

# RASSEGNA NOVITA' 2014

- 1. Trattamento fiscale degli atti immobiliari 2014**
- 2. Rivalutazione del valore dei terreni - anno 2014**
- 3. Detrazioni IRPEF (per ristrutturazione e riqualificazione energetica)**
- 4. Calcolo dell'usufrutto ai fini fiscali**
- 5. IUC (Imposta Unica Comunale)**
- 6. Tassazione dei terreni agricoli**
- 6. Mutui acquisto casa abitazione (imposta sostitutiva)**

*rassegna a cura di Giovanni Rizzi*

## TRATTAMENTO FISCALE DEGLI ATTI IMMOBILIARI 2014

Operazioni non soggette ad IVA o esenti da IVA				
		<i>i. registro</i>	<i>i. trascrizione</i>	<i>i. catastale</i>
compravendita	abitazioni PRIMA CASA (solo escluse le abitazioni accatastate in categoria A/1, A/8 e A/9) (1)	2%*	€. 50,00	€. 50,00
compravendita	Abitazioni no prima casa e altri fabbricati compresi i fabbricati strumentali per natura (2)	9%*	€. 50,00	€. 50,00
compravendita	Fabbricati strumentali per natura (2) esenti I.V.A.	€. 200,00 (3)	3% (4)	1% (4)
compravendita	terreni edificabili e terreni diversi da quelli agricoli	9%*	€. 50,00	€. 50,00
compravendita	terreni agricoli (senza benefici fiscali)	12%*	€. 50,00	€. 50,00
compravendita	terreni agricoli con benefici fiscali per coltivatore diretto e I.A.P. iscritti alla gestione previdenziale (5).	€. 200,00	€. 200,00	1%
divisione	sulla massa (senza conguagli superiori al 5% del valore della quota di diritto)	1%	€. 200,00	€. 200,00

**Note:**

\* per gli atti soggetti al 2%, al 9% e al 12% l'imposta non può essere inferiore ad €. 1.000,00; detti atti e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di €. 50,00

(1) Per poter usufruire delle agevolazioni **prima casa** l'acquirente deve dichiarare in atto:

- di avere la propria residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato, ovvero di voler stabilire la propria residenza in detto Comune entro diciotto mesi dalla data dell'atto di acquisto, ovvero di svolgere la propria attività in detto Comune (le agevolazioni sono estese anche a cittadini italiani che risiedono all'estero che acquistano l'immobile come prima casa sul territorio italiano o di cittadini italiani che lavorano all'estero per immobili siti nel luogo ove ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipendono)

- di non essere titolare esclusivo (né in comunione col proprio coniuge) dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune ove è ubicato l'immobile acquistato

- di non essere titolare, neppure per quote (e neppure in regime di comunione legale dei beni col proprio coniuge) su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata con le agevolazioni disposte dalle norme richiamate dall'art. 1 - nota II - bis Tariffa Parte I allegata al D.P.R. 131/1986 ossia con le agevolazioni prima casa.

**N.B.:** le agevolazioni prima casa si estendono alle pertinenze (anche se acquistate con atto separato) ma **limitatamente** ad una sola unità catastalmente classata come C/6 (autorimessa, posto auto) e ad una sola unità catastalmente classata come C/2 (cantina, deposito ecc.)

**(2)** sono *fabbricati strumentali per natura* quelli che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, e che rientrano nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10)

**(3)** se si tratta di cessione di immobile strumentale per natura esente da I.V.A. ex art. 10, c. 1, n. 8ter, D.P.R. 633/1972, l'imposta di registro si applica in misura fissa (€ 200,00) (vedi Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 paragrafo 2.1)

**(4)** Nel caso gli acquirenti siano *fondi immobiliari chiusi* l'imposta di trascrizione si applica con l'aliquota ridotta **dell'1,5%** e l'imposta catastale si applica con l'aliquota ridotta **dello 0,5%**

**(5)** tali agevolazioni spettano sia al *coltivatore diretto* che all'*I.A.P.* (imprenditore agricolo professionale) ed alle *società agricole* di cui all'art. 2 dlgs 99/2004 modificato con dlgs 101/2005 purchè il coltivatore, l' I.A.P. o i soggetti persone fisiche qualificanti le società agricole come IAP, siano iscritti alla relativa gestione previdenziale ed assistenziale;

<b>Operazioni poste in essere da soggetti I.V.A.</b>						
<b>Tipo di immobile</b>	<b>venditore</b>	<b>acquirente</b>	<b>Regime IVA</b>	<b>Opzione IVA</b>	<b>Reverse Charge</b>	<b>Tassazione atto</b>
Fabbricato ABITATIVO venduto <b>entro 5 anni</b> dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Impresa costruttrice o ristrutturatrice	Privato e/o soggetto IVA	IVA obbligatoria	irrilevante	NO	Registro: € 200,00 Trascrizione: € 200,00 Catastale: € 200,00
Fabbricato ABITATIVO venduto <b>entro 5 anni</b> dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Impresa NON costruttrice	privato	ESENTE IVA	Non ammessa	NO	Registro: 9% o 2% se <b>1 CASA</b> Trascrizione: € 50,00 Catastale: € 50,00
Fabbricato ABITATIVO venduto <b>entro 5 anni</b> dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Impresa NON costruttrice	Soggetto IVA	ESENTE IVA	Non ammessa	NO	Registro: 9% Trascrizione: € 50,00 Catastale: € 50,00

Fabbricato ABITATIVO venduto <b>oltre i 5 anni</b> dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Impresa costruttrice o ristrutturatrice	privato	ESENTE IVA ovvero SOGGETTA IVA su opzione	AMMESSA	NO	<b>Esente IVA:</b> Registro: 9% ovvero 2% se <b>1 CASA</b> Trascrizione: €. 50,00 Catastale: €. 50,00 <b>OPZIONE IVA:</b> registro, trascrizione e catastale: €. 200,00 cadauna
Fabbricato ABITATIVO venduto <b>oltre i 5 anni</b> dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Impresa costruttrice o ristrutturatrice	Soggetto IVA	ESENTE IVA ovvero SOGGETTA IVA su opzione	AMMESSA	SI	<b>Esente IVA:</b> Registro: 9% Trascrizione: €. 50,00 Catastale: €. 50,00 <b>OPZIONE IVA:</b> registro, trascrizione e catastale: €. 200,00 cadauna
Fabbricato ABITATIVO venduto <b>oltre i 5 anni</b> dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Impresa NON costruttrice	privato	ESENTE IVA	Non ammessa	NO	Registro: 9% o 2% se <b>1 CASA</b> Trascrizione: €. 50,00 Catastale: €. 50,00
Fabbricato ABITATIVO venduto <b>oltre i 5 anni</b> dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Impresa NON costruttrice	Soggetto IVA	ESENTE IVA	Non ammessa	NO	Registro: 9% Trascrizione: €. 50,00 Catastale: €. 50,00
Fabbricato abitativo destinato ad <b>alloggio sociale</b> come definito dal decreto Min. Infrastrutture 22 aprile 2008	Qualsiasi impresa (costruttrice o non)	privato	ESENTE IVA ovvero SOGGETTA IVA su opzione	AMMESSA	NO	<b>Esente IVA:</b> Registro: 9% ovvero 2% se <b>1 CASA</b> Trascrizione: €. 50,00 Catastale: €. 50,00 <b>OPZIONE IVA:</b> registro, trascrizione e catastale: €. 200,00 cadauna
Fabbricato STRUMENTALE venduto <b>entro 5 anni</b> dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Impresa costruttrice o ristrutturatrice	Privato e/o soggetto IVA	IVA obbligatoria	irrilevante	NO	Registro: €. 200,00 Trascrizione: 3% Catastale: 1%

Fabbricato STRUMENTALE venduto <b>entro 5 anni</b> dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Impresa NON costruttrice	privato	ESENTE IVA ovvero SOGGETTA IVA su opzione	AMME SSA	NO	<b>Sia ESENTE che in caso di OPZIONE IVA:</b> Registro: €. 200,00 - Trascrizione: 3% - Catastale: 1%
Fabbricato STRUMENTALE venduto <b>entro 5 anni</b> dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Impresa NON costruttrice	Soggetto IVA	ESENTE IVA ovvero SOGGETTA IVA su opzione	AMME SSA	SI	<b>Sia ESENTE che in caso di OPZIONE IVA:</b> Registro: €. 200,00 - Trascrizione: 3% - Catastale: 1%
Fabbricato STRUMENTALE venduto <b>oltre i 5 anni</b> dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Qualsiasi impresa (costruttrice o non)	privato	ESENTE IVA ovvero SOGGETTA IVA su opzione	AMME SSA	NO	<b>Sia ESENTE che in caso di OPZIONE IVA:</b> Registro: €. 200,00 - Trascrizione: 3% - Catastale: 1%
Fabbricato STRUMENTALE venduto <b>oltre i 5 anni</b> dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Qualsiasi impresa (costruttrice o non)	Soggetto IVA	ESENTE IVA ovvero SOGGETTA IVA su opzione	AMME SSA	SI	<b>Sia ESENTE che in caso di OPZIONE IVA:</b> Registro: €. 200,00 - Trascrizione: 3% - Catastale: 1%
Fabbricato <b>AL GREZZO</b> (sia ad uso abitativo che strumentale)	Qualsiasi impresa (costruttrice o non)	Privato e/o soggetto IVA	IVA obbligatoria	irrilevante	NO	Registro: €. 200,00 Trascrizione: €. 200,00 Catastale: €. 200,00 (sia abitativo che strumentale)
AREE EDIFICABILI (per le quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria)	Soggetto IVA	Privato e/o soggetto IVA	IVA obbligatoria	irrilevante	NO	Registro: €. 200,00 Trascrizione: €. 200,00 Catastale: €. 200,00
AREE per le quali gli strumenti urbanistici NON prevedono la destinazione edificatoria	Soggetto IVA	Privato e/o soggetto IVA	Non soggetto ad IVA	NO	NO	Se agricolo: Registro: 12% - Trascrizione: €. 50,00 - Catastale: €. 50,00 (salve agevolazioni IAP o coltivatore diretto)

						NO agricolo: Registro: 9% - Trascrizione: €. 50,00 - Catastale: €. 50,00
--	--	--	--	--	--	---

**Note:**

**L'I.V.A.**, salvo che nel caso in cui trovi applicazione il "Reverse-Charge", va corrisposta all'impresa cedente (sarà **del 4%** per l'acquisto prima casa di abitazione, **del 10%** per l'acquisto di abitazioni non di lusso e per le quali non ci si avvalga delle agevolazioni prima casa, **del 10%** per unità non abitative in fabbricati con i requisiti della cd. "legge Tupini" (più del 50% a destinazione abitativa meno del 25% a negozi) e **del 22%** per tutti gli altri beni, edifici, comprese abitazioni di lusso, e/o terreni edificabili)

