mesi dell'anno precedente; la seconda rata è determinata, a congruaggio, sulla base delle delibere e regolamenti comunali pubblicati alla data del 28/10 di ciascun anno sul sito <a href="http://www.finanze.it">www.finanze.it</a></p>	

Cfr. risposte del MEF del 3/06/2014

<sup>101</sup> Per espressa previsione normativa, per "durata del contratto di locazione finanziaria" si intende il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna (art.1, comma 672, L. 147/2013).

<sup>102</sup> Cfr. art. 1, comma 3, DL n. 16/2014.

<sup>103</sup> Riduzione del 50% della base imponibile per i **fabbricati inagibili o inabitabili** e per i **fabbricati storici o artistici**, come per l'IMU. Cfr. art. 13, comma 3, DL n. 201/2011 e risposta n. 8 del 3/06/2014 del MEF.

<sup>104</sup> I comuni possono, con deliberazione, ridurre l'aliquota fino ad azzerare la TASI, nonchè prevedere specifiche esenzioni e detrazioni.

<sup>105</sup> Art.1, comma 1, lett. a) del DL n. 16/2014 (convertito dalla L. n. 68/2014).

<sup>106</sup> Regime transitorio per il 2014: i termini di versamento sono distinti a seconda di quando i Comuni abbiano provveduto alle relative delibere; in particolare, i contribuenti sono tenuti al pagamento della prima rata (art.1, DL n.88/2014) entro il 16/06/14, sulla base delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni pubblicate, sul sito del MEF, alla data del 31/05/14, con invio entro il 23/05/14; ovvero entro il 16/10/14, in caso di mancato invio entro il 23/05/14, sulla base delle deliberazioni e dei regolamenti pubblicati alla data del 18/09/14, con invio entro il 10/09/14; ovvero entro il 16/12/14, in unica soluzione, in caso di mancato invio degli atti in questione entro i suddetti termini, sulla base dell'aliquota dell'1%.

## **IMUS (IMPOSTA MUNICIPALE SECONDARIA)**

(D.Lgs. 14 marzo 2011, n.23, pubblicato nella G.U. 23 marzo 2011, n.67, in vigore dal 7 aprile 2011)

Dal 2016 (differimento ex L. n. 147/2013 e successivo D.L. milleproroghe n. 192/2014, convertito dalla L. n. 11/2015) è prevista l'introduzione facoltativa di **un'imposta municipale secondaria (IMUS)**, con deliberazione del Consiglio Comunale, per sostituire le seguenti forme di prelievo: tassa e canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP e COSAP), imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni (ICPDPA), canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP) e addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali.

### **Tabella 33: Occupazione di beni e spazi pubblici**

**IMUS (Imposta Municipale Secondaria) - Art.11 D.Lgs. 23/2011 - In vigore dal 2016 (imposta facoltativa)**

<b>Soggetti passivi</b>	<b>Presupposti</b>	<b>IMUS</b>	<b>Cosa sostituisce</b>
Soggetti che effettuano l'occupazione dei beni e degli spazi pubblici. Se l'occupazione è effettuata con impianti pubblicitari, è obbligato in solido il soggetto che utilizza l'impianto per diffondere il messaggio pubblicitario.	Occupazione dei beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni, nonché degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico, anche ai fini pubblicitari	L'imposta è determinata sulla base di: <ul style="list-style-type: none"><li>• durata dell'occupazione</li><li>• entità dell'occupazione, espressa in mq o metri lineari</li><li>• tariffe differenziate in base alla:<ul style="list-style-type: none"><li>- tipologia ed alle finalità dell'occupazione</li><li>- zona del territorio comunale occupato</li><li>- classe demografica del Comune</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• TOSAP</li><li>• COSAP</li><li>• ICPDPA</li><li>• CIMP</li><li>• Addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali</li></ul>

I Comuni, con apposito regolamento da adottare ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. 446/1997, hanno la facoltà di disporre esenzioni ed agevolazioni.

In base alla Ris. 1/DF del 12.01.2015 del MEF, finchè non verrà emanato il regolamento governativo di attuazione della disciplina generale dell'IMUS, i Comuni non possono istituire autonomamente l'IMUS con regolamento comunale.