<b>Donazioni, trasferimenti a titolo gratuito ed atti costitutivi di vincoli di destinazione</b>				
		<b>Imposta donazione</b>	<b>Imposta di trascrizione</b>	<b>Imposta catastale</b>
<u>beneficiari:</u>  <b>coniuge</b>  <b>parenti in linea retta</b>	<b>prima casa</b>	Franchigia per ogni beneficiario €. 1.000.000,00  Oltre la franchigia: <b>4%</b>	€. 200,00	€. 200,00
	<b>altri immobili</b>	Franchigia per ogni beneficiario €. 1.000.000,00  Oltre la franchigia: <b>4%</b>	2%	1%
	<b>altri beni</b>	Franchigia per ogni beneficiario €. 1.000.000,00  Oltre la franchigia: <b>4%</b>	-	-
<u>beneficiari:</u>		<b>Imposta donazione</b>	<b>Imposta di trascrizione</b>	<b>Imposta catastale</b>

<b>fratelli e sorelle</b>	<b>prima casa</b>	Franchigia per ogni beneficiario €. 100.000,00 Oltre la franchigia: <b>6%</b>	€. 200,00	€. 200,00
	<b>altri immobili</b>	Franchigia per ogni beneficiario €. 100.000,00 Oltre la franchigia: <b>6%</b>	2%	1%
	<b>altri beni</b>	Franchigia per ogni beneficiario €. 100.000,00 Oltre la franchigia: <b>6%</b>		
<b>beneficiari:</b>				
<b>parenti sino al 4° grado</b> <i>(diversi da fratelli e sorelle)</i>	<b>prima casa</b>	<b>6%</b>	€. 200,00	€. 200,00
	<b>altri immobili</b>	<b>6%</b>	2%	1%
	<b>affini in linea retta</b>			
<b>affini in linea collaterale sino al 3° grado</b>	<b>altri beni</b>	<b>6%</b>	-	-
<b>beneficiari:</b>				
<b>beneficiari:</b>		<b>Imposta donazione</b>	<b>Imposta di trascrizione</b>	<b>Imposta catastale</b>
	<b>prima casa</b>	<b>8%</b>	€. 200,00	€. 200,00

<b>altri soggetti</b>	<b>altri immobili</b>	<b>8%</b>	2%	1%
	<b>altri beni</b>	<b>8%</b>	-	-
<b>beneficiari:</b>				
<b>soggetti portatori di handicap</b> (riconosciuto grave a sensi legge 5.2.1992 n. 104)		<b>Imposta donazione</b>	<b>Imposta di trascrizione</b>	<b>Imposta catastale</b>
	<b>prima casa</b>	<b>Franchigia per ogni beneficiario €. 1.500.000,00</b>  Oltre la franchigia:  - se coniuge o parente in linea retta: <b>4%</b>  - se parente sino al 4° grado, affine in linea retta, o affine in linea collaterale entro il 3° grado: <b>6%</b>  - negli altri casi: <b>8%</b>	€. 200,00	€. 200,00
	<b>altri immobili</b>		2%	1%
<b>altri beni</b>	-		-	

**NOTA:** dal 1 gennaio 2014 l'imposta fissa è pari ad **€. 200,00** (art. 26 D.L. 12.9.2013 n. 104 convertito con legge 8.11.2013 n. 128)

# LA RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DEI TERRENI

## Anno 2014

### **ART. 1 comma 156 legge 27 dicembre 2013 n. 147**

*156. Al comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:*

- 1) al primo periodo, le parole «1° gennaio 2013» sono sostituite dalle seguenti: «1° gennaio 2014»;*
- 2) al secondo periodo, le parole «30 giugno 2013» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2014»;*
- 3) al terzo periodo, le parole «30 giugno 2013» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2014».*

### **ART. 1 comma 473 legge 24 dicembre 2012 n. 228**

*473. Al comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:*

- 1) al primo periodo, le parole «1° luglio 2011» sono sostituite dalle seguenti: «1° gennaio 2013»;*
- 2) al secondo periodo, le parole «30 giugno 2012» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2013»;*
- 3) al terzo periodo, le parole «30 giugno 2012» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2013».*

### **ART. 2, comma 2, D.L. 24.12.2002 n. 282 convertito con legge 21.2.2003 n. 27**

*2. Le disposizioni degli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e successive modificazioni, si applicano anche per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del **1° gennaio 2013**. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del **30 giugno 2013**; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi*

*contestualmente. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 30 giugno 2013..*

**ART. 7 legge 28 dicembre 2001 n. 448 e s.m.i.**

***Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola***

- 1. Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima, cui si applica l'articolo 64 del codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 6.*
- 2. L'imposta sostitutiva di cui al comma 1 è pari al 4 per cento del valore determinato a norma del comma 1 ed è versata, con le modalità previste dal capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro il 16 dicembre 2002.*
- 3. L'imposta sostitutiva può essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a partire dalla predetta data del 16 dicembre 2002. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente a ciascuna rata.*
- 4. La perizia, unitamente ai dati identificativi dell'estensore della perizia e al codice fiscale del titolare del bene periziato, nonchè alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, è conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione finanziaria. In ogni caso la redazione ed il giuramento della perizia devono essere effettuati entro il termine del 16 dicembre 2002.*
- 5. Il costo per la relazione giurata di stima è portato in aumento del valore di acquisto del terreno edificabile e con destinazione agricola nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico.*
- 6. La rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola di cui ai commi da 1 a 5 costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale.*

**ART. 7, comma 2, lett. dd) e segg. D.L. 13.5.2011 n. 70 convertito con legge 12.7.2011 n. 106**

*dd) al comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, e successive modificazioni, sono apportate le*

*seguenti modificazioni:*

*1) al primo periodo, le parole "1° gennaio 2010" sono sostituite dalle seguenti: "1° luglio 2011";*

*2) al secondo periodo, le parole "31 ottobre 2010" sono sostituite dalle seguenti: "30 giugno 2012";*

*3) al terzo periodo, le parole "31 ottobre 2010" sono sostituite dalle seguenti: "30 giugno 2012";*

*dd-bis) tra i soggetti che possono avvalersi della rideterminazione dei valori di terreni e partecipazioni nei termini e con le modalità stabiliti dalle disposizioni di cui alla lettera dd) sono incluse le società di capitali i cui beni, per il periodo di applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n.448, e successive modificazioni, siano stati oggetto di misure cautelari e che all'esito del giudizio ne abbiano riacquisito la piena titolarità;*

*ee) i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazione non negoziate nei mercati regolamentati, ovvero, dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, di cui agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, qualora abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata. Al fine del controllo della legittimità della detrazione, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello di dichiarazione dei redditi, sono individuati i dati da indicare nella dichiarazione stessa.*

*ff) i soggetti che non effettuano la detrazione di cui alla lettera ee) possono chiedere il rimborso della imposta sostitutiva già pagata, ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e il termine di decadenza per la richiesta di rimborso decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata. L'importo del rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata;*

*gg) le disposizioni di cui alla lettera ff) si applicano anche ai versamenti effettuati entro la data di entrata in vigore del presente decreto; nei casi in cui a tale data il termine di decadenza per la richiesta di rimborso risulta essere scaduto, la stessa può essere effettuata entro il termine di dodici mesi a decorre dalla medesima data.*

Con **la legge stabilità 2014 (art. 1, c.156, legge 27 dicembre 2013 n. 147)** è stata riproposta **la possibilità di affrancamento** delle plusvalenze relative a terreni edificabili o agricoli; sulla base

della nuova disposizione, si potranno affrancare, sino al **30 giugno 2014**, i terreni posseduti alla data del **1 gennaio 2014** e ciò pagando il 4% del valore del terreno stesso alla data **1 gennaio 2014** risultante da apposita **perizia** da effettuarsi entro il 30 giugno 2014.

**L'imposta sostitutiva** deve essere pagata o in un'unica soluzione entro il suddetto termine del **30 giugno 2014** o può essere **rateizzata in tre rate annuali** di pari importo con scadenza 30 giugno 2014, 30 giugno 2015 e 30 giugno 2016 (sull'importo delle rate al 30 giugno 2015 ed al 30 giugno 2016 sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo).

Rimane ferma la possibilità (introdotta dall'*art. 7, comma 2, lett. dd) e segg. D.L. 13.5.2011 n. 70 convertito con legge 12.7.2011 n. 106*), di **compensare** l'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rideterminazione con quanto già nel passato versato a titolo di imposta sostitutiva in occasione di precedente rideterminazione (tenuto conto che nel corso del tempo l'aliquota non è mai stata variata, per calcolare l'imposta dovuta per la nuova determinazione basta applicare l'aliquota del 4% alla differenza tra il valore risultante dalla perizia al 1 gennaio 2014 ed il valore risultante dalla precedente perizia). Con la surrichiamata disposizione è stato, pertanto, disatteso l'indirizzo in precedenza formulato dall'Agenzia delle Entrate (*Circolari 10/2006, 16/E/2005, 35/E/2004 27/E/2003*), che nel caso di nuova rideterminazione del valore escludeva in modo tassativo la possibilità di compensazione con l'imposta sostitutiva già pagata in precedenza ammettendo solo la possibilità del rimborso. Il principio fissato dalla Agenzia delle Entrate nelle suddette circolari è stato così disatteso e superato dal D.L. 70/2011 in senso decisamente più favorevole per il contribuente, che anziché attendere il rimborso (peraltro non più possibile decorsi i 48 mesi dal pagamento) poteva recuperare immediatamente quanto già in precedenza pagato mediante la compensazione.

La nuova norma (*legge stabilità 2014*) non richiama espressamente la disposizione dell'*art. 7, comma 2, lett. ee) e segg. D.L. 13.5.2011 n. 70 convertito con legge 12.7.2011 n. 106*, che ha introdotto la possibilità di compensazione, né riproduce una disposizione di identico contenuto, limitandosi, invece, ad apportare modifiche al solo *decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27*, riaprendo i termini per la rideterminazione dei valori (usando la medesima tecnica redazionale utilizzata dalla legge di stabilità per il 2013, ossia dalla legge 24 dicembre 2013 n. 228 che aveva riaperto i termini per la rideterminazione dei valori sino al 30 giugno 2013).

Si ritiene, peraltro, che la disposizione in commento (*ossia l'art. 7, comma 2, lett. ee) e segg. D.L. 13.5.2011 n. 70 convertito con legge 12.7.2011 n. 106*) sia divenuta una disposizione "di sistema", in quanto non collegata esclusivamente alla sola rideterminazione disciplinata dal *D.L. 70/2011* e pertanto applicabile in occasione anche di successive riaperture dei termini per l'affrancamento delle plusvalenze, a partire dalla nuova rideterminazione ora consentita dalla *legge di stabilità 2013*.

Infatti:

-/l'art. 7, comma 2, lett. ee) D.L. 70/2011 fa riferimento ai soggetti che si sono avvalsi della rideterminazione dei valori di acquisto di cui all'art. 7 legge 28.12.2001 n. 448 ed appare quindi "collegata" a quest'ultima disposizione piuttosto che alla disposizione dell'art. 2, comma 2 lett. dd), DL. 70/2011;

- a sua volta la norma dell'art. 2, c.2., D.L. 282/2002, modificata dalla norma della legge stabilità 2014, stabilisce che alla rideterminazione dei valori dalla stessa prevista, si applica proprio la disposizione dell'art. 7 legge 28.12.2001 n. 448

- di fatto, per effetto di detti rinvii incrociati, alla rideterminazione di valori, comunque riconducibile alla disposizione originaria di cui all'art. 7 legge 28.12.2001 n. 448, si applica, con decorrenza 1 luglio 2011, la disciplina in tema di compensazione dettata dall'art. 7, comma 2, lett. ee) D.L. 70/2011, da considerarsi, pertanto, "a regime".

Tale interpretazione (nel senso, cioè, di ammettere la compensazione con l'imposta sostitutiva già pagata in occasione di una precedente rideterminazione) ha trovato un'importante conferma da parte dell'Amministrazione Finanziaria, con riguardo alla *legge di stabilità 2013*, in occasione di Telefisco 2013, ove si è avuto modo di precisare che, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda usufruire nuovamente della rideterminazione del valore del terreno, con nuova perizia da redigersi entro il 30 giugno 2013, *"qualora l'imposta pagata in occasione della precedente rideterminazione sia maggiore di quella dovuta entro il 30 giugno 2013 non deve essere effettuato alcun versamento"* (interpretazione poi formalizzata nella Circolare A.E. n. 1/E del 15 febbraio 2013, paragrafo 4.1). Considerato che la *legge di stabilità 2013* utilizza la medesima formulazione normativa adottata dalla *legge di stabilità 2014*, le conclusioni cui è giunta l'Agenzia delle Entrate, possono estendersi anche alla legge di stabilità 2014.

I soggetti che non effettuano la compensazione con l'imposta pagata in precedenza possono sempre chiederne il rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando che il termine di decadenza per la richiesta di rimborso decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata. L'importo del rimborso non potrà, comunque, essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata.

La nuova rideterminazione potrà essere pertanto utilizzata:

- da chi non aveva mai utilizzato prima d'ora questa possibilità (pagando l'intera imposta sostitutiva del 4% sul valore determinato con la perizia)

- da chi deve vendere a prezzo superiore a quello che risulta da una precedente rideterminazione (pagherà il 4% solo sulla differenza tra il nuovo valore ed il valore della precedente rideterminazione)

- da chi deve vendere a prezzo inferiore a quello che risulta da una precedente rideterminazione,

possibilità questa espressamente prevista nella *Circolare Agenzia delle Entrate n. 47/E del 24 ottobre 2011* (con la detrazione non pagherà nulla, ritenendosi tuttora vigente, come sopra argomentato, la disposizione del DL. 70/2001 che ammette la compensazione, ed eviterà di incorrere, qualora venga indicato in atto un prezzo inferiore a quello di perizia, nella decadenza dalla precedente rideterminazione ai fini delle imposte dirette, così come sostenuto dalla Agenzia delle Entrate con la circolare 15/2002; inoltre eviterà anche all'acquirente di incorrere nella azione di accertamento di maggior valore ai fini dell'imposta di registro).

Da segnalare che:

**i)** con la **Circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 15 febbraio 2013 (Telefisco 2013)** si è precisato:

- che la procedura di rideterminazione del valore si applica anche ai **diritti edificatori** di cui all'art. 5 del D.L. 70/2011, diritti i cui atti costitutivi, modificativi e traslativi possono ora essere trascritti nei RR.II. ai sensi dell'art. 2643, c. 1, n. 2bis, c.c.; la rideterminazione del valore (con conseguente applicazione dell'imposta sostitutiva del 4%) può, quindi, essere utilizzata anche nel caso delle cd. "*cessioni di cubatura*"

- che l'omessa indicazione nel modello Unico (quadri RM o RT) dei dati relativi alla rivalutazione non pregiudica gli effetti della rivalutazione stessa

**ii)** con la **Circolare Agenzia delle Entrate n. 81/E del 6 novembre 2002** si è precisato:

- che è possibile per **i comproprietari** rivalutare il valore delle rispettive quote di comproprietà

- che per i **nudi proprietari e gli usufruttuari** è possibile rivalutare il valore dei rispettivi diritti

- che è possibile anche la rivalutazione solo **di una porzione della medesima particella catastale** (ad esempio nel caso in cui solo parte di una particella sia stata dichiarata edificabile)

**iii)** con la **Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 9 maggio 2003** si è precisato che in caso di consolidazione dell'usufrutto alla nuda proprietà nel corso del 2003 il valore affrancabile è quello della **nuda proprietà** al 1 gennaio 2003 (*ed ora in base all'ultima norma deve ritenersi che in caso di consolidazione dell'usufrutto alla nuda proprietà dopo il 1 gennaio 2013 il valore affrancabile sia quello della nuda proprietà al 1 gennaio 2013*). In questa Circolare si è ribadito che nel caso di terreni oggetto **di successione o donazione** il loro valore iniziale è quello indicato negli atti di successione e donazione.

Si rammenta inoltre che *l'art. 1 comma 428 della legge 30 dicembre 2004 n. 311* ha ampliato la platea dei **soggetti abilitati alla redazione della perizia giurata** di stima del valore dei terreni ai fini dell'affrancamento delle plusvalenze, ricomprendendovi anche i periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, ai sensi del testo unico di cui al regio decreto 20 settembre 1934, n. 2011.

Si sottolinea anche la rilevanza, in caso di trasferimento di un terreno, che presenta, ai fini delle imposte indirette, il valore "periziato": infatti, giusta il disposto dell'art. 7, sesto comma, legge 448/2001 "la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola di cui ai commi da 1 a 5 costituisce **valore normale minimo di riferimento** ai fini delle imposte sui redditi, **dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale**". In pratica il valore dei terreni, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, di trascrizione e catastale, non può essere inferiore al valore risultante dalla perizia di "rivalutazione". Nel caso in cui venisse dichiarato un corrispettivo inferiore al valore periziato l'Agenzia delle Entrate ben potrebbe procedere alla rettifica del valore, ai sensi dell'art. 52 D.P.R. 131/1986 (Testo Unico in materia di imposta di registro), ed alla liquidazione della maggiore imposta.

**ATTENZIONE:** se ci si vuole avvalere della procedura di rideterminazione del valore dei terreni in vista di un atto di trasferimento, la perizia DOVRA' essere predisposta **PRIMA della stipula dell'atto** stesso, anche se la norma prevede quale termine ultimo quello del 30 giugno 2013 (in questo senso la Circolare Agenzia delle Entrate n. 15/E del 1 febbraio 2002 nonché la Circolare Agenzia delle Entrate n. 47/E del 24 ottobre 2011); e ciò in virtù della disposizione dell'art. 7, sesto comma, legge 448/2001 sopra citata, in base alla quale il valore "periziato" costituisce il **valore minimo di riferimento** ai fini anche delle imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute in relazione al trasferimento stesso.

**Vendita a prezzo inferiore a quello risultante dalla perizia:**

Ci si era chiesti, anche nel passato, se fosse possibile procedere alla vendita di un terreno ad un prezzo inferiore a quello risultante dalla perizia di rideterminazione. L'Agenzia delle Entrate nel passato aveva assunto, al riguardo, una posizione di "chiusura", affermando che, in questo caso, si sarebbero persi i benefici della rivalutazione: in poche parole, in caso di vendita del terreno a prezzo inferiore rispetto a quello di perizia, l'Amministrazione finanziaria, nel calcolare la plusvalenza tassabile, non avrebbe tenuto conto della procedura di rideterminazione. Con la Circolare n. 1/E del 15 febbraio 2013 (Telefisco 2013) l'Agenzia, ha invece, indicato due possibili soluzioni, più favorevoli per il contribuente:

- la prima soluzione (a regime) consiste nel dichiarare comunque in atto il valore di perizia (e ciò al fine della liquidazione delle imposte di registro, di trascrizione e catastale, visto che il valore di perizia costituisce, comunque, il valore minimo di riferimento al fine del pagamento di dette imposte) precisando che detto valore è superiore al prezzo pattuito e riportato in atto; il venditore, in questo caso, ai fini del calcolo della plusvalenza potrà sempre avvalersi della rivalutazione, mentre l'acquirente dovrà pagare le imposte indirette calcolate sul valore di perizia (e non sul prezzo pattuito)

- la seconda soluzione (percorribile sino al 30 giugno 2014) consiste nel presentare una ulteriore perizia per una nuova determinazione del valore (più basso rispetto al precedente), ferma restando la possibilità di compensare l'imposta dovuta per la nuova determinazione con quella pagata in

precedenza (in pratica, grazie a detta compensazione, non si pagherebbe nulla a seguito della presentazione della nuova perizia); questa soluzione sarebbe più favorevole per l'acquirente che andrebbe a pagare le imposte indirette sul valore della nuova perizia (corrispondente al prezzo pattuito).

## DETRAZIONI IRPEF

### 1. DETRAZIONE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO

L'art. 4, D.L. 6.12.2011, n. 201, convertito con L. 22 dicembre 2011, n. 214 ha reso **definitive** (introducendo una nuova norma, l'art. 16bis, nel testo Unico sulle Imposte dei Redditi di cui al DPR 917/1986) le agevolazioni IRPEF relativamente ad interventi di recupero edilizio già previste dalla legge 449/1997, successivamente più volte prorogate.

#### **Soggetti che possono usufruire della detrazione**

Hanno diritto alla detrazione:

- il proprietario dell'immobile (compreso anche il comproprietario)
- il nudo proprietario dell'immobile
- il titolare di un diritto reale di godimento sullo stesso (usufrutto, abitazione)
- il comodatario
- il locatario
- i soci di cooperativa a proprietà divisa o indivisa
- i soci di società semplici

Hanno diritto alla detrazione anche:

- il familiare convivente del possessore o detentore purchè sostenga le spese e le fatture ed i bonifici bancari o postali siano a lui intestati
- il promissario acquirente, purchè sia stato immesso nel possesso del bene ed esegua gli interventi a proprio carico e purchè il preliminare sia stato registrato.

#### **Modalità per la detrazione**

La detrazione spetta nella misura del **36%** delle spese sostenute. Peraltro l'importo massimo di spesa sul quale calcolare la detrazione di imposta è fissato in **€. 48.000,00**; la detrazione va ripartita in **dieci rate annuali** di pari importo. (**N.B.:** nell'art. 16bis del TUIR non è stata riproposta la disposizione che, sino al 31 dicembre 2011, consentiva, ai soggetti di età non inferiore a 75 e a 80 anni, di ripartire la detrazione, rispettivamente, in cinque e tre quote annuali costanti di pari importo). La detrazione, sino all'importo massimo di €. 48.000,00 è riconosciuta per singola "**unità immobiliare**" (pertanto in caso di più soggetti aventi diritto, come nel caso di più comproprietari, il limite massimo di detrazione fruibile da tutti non può superare per la stessa unità il suddetto importo di €. 48.000,00).

**ATTENZIONE:** in via transitoria, e più precisamente per le spese documentate, sostenute **fino al 31 dicembre 2014**, la detrazione spetta nella maggior **misura del 50%**, fino ad un ammontare massimo di **€. 96.000,00**; per le spese documentate, sostenute **dal 1 gennaio 2015 e fino al 31 dicembre 2015**, la detrazione spetta nella maggior **misura del 40%**, fino ad un ammontare massimo di **€. 96.000,00** (dal 1 gennaio 2016 di torna alla misura del 36% su un importo massimo di €. 48.000,00); **fermo restando che la detrazione va ripartita in dieci rate annuali di pari importo** (così dispone l'art. 1, c. 139, legge 27 dicembre 2013 n. 147).