## IVIE – IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI SITUATI ALL’ESTERO

("Decreto Salva Italia", D.L. n. 201/2011 convertito dalla L. n. 214/2011, in vigore dal 2011)

### Tabella 34: Imposta sul valore degli immobili situati all’estero

Imposta introdotta dal “Decreto Salva Italia” (art. 19, commi da 13 a 17 del D.L. n. 201/2011, convertito dalla Legge n. 214/2011)

Tra gli ultimi interventi si segnalano: D.L. n. 16/2012, conv. dalla Legge n. 44/2012; Prov. Direttore Agenzia delle Entrate 5/06/2012; Circ. A.E. n. 28/E del 2/07/2012

Soggetti passivi	Presupposti	Base imponibile	Aliquota e deduzioni	Periodo di possesso	Versamento
<p>Persone fisiche (residenti in Italia):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>proprietario dell’immobile, ovvero</li> <li>titolare di altro diritto reale sullo stesso.</li> </ul>	<p>Possesso di immobili situati all’estero, a qualsiasi uso destinati.</p>	<p><u>Regime ordinario:</u> valore dell’immobile, costituito dal costo risultante dall’atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza, secondo il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l’immobile.</p> <p><u>Deroqa:</u> per gli immobili situati in Stati UE o aderenti allo SEE che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, la base imponibile va individuata facendo riferimento al <u>valore catastale</u> come determinato e rivalutato nel Paese estero<sup>(107)</sup>. In assenza di tale valore, torna applicabile il regime ordinario.</p>	<p>L’aliquota è stabilita nella misura dello 0,76% del valore dell’immobile.</p> <p>L’aliquota è ridotta allo 0,4% per gli immobili destinati ad abitazione principale per i soggetti che prestano lavoro all’estero, per i quali la residenza in Italia è stabilita ex lege. Per tali soggetti, spetta una detrazione pari a € 200 rapportata al periodo dell’anno durante il quale si protrae tale destinazione e fino a concorrenza dell’imposta dovuta<sup>(108)</sup>.</p> <p><u>L’aliquota ridotta allo 0,4% è stata estesa dalla legge di stabilità 2013 a tutti gli immobili situati all’estero adibiti ad abitazione principale.</u></p> <p>Dall’imposta si deduce, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d’imposta pari alle imposte patrimoniali pagate all’estero, se l’immobile è situato in un Paese extra-Ue ed extra-SEE; pari alle eventuali imposte patrimoniali e reddituali gravanti sullo stesso immobile (a condizione che non siano già state detratte ai sensi dell’art. 165 Tuir) se il medesimo è situato all’interno dell’Ue o SEE<sup>(109)</sup>.</p> <p>L’imposta non è dovuta se di importo non superiore a € 200<sup>(110)</sup>.</p>	<p>L’imposta è dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell’anno nei quali si è protratto il possesso. Il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno 15 giorni è computato per intero.</p>	<p>Si applicano le disposizioni previste per l’imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef)</p>

**La legge di stabilità 2013 (legge 24 dicembre 2012, n.228, art.1, commi 518-519) ha apportato le seguenti modifiche alla disciplina dell’IVIE:**

- l’IVIE si applica **dal 2012**, anziché dal 2011 (come inizialmente previsto dal D.L. n.201/2011);
- l’aliquota ridotta allo 0,4% è estesa a tutti gli immobili situati all’estero adibiti ad abitazione principale;
- per gli immobili non locati, assoggettati all’IVIE, è esclusa l’applicazione dell’IRPEF (non si applica l’art.70, comma 2, del D.P.R. n.917/1986);
- i pagamenti effettuati per il 2011 devono intendersi eseguiti a titolo di acconto dell’IVIE dovuta per il 2012.

<sup>107</sup> D.L. n. 16/2012, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, vedasi Tab. 1 allegata alla Circolare 28/E del 2/7/2012.

<sup>108</sup> Per il 2012 e il 2013 spetta, inoltre, una detrazione di € 50 (fino ad un massimo di € 400) per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni che dimori abitualmente e risieda anagraficamente nell’abitazione principale (come è previsto per l’IMU).

<sup>109</sup> Vedasi Tab. 1 allegata alla Circolare 28/E del 2/7/2012.

<sup>110</sup> D.L. n. 16/2012, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44. Pertanto, l’IVIE si paga per gli immobili di valore superiore a circa € 26.500.

<sup>(\*)</sup>**Responsabilità**

Le informazioni contenute nelle presenti tabelle non hanno rilevanza legale e non possono in alcun modo sostituire l'intervento di un professionista.

Lo Studio Rebecca & Associati ha compiuto ogni ragionevole sforzo per assicurare che le informazioni contenute in queste tabelle siano accurate ed aggiornate. Tuttavia, l'applicazione o gli effetti delle norme possono variare a seconda delle fattispecie, ed inoltre le norme sono in continuo mutamento nel tempo. Pertanto, chi sia intenzionato a utilizzare qualsiasi informazione contenuta nella tabella è tenuto a verificarne preventivamente l'applicabilità con un professionista.

**Hanno collaborato alla realizzazione delle tabelle Giuseppe Rebecca, Barbara Zancan e Alessandra Gamba**



## **Studio Rebecca & Associati**

Contra' Lodi, 31 – 36100 V I C E N Z A  
Tel. 0444/320420 – Fax 0444/320460

Via L. di Lugano, 27 – 36015 S C H I O  
Tel. 0445/524652 – Fax 0445/533022

E-mail: [segreteria@studiorebecca.it](mailto:segreteria@studiorebecca.it)  
Sito: [www.studiorebecca.it](http://www.studiorebecca.it)