Trattandosi di una **detrazione** (e non di un rimborso) di imposta, ciascun contribuente ha diritto di detrarre annualmente la quota spettante nei limiti dell'imposta dovuta per l'anno in questione. Ad esempio se la quota annua detraibile è di €. 1.080 in 10 anni e l'IRPEF (trattenuta o comunque da pagare) nell'anno in questione ammonta a €. 1.000, la parte residua della quota annua detraibile, pari ad €. 80, non può essere recuperata in alcun modo.

Se gli interventi di recupero riguardano unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, la detrazione spettante è ridotta al 50%.

Circa le formalità da rispettare per godere della detrazione l'art. 16bis del TUIR richiama le disposizioni del Decreto del Ministero delle Finanze 18 febbraio 1998 n. 41 (da ultimo modificato dal D.L. 13.5.2011 n. 70, convertito con L. 12.7.2011 n. 106). Tale decreto stabilisce, fra l'altro, che:

**i)** i pagamenti debbono essere effettuati con **bonifico bancario o postale** dal quale risulti:

- *la causale del versamento (da integrare con il riferimento al beneficio della detrazione ex art. 16bis T.U.I.R. DPR. 917/1986)*

- *il codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento (o comunque di tutti coloro che intendono beneficiare della detrazione)*

- *il codice fiscale o la partiva IVA del beneficiario del pagamento*

**ATTENZIONE:** la non completa compilazione del bonifico bancario/postale pregiudica, in maniera definitiva, il rispetto da parte delle banche e di Poste Italiane SPA dell'obbligo di operare la ritenuta disposta dall'art. 25 del DL n. 78 del 2010 all'atto dell'accredito del pagamento, e priva, di conseguenza, il contribuente della possibilità di avvalersi della detrazione di cui trattasi (a meno che non si proceda ad un nuovo versamento conforme alle suddette prescrizioni) (*Risoluzione A.E. n. 55/E del 7 giugno 2012*)

**ii)** che nella dichiarazione dei redditi debbono essere indicati *i dati catastali identificativi dell'immobile, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo, gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione* (sarà poi necessario conservare ed esibire a richiesta degli uffici i documenti che saranno indicati in apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate)

**iii)** che **prima dell'inizio dei lavori** deve essere inviata, con raccomandata A.R., apposita comunicazione all'Azienda Sanitaria Locale, salvo che l'attuale normativa in tema di sicurezza nei cantieri escluda l'obbligo della notifica preliminare all'ASL.

Si precisa che, con decorrenza dal 14 maggio 2011, non è più necessario né indicare in fattura il costo della mano d'opera (obbligo che era stato imposto dall'art. 1, c.19, L. 244/2007) né inviare, con

raccomandata A.R., la comunicazione, *al Centro Operativo di Pescara (Agenzia delle Entrate – Centro Operativo di Pescara)*. Tali obblighi infatti sono stati eliminati dall'art. 7, c2, lett. q e r, del D.L. 13.5.2011 n. 70, convertito con L. 12.7.2011 n. 106; il DL. 70/2011, peraltro prescrive, in luogo dell'invio al centro operativo di Pescara, l'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi: *i dati catastali identificativi dell'immobile, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo, gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione*. Sarà poi necessario conservare ed esibire a richiesta degli uffici i documenti che saranno indicati in apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

#### **Interventi per i quali è ammessa la detrazione**

La detrazione IRPEF è ammessa per i seguenti interventi:

- gli **interventi** di cui alle lettere a) (manutenzione ordinaria) b) (manutenzione straordinaria) c) (restauro e risanamento conservativo) d) (ristrutturazione edilizia) dell'art. 31 legge 457/1978 (ora art. 3 D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia), effettuati sulle **parti comuni** di edificio residenziale di cui all'articolo 1117, n. 1), del codice civile
- gli **interventi** di cui alle lettere b) (manutenzione straordinaria) c) (restauro e risanamento conservativo) d) (ristrutturazione edilizia) dell'art. 31 legge 457/1978 (ora art. 3 D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia), effettuati sulle **singole unità immobiliari residenziali** di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute e sulle loro pertinenze
- gli interventi necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di **eventi calamitosi**, ancorchè non rientranti nelle categorie di cui alle lettere a) e b) del presente comma, semprechè sia stato **dichiarato lo stato di emergenza** (fattispecie questa introdotta dal DL. 201/2011; in sede di conversione di detto decreto si è precisato che la detrazione per tali interventi è ammessa anche *se lo stato di emergenza è stato dichiarato anteriormente alla sua entrata in vigore*)
- gli interventi relativi alla realizzazione di **autorimesse o posti auto pertinenziali** anche a proprietà comune nonché per l'acquisto di **autorimesse o posti auto pertinenziali**
- gli interventi relativi alla **eliminazione delle barriere architettoniche**, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazioni di gravità, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104;
- gli interventi volti all'adozione di misure finalizzate a **prevenire** il rischio del compimento **di atti illeciti** da parte di terzi,
- gli interventi volti alla realizzazione di opere finalizzate alla **cablatura** degli edifici, al contenimento dell'inquinamento acustico;
- gli interventi relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia. Le predette opere possono essere realizzate anche in assenza di opere edilizie propriamente dette, acquisendo idonea documentazione attestante il conseguimento di risparmi energetici in applicazione della normativa vigente in materia (**ATTENZIONE: per questi interventi, sino al 31 dicembre 2015, ci si può avvalere, ove ne ricorrano le condizioni, della più conveniente detrazione**

**del 55% di cui alla legge 296/2006, detrazione, quest'ultima, non cumulabile con la detrazione di cui trattasi);**

- gli interventi volti all'esecuzione di opere volte ad **evitare gli infortuni domestici**.

- gli interventi di **bonifica dell'amianto**.

- gli interventi volti all'adozione di **misure antisismiche** con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali

**ATTENZIONE:** con riguardo a questi ultimi interventi (volti all'adozione di **misure antisismiche** e così come descritti al punto i) dell'art. 16bis del T.U.I.R.), le cui procedure autorizzatorie siano state attivate dopo il 4 agosto 2013, se ed in quanto eseguiti su edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) di cui all'ordinanza del presidente del Consiglio dei Ministri n. 3274 del 20.3.2003, e se riferiti a costruzioni adibite a abitazione principale o ad attività produttive, in via transitoria, e più precisamente per le spese documentate, sostenute **fino al 31 dicembre 2014**, la detrazione spetta nella maggior **misura del 65%**, fino ad un ammontare massimo **di €. 96.000,00**; per le spese documentate, sostenute **dal 1 gennaio 2015 e fino al 31 dicembre 2015**, la detrazione spetta nella maggior **misura del 50%**, fino ad un ammontare massimo **di €. 96.000,00** (dal 1 gennaio 2016 di torna alla misura del 36% su un importo massimo di €. 48.000,00); **fermo restando che la detrazione va ripartita in dieci rate annuali di pari importo** (così dispone l'art. 1, c. 139, legge 27 dicembre 2013 n. 147).

Tra le spese sostenute sono comprese quelle di **progettazione e per prestazioni professionali** connesse all'esecuzione delle opere edilizie.

La detrazione compete, altresì:

- per le spese sostenute per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione.

- per l'IVA, imposta di bollo, diritti pagati per il permesso di costruire o la DIA, per gli oneri di urbanizzazione.

## **2. DETRAZIONE PER ACQUISTI O ASSEGNAZIONI DI EDIFICI RISTRUTTURATI**

L'art. 4, D.L. 6.12.2011, n. 201, convertito con L. 22 dicembre 2011, n. 214, ha reso **definitivo** (introducendo una nuova norma, l'art. 16bis, comma terzo, nel testo Unico sulle Imposte dei Redditi di cui al DPR 917/1986) anche il beneficio della detrazione d'imposta (ai fini IRPEF) già previsto dall'articolo 1, L. 449/997, e successivamente più volte prorogato, in favore degli **acquirenti e degli assegnatari** di unità abitative collocate in immobili ristrutturati da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare o da cooperative edilizie. Detto beneficio, ora a regime, trova applicazione ricorrendo le seguenti condizioni:

1. l'acquisto o l'assegnazione dell'unità abitativa deve avvenire **entro sei mesi dalla data di termine dei lavori**

2. l'unità immobiliare ceduta o assegnata deve far parte di un edificio sul quale sono stati **eseguiti interventi di restauro e di risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia** eseguiti

dall'impresa o dalla cooperativa edilizia (detti lavori debbono riguardare **l'intero fabbricato** e non la singola unità che viene trasferita)

3. **la detrazione del 36%** si calcola su di un ammontare forfetario pari **al 25% del prezzo** di vendita o del valore **di assegnazione dell'immobile**, risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione. L'importo su cui calcolare la detrazione non può comunque eccedere i **48.000,00 Euro**; la detrazione va ripartita in **dieci** rate annuali di pari importo.

Per quanto concerne le procedure da utilizzare per poter fruire della detrazione di cui trattasi (già prevista dall'art. 9, c. 2, L. 448/2001 ed ora recepita nell'art. 16bis, c. 3, TUIR) si fa presente che il **Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 maggio 2002 n. 153** stabilisce che *"ai fini della detrazione di cui all'art. 9 comma 2 legge 448/2001 non devono essere effettuati gli adempimenti di cui all'art. 1 del regolamento approvato con D.M. 41/1998"* per cui nel caso di specie non vi è l'obbligo del pagamento mediante bonifico bancario, previsto in via generale, ma che per tale specifica detrazione non è invece necessario.

**ATTENZIONE:** per l'Agenzia delle Entrate (*risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008*) anche nel caso di acquisto di immobili ristrutturati, per fruire della detrazione IRPEF per importi versati in ACCONTO, è necessario che sia stato stipulato un preliminare regolarmente registrato. In relazione, peraltro, a quanto affermato nella *Circolare A.E. n. 24/E del 10 giugno 2004* sembrerebbe che la registrazione del preliminare fosse richiesta al solo fine di "anticipare" la possibilità di avvalersi della detrazione, anche prima della stipula del rogito (con riguardo, per l'appunto agli acconti versati); nel caso invece *"il contribuente non intenda avvalersi di tale possibilità potrà far valere la detrazione per il periodo di imposta in cui ha stipulato il rogito. In tal caso assumerà, quale base di calcolo, il 25% dell'intero prezzo ... risultante dall'atto di compravendita, comprensivo quindi degli acconti, entro l'importo massimo di €. 48.000,00"*.

Sino al 31 dicembre 2013, anche alla detrazione in oggetto si applicava **la speciale disciplina transitoria** dettata dall'art. 11, D.L. 22.6. 2012, n. 83, convertito con L. 7.8. 2012 n. 134 con successiva proroga di cui all'art. 16 D.L. 4.6.2013 n. 63 (aumento della detrazione **al 50%** ed aumento delle spese su cui calcolare la detrazione ad **€. 96.000,00**, per i pagamenti effettuati entro il 31 dicembre 2013) benchè detta disposizione facesse riferimento al solo comma primo dell'art. 16bis T.U.I.R. e non anche al suo terzo comma, che disciplina questa specifica detrazione; in questo senso si era pronunciata l'Agenzia delle Entrate, nelle istruzioni alla compilazione del Modello Unico PF 2013 (nelle istruzioni alla compilazione del Modello Unico PF 2013, a pag. 58 si affermava che *"se le spese per l'acquisto dell'immobile sono state sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013 la detrazione spetta nella misura del 50% entro l'importo massimo di 96mila euro"*).

L'ulteriore proroga, ora disposta dall'art. 1, c. 139, legge 147/2013, invece, sembrerebbe non lasciare spazio all'estensione della disciplina transitoria alla fattispecie dell'acquisto di immobile ristrutturato di cui all'art. 16bis, c. 3, T.U.I.R. in quanto la nuova norma prevede la proroga *"fermo restando le ulteriori disposizioni contenute nell'art. 16bis del TUIR ..."*; pertanto, sembra, proprio, che con la norma in commento si sia voluto fare salva la specifica disposizione dell'art. 16bis . c. 3, TUIR, senza eccezioni di carattere transitorio (con conferma, anche per il 2014 e per il 2015, della detrazione nella misura del 36%, sul 25% del prezzo convenuto, sino ad un massimo di €. 48.000,00). Solo l'Agenzia delle Entrate potrà meglio chiarire la reale portata della nuova norma.

### **3. DETRAZIONE PER ACQUISTO POSTO AUTO O AUTORIMESSE PERTINENZIALI A IMMOBILI RESIDENZIALI**

Sono ammessi a beneficiare della detrazione d'imposta di cui trattasi anche **gli acquirenti di box e posti auto pertinenziali** già realizzati, per quanto riguarda *le spese imputabili alla loro realizzazione*, come di recente anche confermato dalla Agenzia delle Entrate (con *Risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008*)

Non è chiaro cosa si intenda per "*spese imputabili alla realizzazione*". Vista dalla parte del venditore si tratterebbe dei soli costi di costruzione. Vista dalla parte del contribuente si tratterebbe, invece, del prezzo pagato all'impresa per l'acquisto del box/posto auto (in quanto è il prezzo pagato per l'acquisto che rappresenta, per il contribuente, la spesa sostenuta per la "*realizzazione*" del box/posto auto). Considerato che l'agevolazione in oggetto è concessa su "*spese sostenute*" dal contribuente e che non vi è dubbio che per le altre opere di recupero edilizio la detrazione è concessa sull'intera spesa sostenuta (*e quindi sull'intero corrispettivo pagato all'impresa appaltatrice che ha eseguito le opere e non sui soli costi di costruzione sostenuti dall'impresa stessa*), sembrerebbe logico ritenere che l'importo ammesso in detrazione, anche in questo caso, sia costituito dall'intero corrispettivo pagato, ossia dal prezzo di vendita del box/posto auto. A titolo prudenziale potrebbe essere opportuno escludere dalla detrazione solo quella parte di prezzo riferita all'area sui cui insiste il suddetto box/posto auto, in quanto "*spesa*" non *direttamente* imputabile alla realizzazione del box/posto auto.

La detrazione spetta nella misura del **36%** delle "*spese imputabili alla realizzazione*", nell'importo che dovrà risultare da apposita **attestazione** da rilasciarsi a cura della ditta venditrice, come infra precisato. La detrazione è ammessa anche con riguardo all'I.V.A. pagata con riguardo al box/posto auto acquistato (ovviamente calcolata con riguardo all'importo ammesso in detrazione). Peraltro l'importo massimo sul quale calcolare la detrazione di imposta è fissato, anche in questo caso, in **€. 48.000,00**; la detrazione va ripartita in **dieci rate annuali** di pari importo.

**ATTENZIONE:** in via transitoria, e più precisamente per le spese documentate, sostenute **fino al 31 dicembre 2014**, la detrazione spetta nella maggior **misura del 50%**, fino ad un ammontare massimo di **€. 96.000,00**; per le spese documentate, sostenute **dal 1 gennaio 2015 e fino al 31 dicembre 2015**, la detrazione spetta nella maggior **misura del 40%**, fino ad un ammontare massimo di **€. 96.000,00** (dal 1 gennaio 2016 di torna alla misura del 36% su un importo massimo di €. 48.000,00); **fermo restando che la detrazione va ripartita in dieci rate annuali di pari importo** (così dispone l'art. 1, c. 139, legge 27 dicembre 2013 n. 147).

La detrazione, nel caso di acquisto di box auto o posti auto già realizzati, è **subordinata alle seguenti condizioni:**

**a)** che le *spese imputabili alla realizzazione* dei box o posti auto acquistati siano comprovate da **apposita attestazione** rilasciata dal venditore. Quindi il contribuente per avvalersi della detrazione dovrà farsi rilasciare dalla ditta venditrice **un'attestazione scritta** dalla quale risultino:

- *le generalità (compreso codice fiscale) dell'acquirente*
- *l'identificazione del box/posto auto venduto (preferibilmente con gli estremi catastali)*

- l'identificazione dell'unità abitativa della quale il box/posto auto venduto costituisce pertinenza
- l'importo delle spese imputabili alla realizzazione
- il riferimento che la attestazione viene rilasciata ai fini della detrazione IRPEF ex art. 16bis TUIR DPR. 917/1986

**b)** che i pagamenti vengano effettuati con **bonifico bancario o postale** dal quale risulti:

- la causale del versamento (da integrare con il riferimento al beneficio della detrazione ex art. 16bis TUIR DPR. 917/1986)

- il codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento (o comunque di tutti coloro che intendono beneficiare della detrazione)

- il codice fiscale o la partiva IVA del beneficiario del pagamento

**ATTENZIONE:** la non completa compilazione del bonifico bancario/postale pregiudica, in maniera definitiva, il rispetto da parte delle banche e di Poste Italiane SPA dell'obbligo di operare la ritenuta disposta dall'art. 25 del DL n. 78 del 2010 all'atto dell'accredito del pagamento, e priva, di conseguenza, il contribuente della possibilità di avvalersi della detrazione di cui trattasi (a meno che non si proceda ad un nuovo versamento conforme alle suddette prescrizioni) (*Risoluzione A.E. n. 55/E del 7 giugno 2012*)

**c)** che **l'esistenza del rapporto pertinenziale**, tra il box/posto auto per il quale ci si intende avvalere della detrazione e l'unità abitativa al cui servizio è posto, **venga formalizzata** e quindi risulti espressamente da un atto avente data certa

**d)** che i pagamenti per i quali ci si voglia avvalere della detrazione **non siano precedenti all'atto avente data certa** dal quale risulti l'effettiva sussistenza del vincolo pertinenziale. I pagamenti, quindi dovranno essere contestuali o comunque successivi:

- alla stipula di un atto notarile (di compravendita o preliminare)

- alla registrazione di un preliminare

A tal riguardo:

- l'Agenzia delle Entrate con Circolare 10 giugno 2004, n. 24/E punto n. 1.2, ha confermato che acquistando contemporaneamente casa e box, **con unico atto notarile** indicante il vincolo di pertinenza del box con la casa, **può essere operata la detrazione** relativamente alle spese di realizzazione del box pertinenziale, il cui ammontare deve essere specificamente documentato;

- l'Agenzia delle Entrate con Circolare 20 giugno 2002, n. 55, punto n. 1, ha precisato che, qualora l'atto definitivo di acquisto del box pertinenziale sia stipulato successivamente al **versamento di eventuali acconti**, la detrazione d'imposta compete in relazione ai pagamenti in acconto effettuati con bonifico, fino a concorrenza del costo di costruzione del box dichiarato dalla ditta costruttrice, a condizione che vi sia un **compromesso di vendita regolarmente registrato** dal quale risulti la sussistenza del vincolo pertinenziale tra l'edificio abitativo e il box.

- l'Agenzia delle Entrate con Risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008 ha ulteriormente confermato che i contribuenti che abbiano provveduto a pagare con bonifici bancari le spese relative alla realizzazione dei box auto pertinentziali prima ancora dell'atto notarile e in assenza di un preliminare d'acquisto registrato da cui risulti la destinazione funzionale del box a servizio dell'immobile, non possano essere ammessi a beneficiare della detrazione d'imposta di cui all'art. 1 della legge n. 449 del 1997, per la parte di spesa relativa alla realizzazione dei box.

- *l'Agenzia delle Entrate con Risoluzione n. 7/E del 13 gennaio 2011 ha definitivamente precisato che qualora "il bonifico venga effettuato in data coincidente con quella della stipula dell'atto, ma in un orario antecedente a quello della stipula stessa, si deve ritenere applicabile la detrazione del 36% in presenza, naturalmente, di tutti gli altri requisiti prescritti dalla normativa di riferimento"*

A diversa conclusione giunge *l'Agenzia delle Entrate* per il caso di soci di cooperative edilizie (*Risoluzione n. 282/E del 7 luglio 2008*) avendo ritenuto che i soci suddetti possano comunque beneficiare della detrazione **anche per gli acconti** pagati con bonifico già dal momento dell'accettazione di assegnazione da parte del Consiglio di Amministrazione anche se non sottoposto a registrazione purchè:

- la sussistenza del vincolo pertinenziale con l'alloggio venga formalizzata già prima dell'assegnazione con la delibera del Consiglio di Amministrazione che accetta le domande dei soci
- detta delibera venga trascritta nel libro verbali del Consiglio di Amministrazione sottoposto a vidimazione.

Si precisa che, con decorrenza dal 14 maggio 2011, non è più necessario né indicare in fattura il costo della mano d'opera (obbligo che era stato imposto dall'art. 1, c.19, L. 244/2007) né inviare, con raccomandata A.R., la comunicazione, *al Centro Operativo di Pescara (Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di Pescara)*. Tali obblighi infatti sono stati eliminati dall'art. 7, c2, lett. q e r, del D.L. 13.5.2011 n. 70, convertito con L. 12.7.2011 n. 106; il DL. 70/2011, peraltro prescrive, in luogo dell'invio al centro operativo di Pescara, l'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi: *i dati catastali identificativi dell'immobile, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo, gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione*. Sarà poi necessario conservare ed esibire a richiesta degli uffici i documenti che saranno indicati in apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

#### **4. DETRAZIONE PER INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA**

L'art. 1, comma 139 *Legge 27 dicembre 2013 n. 147* ha prorogato **sino al 31 dicembre 2015** le agevolazioni fiscali (detrazione dalle imposte sui redditi IRPEF o IRES) previste dalla *legge 27.12.2006 n. 296* per gli **interventi di riqualificazione energetica**, fissando le seguenti diverse percentuali di detrazione:

- per le spese sostenute sino al **31 dicembre 2014**: detrazione del **65%**
- per le spese sostenute sino dal **1 gennaio 2015** sino al **31 dicembre 2015**: detrazione del **50%**

Più precisamente gli interventi per i quali sono ammesse le detrazioni sono i seguenti

**i)** sostituzione di **impianti per la climatizzazione invernale** (ad es. con impianti dotati di caldaia a condensazione ovvero con impianti con pompe di calore ad alta efficienza): **detrazione massima consentita di €. 30,000,00** (né consegue che la spesa massima per fruire della detrazione sarà di €. 46.153,84 con la percentuale del 65%, di €. 60.000,00 con la percentuale del 50%)

**ii)** interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unità immobiliari, riguardanti **strutture opache verticali, strutture opache orizzontali** (coperture e pavimenti), **finestre comprensive di infissi: detrazione massima consentita di €. 60,000,00** (né consegue che la spesa massima per fruire della detrazione sarà di €. 92.307,69\* con la percentuale del 65%, di €. 120.000,00\* con la percentuale del 50%)

**iii) installazione di pannelli solari: detrazione massima** consentita di **€. 60,000,00** (né consegue che la spesa massima per fruire della detrazione sarà di €. 92.307,69 con la percentuale del 65%, di €. 120.000,00 con la percentuale del 50%)

**iv) riqualificazione energetica generale degli edifici: detrazione massima** consentita di **€. 100,000,00** (né consegue che la spesa massima per fruire della detrazione sarà di €. 153.846,15 con la percentuale del 65%, di €. 200.000,00\* con la percentuale del 50%)

Sono **ricomprese** nella proroga anche le spese relative ai seguenti interventi:

- interventi di sostituzione di impianti di riscaldamento con pompe di calore ad alta efficienza ed impianti geotermici a bassa entalpia
- la sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria.

Se gli interventi sopra descritti vengono eseguiti su **parti comuni condominiali** o su tutte le unità di cui si compone il **singolo condominio**, la detrazione potrà trovare applicazione, con le seguenti modalità:

- per le spese sostenute sino al **30 giugno 2015**: detrazione del **65%**
- per le spese sostenute sino dal **1 luglio 2015** sino al **3° giugno 2016**: detrazione del **50%**

Per gli interventi eseguiti, a partire dal periodo di imposta 2011, la detrazione va ripartita in **dieci rate annuali** di pari importo (per gli interventi eseguiti nel 2009 e 2010 la ripartizione era in cinque rate).

Per le modalità di esecuzione dei pagamenti valgono le stesse regole dettate per la detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio (*per effetto dell'espresso rinvio operato dall'art. 1, c. 348, legge n. 296/2006 alle modalità di cui all'art. 1 della L. 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni*).

Per usufruire di detta detrazione deve essere inviata all'ENEA, in via telematica ([www.acs.enea.it](http://www.acs.enea.it)), ottenendo la relativa ricevuta informatica, entro 90 giorni dalla fine dei lavori, una scheda informativa relativa all'intervento posto in essere, con i dati contenuti dell'attestato di certificazione energetica nonché l'asseverazione relativa alla rispondenza dell'intervento eseguito ai requisiti richiesti dalla normativa (non è richiesto l'attestato di certificazione energetica per gli interventi relativi a pannelli solari, serramenti e caldaie a condensazione)

**ATTENZIONE:** una volta decorsi i termini per usufruire delle detrazioni del **65% o del 50%**, tutti gli interventi relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici, con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia (senza necessità, per la loro realizzazione, di opere edilizie propriamente dette, purchè sia acquisita idonea documentazione attestante il conseguimento di risparmi energetici) potranno fruire della detrazione (solo ai fini IRPEF) del **36%** su un importo massimo di spesa di **€. 48.000,00**, applicandosi la disciplina prevista per gli interventi di ristrutturazione (**vedasi precedente § 1**)

## **5. IL SUBENTRO NELLA DETRAZIONE**

**In caso di trasferimento per atto tra vivi** dell'unità immobiliare, per la quale ci si è avvalsi della detrazione ai fini IRPEF, nelle quote annue di detrazione, non ancora utilizzate al momento del

trasferimento, subentra la parte acquirente, il quale, pertanto potrà usufruire della detrazione non ancora "consumata". Tuttavia, le parti possono accordarsi nel senso di evitare tale subentro, con conseguente riserva a favore dell'alienante della detrazione non ancora "consumata" (peraltro, in mancanza di accordo tra le parti, formalizzato con apposita clausola da inserire nell'atto traslativo, la detrazione residua passa all'acquirente); così dispone l'art. 16bis, c. 8, TUIR. Detta disciplina trova applicazione in occasione della stipula di qualsiasi atto traslativo, sia a titolo oneroso che a titolo gratuito (ad esempio una donazione). Tutto ciò è stato confermato anche dall'Agenzia delle Entrate, la quale con propria Circolare 25/E del 19 giugno 2012, a fronte di apposito quesito ("Per effetto dell'utilizzo della locuzione "... in caso di vendita ...", al comma 8, del nuovo articolo 16-bis, del D.P.R. n. 917 del 1986, la detrazione del 36%, non utilizzata, può essere trasferita o meno, a scelta delle parti, anche in presenza di atti a **titolo non oneroso** (donazioni) o di altre tipologie (permuta?) ha avuto modo di precisare che "con riferimento agli atti di trasferimento a titolo non oneroso, si confermano i chiarimenti già forniti con la circolare n. 57 del 24 febbraio 1998, del Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III, nella quale, in relazione alla detrazione del 36 per cento, si è precisato che l'espressione "vendita" debba intendersi riferita **a tutte le ipotesi in cui si realizza una cessione dell'immobile**, anche a titolo gratuito. Pertanto, in caso di cessione a titolo gratuito (ad esempio, la donazione), le parti potranno stabilire che la detrazione permanga in capo al donante. Le medesime considerazioni valgono anche in caso di permuta poiché, in base all'articolo 1555 del codice civile, "le norme stabilite per la vendita si applicano anche alla permuta, in quanto siano con questa compatibili".

Da segnalare, inoltre, che l'Agenzia delle Entrate, con la suddetta Circolare 25/E del 19 giugno 2012, a fronte di altro specifico quesito ("se l'unico proprietario trasferisce ad altro soggetto **una quota di proprietà** dell'immobile, può mantenere in capo a se stesso o può trasferire al cessionario l'intera detrazione residuale?) ha chiarito che "la residua detrazione Irpef spettante in materia di ristrutturazioni del patrimonio edilizio, si trasmette alla parte acquirente non solo in ipotesi di cessione dell'intero immobile, ma altresì qualora, per effetto della cessione pro-quota, la parte acquirente diventa proprietaria esclusiva dell'immobile, parimenti verificandosi, in tale ultima ipotesi, i presupposti richiesti dalla riportata disposizione normativa; pertanto, le nuove disposizioni sul trasferimento della detrazione troveranno applicazione solo qualora per effetto della cessione pro-quota, il diritto di proprietà si consolida in capo all'acquirente che diventa proprietario esclusivo dell'immobile (ad es. comproprietario per metà che acquista l'altra metà). Diversamente, la detrazione delle quote residue permane in capo al cedente."

**In caso di decesso dell'avente diritto**, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene.

La disciplina testè illustrata, relativa al trasferimento, per atto tra vivi o per successione mortis causa, della detrazione per interventi relativi agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, trova applicazione anche con riguardo alla detrazione del 55% per interventi di riqualificazione energetica, come ha avuto modo di confermare l'Agenzia delle Entrate con propria Circolare 19/E del 1 giugno 2012 ("si ritiene prevalente il rinvio operato dal comma 348 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 alle "modalità di cui all'art. 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni", ossia alle disposizioni riguardanti la detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio. Conseguentemente, i commi 12-bis e 12-ter dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 [ed ora l'art. 16bis,

*c.8, TUIR] sono applicabili anche agli atti di trasferimento tra vivi delle unità immobiliari sulle quali sono stati effettuati interventi di riqualificazione energetica agevolabili. È così mantenuta, anche dopo la modifica normativa descritta, la simmetria tra le modalità applicative delle due agevolazioni fiscali”*

#### **6. DETRAZIONI IRPEF ED INTERVENTI “PIANO CASA”**

È stato richiesto all'Amministrazione finanziaria se, per gli interventi di ampliamento previsti dal c.d. Piano Casa - introdotto dall'art. 11 del decreto legge 112 del 2008 - sia possibile usufruire delle detrazioni fiscali del 36% (fino al 30 giugno 2013: 50%) e 55%, previste, rispettivamente, per gli interventi di ristrutturazione edilizia (legge n. 449 del 1997, art. 1) e di riqualificazione energetica (legge n. 296 del 2006, art. 1, commi 344 e seguenti), realizzati sul patrimonio edilizio esistente.

Al quesito l'Amministrazione finanziaria ha risposto con la *Risoluzione n. 4/E del 4 gennaio 2011* con la quale dopo aver ricordato che:

*“questa Amministrazione, con riguardo agli interventi di ristrutturazione edilizia ammessi al beneficio delle detrazioni fiscali del 36 e 55 per cento, ha chiarito che, nell'ipotesi di ristrutturazione con demolizione e ricostruzione, la detrazione compete solo in caso di fedele ricostruzione, nel rispetto di volumetria e sagoma dell'edificio preesistente; conseguentemente, nell'ipotesi di demolizione e ricostruzione con ampliamento, la detrazione non spetta in quanto l'intervento si considera, nel suo complesso, una “nuova costruzione”. Qualora, invece, la ristrutturazione avvenga senza demolizione dell'edificio esistente e con ampliamento dello stesso, la detrazione compete solo per le spese riferibili alla parte esistente in quanto l'ampliamento configura, comunque, una “nuova costruzione” (cfr Circ. n. 57/E del 1998, Circ. n. 36/E del 2007 e, da ultimo, Circ. n. 39/E del 2010).*

ha concluso nel senso che

*“i criteri indicati si rendono applicabili anche agli interventi di ampliamento previsti in attuazione del Piano Casa, posto che le disposizioni che derogano agli strumenti urbanistici locali, essendo introdotte da leggi regionali, non possono influire sulla applicazione di prescrizioni di carattere fiscale contenute nelle norme nazionali.”*

#### **7. I.V.A. ridotta al 10%**

Per le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, *lettere a) (manutenzione ordinaria) b) (manutenzione straordinaria) c) (restauro e risanamento conservativo) d) (ristrutturazione edilizia)* dell'art. 31 legge 457/1978 (ora art. 3 D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia), realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata, era stata pure prorogata, per il triennio 2008, 2009 e 2010, la **riduzione dell'I.V.A. al 10%**, e ciò giusta quanto disposto dall'**art. 1 comma 18 legge 244/2007** (finanziaria 2008). **L'art. 2 comma 15 della legge 203/2008** (finanziaria 2009) aveva già prorogato tale agevolazione per l'anno 2011; successivamente **l'art. 2 comma 11 della legge 191/2009** (finanziaria 2010) ha prorogato ulteriormente il termine per poter usufruire dell'aliquota IVA agevolata per gli interventi di recupero edilizio anche **per tutto il 2012** nonché **per gli anni successivi**. Avendo previsto la proroga dell'agevolazione I.V.A. oltre che per l'anno 2012 anche per gli anni “successivi” di fatto la finanziaria 2010 ha trasformato tale agevolazione da trattamento temporaneo **a trattamento “a regime”**.

Si precisa che la riduzione ai fini I.V.A. prevista dalla *finanziaria 2008 (art. 1 comma 18)* ed ora prevista "a regime" dalla *finanziaria 2010 (art. 2 comma 11)* non risulta più **subordinata** alla circostanza che **il costo della relativa manodopera** sia evidenziato in fattura (contrariamente a quanto invece previsto dall'*art. 1 comma 388 della legge 296/2006 - finanziaria 2007*). Infatti l'art. 1 comma 19 legge 244/2007 che impone l'obbligo di indicazione in fattura del costo della manodopera richiama il solo comma 17 ma non anche il comma 18, relativo alla riduzione I.V.A.

## CALCOLO DELL'USUFRUTTO AI FINI FISCALI

Si riporta la tabella per il calcolo, ai fini fiscali, dell'USUFRUTTO e della NUDA PROPRIETÀ, in vigore dal **1 gennaio 2014**, a seguito dell'intervenuta variazione del tasso legale di interessi (passato dal 2,5% **all'1%** giusta decreto Ministero dell'Economia e Finanze 12 dicembre 2013) (calcolati con riguardo al prospetto dei coefficienti approvato con *D.M. 23 dicembre 2013 in G.U. n. 303 del 28 dicembre 2013*); nella Tabella, in relazione alle fasce di età dell'USUFRUTTUARIO (anni già compiuti), vengono riportate le percentuali, rispetto al valore della piena proprietà, da riferire rispettivamente all'usufrutto ed alla nuda proprietà. (esempio: usufruttuario anni 62 compiuti; valore piena proprietà €. 100.000,00; valore usufrutto 55%= €. 55.000,00.; valore nuda proprietà 45%=€. 45.000,00)

<i>età usufruttuario</i>	<i>valore usufrutto</i>	<i>valore nuda proprietà</i>
da 0 a 20	95%	5%
da 21 a 30	90%	10%
da 31 a 40	85%	15%
da 41 a 45	80%	20%
da 46 a 50	75%	25%
da 51 a 53	70%	30%
da 54 a 56	65%	35%
da 57 a 60	60%	40%
da 61 a 63	55%	45%
da 64 a 66	50%	50%

da 67 a 69	45%	55%
da 70 a 72	40%	60%
da 73 a 75	35%	65%
da 76 a 78	30%	70%
da 79 a 82	25%	75%
da 83 a 86	20%	80%
da 87 a 92	15%	85%
da 93 a 99	10%	90%
Oltre	non previsto	non previsto

## IMPOSTA UNICA COMUNALE (IUC)

La legge di stabilità per il 2014 (legge 27 dicembre 2013 n. 147, art. 1 commi 639 e segg.) ha istituito **l'imposta unica comunale (IUC)**. Essa si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore e l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. La IUC si compone dell'**imposta municipale propria (IMU)**, di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel **tributo per i servizi indivisibili (TASI)**, a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e nella **tassa sui rifiuti (TARI)**, destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore

### 1. L'IMU (Imposta Municipale Propria)

**L'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (cd. IMU)** è disciplinata dagli artt. 8 e 9, D.lgs 14.3.2011, n. 23, così come successivamente modificati dall'art. 13 L. 6.12.2011, n. 201, convertito con L. 22 dicembre 2011, n. 214 e dall'art. 1, commi 703 e segg., legge 27 dicembre 2013 n. 147. L'IMU sostituisce sia l'I.C.I. e, salve le eccezioni di cui in appresso l'IRPEF e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari; restano, comunque, assoggettati ad IRPEF i redditi relativi:

- agli immobili **locati**

- agli immobili **ad uso abitativo, non locati**, situati nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale; questi immobili, peraltro, concorrono alla formazione della base imponibile dell'IRPEF e delle relative addizionali, nella misura del 50% (del reddito catastale aumentato di 1/3)

**Presupposto:** il presupposto dell'IMU è il possesso nel territorio dello Stato **di fabbricati o aree edificabili o terreni agricoli** (salve le esclusioni di cui in appresso). Sono soggetti ad IMU anche gli *immobili strumentali* per l'esercizio di attività produttive (per questi immobili l'art. 1, c. 175, legge 147/2013 prevede la deducibilità dell'IMU pagata dal reddito di impresa o di lavoro autonomo nella misura del 20%; è prevista invece l'indeducibilità ai fini IRAP)

Non sono soggetti ad IMU, invece:

- le **abitazioni principali** e le relative pertinenze, ad eccezione di quelle appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (art. 1, c. 707, legge 147/2013)

- i **fabbricati rurali ad uso strumentale** (*fabbricati per il ricovero animali, attrezzature, prodotti agricoli, abitazione dipendenti, ecc. ecc.*); detti fabbricati dovrebbero risultare censiti in catasto in categoria D/10 ovvero contrassegnati con la sigla "R" (*art. 1, c. 708, legge 147/2013*)

- i "**beni merce**", ossia o fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, sino a che dura tale destinazione e che non siano in ogni caso locati (*art. 13, c. 9bis, D.L. 201/2011*).

- i **terreni agricoli** ricompresi in area classificata montana e di collina come da elenco allegato all' Circolare Ministero Finanze n. 9 del 14.6.1993; artt. 7 Dlgs 504/1992 e 9 dlgs 23/2011

L'IMU non si applica (*art. 1. c. 707, legge 147/2013*) anche:

a) alle unità immobiliari appartenenti alle **cooperative edilizie** a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;

b) ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008;

c) alla **casa coniugale assegnata al coniuge**, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;

d) a un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco .

**Soggetti tenuti al pagamento:** sono tenuti al pagamento dell'IMU il proprietario, il titolare del diritto di usufrutto, uso, abitazione e superficie sugli immobili predetti. In caso di concessione di aree demaniali soggetto passivo è il concessionario. In caso di leasing soggetto passivo è l'utilizzatore. L'IMU va calcolata per anni solari proporzionalmente alla quota del diritto di spettanza ed **ai mesi** dell'anno nei quali si è protratto il possesso, computandosi per intero il mese nel corso del quale il possesso si è protratto per almeno 15 giorni.

**Le aliquote:** l'aliquota di **base** dell'IMU è pari allo **0,76%**. I comuni, con delibera del consiglio comunale, possono modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota di base sino a **0,3 punti** percentuali. I comuni possono ridurre l'aliquota di base **fino allo 0,4%** nel caso di gli *immobili strumentali* ovvero nel caso di immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, ovvero nel caso di **immobili locati** (*da segnalare che la disposizione dell'art. 8, c.6, dlgs 14.3.2011, n. 23 che prevedeva la riduzione a metà dell'aliquota IMU nel caso in cui l'immobile è locato è stata abrogata dall'art. 1 c. 713, legge 147/2013*).

**Abitazione principale:** particolari agevolazioni sono previste per l'immobile adibito ad **abitazione principale** e relative pertinenze; al riguardo bisogna distinguere a seconda della categoria catastale di appartenenza dell'abitazione:

- per le abitazione classate in categoria A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7, A/11, è prevista **l'esenzione** dall'IMU

- per le abitazione classate in categoria A/1, A/8, A/9, **l'aliquota** è ridotta allo **0,4%** (con facoltà per i

Comuni di aumentarla o ridurla di altri 0,2 punti percentuali) ed è riconosciuta **una detrazione** pari ad €. 200,00 rapportati al periodo dell'anno durante il quale di protrae la destinazione ad abitazione principale. I comuni possono elevare l'importo della detrazione sino alla concorrenza dell'imposta dovuta

La suddetta detrazione di €. 200,00 si applica anche agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari e dagli enti di edilizia residenziale pubblica comunque denominati.

Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il **possessore ed il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente** (*nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile*). 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. I **Comuni** possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale 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, l'unità immobiliare posseduta dai **cittadini italiani non residenti** nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata, nonché l'unità immobiliare **concessa in comodato** dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale, prevedendo che l'agevolazione operi o limitatamente alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di euro 500 oppure nel solo caso in cui il comodatario appartenga a un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro annui. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare.

**Calcolo dell'IMU:** l'IMU si calcola applicando alla BASE IMPONIBILE l'aliquota prevista in relazione alla tipologia di fabbricato (tenendo conto delle eventuali maggiorazioni o riduzioni stabilite dal Comune). La BASE IMPONIBILE è costituita per i FABBRICATI e per i TERRENI AGRICOLI dal **valore catastale** mentre per le AREE EDIFICABILI dal valore venale al 1 gennaio dell'anno di riferimento. Sono considerati non edificabili i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli a titolo professionale (IAP) ex art. 1 d.leg. 29-3-2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, 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 degli animali.

**Valore catastale:** per il calcolo del valore catastale, basta applicare alle rendite catastali, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i seguenti moltiplicatori (*corrispondenti ai moltiplicatori fissati dall'art. 13 D.L. 201/2011 e s.m.i., aumentati del coefficiente di rivalutazione delle rendite pari al 5% per i fabbricati e al 25% per i terreni agricoli*):

**168** per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;

**147** per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;

**84** per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;

**84** per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;

**68,25** per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, esclusi i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5

**57,75** per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

**168,75** per i terreni agricoli (dovendosi a tal fine utilizzare il reddito dominicale risultante in catasto)

**93,75** per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti o dagli imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola (dovendosi a tal fine utilizzare il reddito dominicale risultante in catasto); tuttavia i terreni posseduti dai suddetti soggetti, se dai medesimi condotti, sono soggetti all'IMU limitatamente alla parte di valore eccedente €. 6.000,00 e con le seguenti riduzioni:

- del 70% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti euro 6.000 e fino a euro 15.500;

- del 50% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 15.500 e fino a euro 25.500;

- del 25% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 25.500 e fino a euro 32.000.

**Riduzione della base imponibile:** la base imponibile è ridotta del 50%:

- per i **fabbricati di interesse storico o artistico** di cui all'articolo 10 decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;

- per i **fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili** e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni; l'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva. Agli effetti dell'applicazione della riduzione alla metà della base imponibile, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.

**Termini di pagamento:** i contribuenti possono effettuare il versamento IMU in **2 rate** di pari importo, scadenti la prima **entro il 16 giugno** e la seconda **entro il 16 dicembre** di ciascun anno; tuttavia il versamento può avvenire in **unica soluzione** entro il termine di scadenza della prima rata.

**Dichiarazione e modalità di versamento:** I soggetti passivi devono presentare **la dichiarazione** entro 90 giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con decreto in data 30 ottobre 2012 del Ministro dell'economia e delle finanze. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. L'art. 13, c.12ter, DL. 201/2011 stabilisce che

mantengono la loro validità le dichiarazioni presentate ai fini ICI in quanto compatibili. Le dichiarazioni ICI presentate in virtù dei principi a suo tempo dettati restano, pertanto, valide anche ai fini dell'IMU. Nelle istruzioni alla compilazione del modello IMU, approvate col suddetto decreto 30 ottobre 2012, si è precisato che le regole già dettate per la dichiarazioni ICI possono essere applicate anche per l'IMU poiché sono compatibili con il sistema delineato dal nuovo tributo. Così non dovranno essere presentate le dichiarazioni IMU in caso di immobili acquisiti con atti notarili registrati mediante il modello unico informatico (MUI) ovvero gli immobili acquisiti per successione mortis causa, rispetto alla quale sia stata presentata la dichiarazione di successione (stante l'obbligo dell'Agenzia delle Entrate cui è stata presentata detta dichiarazione di trasmetterne copia al Comune). In sostanza l'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU **sussiste solo al ricorrere di modificazioni soggettive e/o oggettive** tali da dar luogo ad una diversa determinazione dell'imposta se ed in quanto non immediatamente fruibili dal Comune attraverso la consultazione delle banche dati e quindi ad esempio : i) per gli immobili che godono di riduzioni di imposta (*es. beni divenuti inagibili, beni dichiarati di interesse culturale ecc.*); ii) per beni per i quali il Comune abbia deliberato la riduzione dell'aliquota (*ad es. beni merce, beni locati, semprechè il contratto sia stato registrato prima del 10 luglio 2010, ecc.*) iii) per beni per i quali il Comune non sia in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione pecuniaria (*ad es. stipula di leasing, area agricola che diviene edificabile, ecc.*). Per una disamina completa delle fattispecie che danno luogo all'obbligo della dichiarazione IMU e delle modalità per la compilazione di detta dichiarazione si rinvia alle istruzioni impartite con il succitato decreto Ministero delle Finanze 30 ottobre 2012.

L'IMU deve essere pagata con il Modello F24 (con facoltà di compensare il debito IMU con eventuali crediti di imposta erariale risultanti dalla dichiarazione dei redditi) ed utilizzando i codici tributo di cui alla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 35/E del 12 aprile 2012; è peraltro, ammesso, a decorrere dal 1 dicembre 2012, il pagamento mediante apposito bollettino postale.

E', inoltre, riconosciuta ai Comuni la facoltà di introdurre l'istituto dell'**accertamento con adesione del contribuente** o altri strumenti di deflazione del contenzioso, prevedendo anche che il pagamento delle somme dovute possa essere effettuato in forma rateale, senza maggiorazione di interessi. Per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applica la disciplina già dettata per l'ICI.

**Indeducibilità:** L'IMU è ineducibile dalle imposte sui redditi e dall'IRAP (salvo che l'IMU relativa agli immobili strumentali deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo nella misura del 20% (per l'anno di imposta 2013 era stata del 30%), ferma restando l'ineducibilità ai fini IRAP)

## 2. LA TASI (Tassa Servizi Indivisibili)

**Presupposto:** il presupposto impositivo della **TASI** è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati, **ivi compresa l'abitazione principale** come definita ai fini dell'IMU (vedi sopra), di aree scoperte nonché di quelle edificabili, a qualsiasi uso adibiti. Sono escluse dalla TASI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali imponenti, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva.

**Soggetti tenuti al pagamento:** la TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo le unità immobiliari soggette a detta imposta. In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria. In caso di *locazione finanziaria*, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della stipulazione e per tutta la durata del contratto; Nel caso in cui l'unità immobiliare **sia occupata** da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale, quest'ultimo e l'occupante sono titolari di un'autonoma obbligazione tributaria, e dovranno versare la TASI nelle seguenti rispettive misure:

- l'occupante (*ad es. il conduttore nel caso di locazione o il comodatario nel caso di comodato*) nella misura, stabilita da ciascun comune, con apposito regolamento, compresa fra il 10% e il 30% dell'ammontare complessivo della TASI;
- il titolare del diritto reale (*proprietario, usufruttuario, ecc.*) per la parte restante (e, pertanto, in relazione a quanto deliberato dal comune, in una misura compresa tra il 70% ed il 90%)

**Base imponibile:** la base imponibile è quella prevista per l'applicazione dell'IMU (vedi sopra)

**Aliquota:** l'aliquota di base della TASI è pari allo **0,1%**. Il comune, con deliberazione del consiglio comunale, può ridurre l'aliquota fino all'azzeramento. Il comune, con la medesima deliberazione, può determinare l'aliquota rispettando in ogni caso il vincolo in base al quale **la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU** per ciascuna tipologia di immobile non sia superiore all'aliquota massima prevista dalla legge statale per l'IMU (attualmente pari all'**1,06%**).

**Per il 2014**, l'aliquota massima non può eccedere lo **0,25%** con previsione, peraltro, di aumento allo **0,35%** (con conseguente aumento della soglia massima IMU/TASI all'**1,16%**).

Per i fabbricati rurali ad uso strumentale (che sono esentati dal pagamento dell'IMU), l'aliquota massima della TASI non può comunque eccedere il limite dello **0,1%**.

**Riduzioni e esenzioni:** il comune, con apposito regolamento può prevedere riduzioni ed esenzioni nel caso di: a) abitazioni con unico occupante; b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo; c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente; d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero; e) fabbricati rurali ad uso abitativo; f) superfici eccedenti il normale rapporto tra produzione di rifiuti e superficie stessa.

### 3. TARI (Tassa sui Rifiuti)

**Presupposto:** il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva.

**Soggetti tenuti al pagamento:** la TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria. In caso di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TARI è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie.

**Base imponibile:** la superficie assoggettabile alla TARI è quella pari all'80% della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al DPR. 23 marzo 1998, n. 138. Nell'ambito della cooperazione tra i comuni e l'Agenzia delle entrate per la revisione del catasto, verranno attivate le procedure per l'allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione ordinaria e i dati riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, al fine di addivenire alla determinazione della superficie assoggettabile alla TARI pari all'80 per cento di quella catastale. I comuni comunicheranno ai contribuenti le nuove superfici imponibili adottando le più idonee forme di comunicazione. Fino all'attuazione delle disposizioni relative alla determinazione della superficie catastale rilevante ai fini TARI, la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria, assoggettabile alla TARI, è costituita da quella calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati. Per l'applicazione della TARI si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti. Per le unità immobiliari diverse da quelle a destinazione ordinaria, iscritte o iscrिवibili nel catasto edilizio urbano, la superficie assoggettabile alla TARI rimane quella calpestabile.

**Tariffa:** la TARI è corrisposta in base a tariffa commisurata ad anno solare coincidente con un'autonoma obbligazione tributaria. Il comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al DPR. 27 aprile 1999, n. 158. Il comune, in alternativa ai criteri suddetti, e nel rispetto del principio «chi inquina paga», può commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti. In ogni caso deve essere assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio, ad esclusione dei costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori, comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente.

**Riduzioni e esenzioni:** il comune, con apposito regolamento, può prevedere **riduzioni tariffarie ed esenzioni** nel caso di: a) abitazioni con unico occupante; b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo; c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte

adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente; d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero; e) fabbricati rurali ad uso abitativo.

Nella modulazione della tariffa sono assicurate riduzioni per la **raccolta differenziata** riferibile alle utenze domestiche.

Il comune può deliberare, sempre con regolamento, ulteriori riduzioni ed esenzioni, purchè ne sia assicurata la copertura attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune stesso.

#### 4. TASI e TARI: disciplina comune (dichiarazioni e versamenti)

**Disciplina comunale:** con apposito regolamento il comune determina la disciplina per l'applicazione della IUC, concernente tra l'altro:

a) per quanto riguarda la **TARI**: 1) i criteri di determinazione delle tariffe; 2) la classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti; 3) la disciplina delle riduzioni tariffarie; 4) la disciplina delle eventuali riduzioni ed esenzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE; 5) l'individuazione di categorie di attività produttive di rifiuti speciali alle quali applicare, nell'obiettiva difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta;

b) per quanto riguarda la **TASI**: 1) la disciplina delle riduzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE; 2) l'individuazione dei servizi indivisibili e l'indicazione analitica, per ciascuno di tali servizi, dei relativi costi alla cui copertura la TASI è diretta.

**Dichiarazione IUC:** i soggetti passivi dei tributi presentano la dichiarazione relativa alla IUC entro il termine del **30 giugno dell'anno successivo** alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo. Nel caso di occupazione in comune di un'unità immobiliare, la dichiarazione può essere presentata anche da uno solo degli occupanti. La dichiarazione, redatta su **modello** messo a disposizione dal comune, ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui consegua un diverso ammontare del tributo; in tal caso, la dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le predette modificazioni. Nella dichiarazione delle unità immobiliari a destinazione ordinaria devono essere obbligatoriamente indicati **i dati catastali**, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero dell'interno, ove esistente. Ai fini della **dichiarazione relativa alla TARI**, restano ferme le superfici dichiarate o accertate ai fini della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), o della tariffa di igiene ambientale o del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES). Ai fini della **dichiarazione relativa alla TASI** si applicano le

disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione dell'IMU.

**Versamenti delle imposte:** il versamento della TASI e della TARI è effettuato, secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (ossia mediante mod. F24 con possibilità di compensare debiti e crediti di imposta), nonchè tramite apposito bollettino di conto corrente postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 17, in quanto compatibili, ovvero tramite le altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali. Il comune stabilisce il numero e le scadenze di pagamento del tributo, consentendo di norma **almeno due rate** a scadenza semestrale e in modo anche differenziato con riferimento alla TARI e alla TASI. E' comunque consentito il pagamento in un'unica soluzione entro il 16 giugno di ciascun anno.

## LA TASSAZIONE DEI TERRENI AGRICOLI

### 1. La tassazione ordinaria

In caso di trasferimento di terreni agricoli a favore di soggetti che non rivestano la qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale:

Imposta Registro	12%
Imposta di trascrizione	€. 50,00
Imposta catastale	€. 50,00
Imposta di bollo	esente

Il regime fiscale illustrato nella tabella che precede si applica ai soli TERRENI AGRICOLI ossia ai terreni che siano 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*). Non si applica pertanto a terreni che benché non suscettibili di utilizzazione edificatoria non ricadano in zona espressamente classificata come "agricola".

Detto regime si applica anche ai "**fabbricati rurali**" se trasferiti unitamente ai terreni agricoli e se funzionalmente posti al servizio della coltivazione dei terreni, in relazione a quanto disposto dall'art. 23 del DPR. 131/1986 (T.U. in materia di imposta di registro) (*"le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio ed ornamento sono destinate"*). Al contrario non si applica a fabbricati rurali venduti separatamente da terreni o nel caso in cui siano i terreni agricoli a costruire pertinenza dei fabbricati (che in questo caso debbono necessariamente essere censiti al Catasto dei fabbricati).

### 2. La tassazione agevolata per l'agricoltura (legge 25/2010)

In caso di trasferimento di terreni agricoli (e relative pertinenze) a favore di soggetti (persone fisiche o società agricole) che rivestano:

- **la qualifica di coltivatore diretto** (*iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale*)

- **la qualifica di imprenditore agricolo professionale (I.A.P.)** (iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale)

si applicano le seguenti imposte:

Imposta di registro	Fissa (attualmente € 200,00)
Imposta di trascrizione	Fissa (attualmente € 200,00)
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	Non dovuta (art. 21 Tabella all."B" al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642)

## 2.1 La fonte normativa:

Il regime agevolato per l'agricoltura è stato introdotto, con decorrenza 28 febbraio 2010, dall'art. 2 comma 4 bis decreto legge 30 dicembre 2009 n. 194, nel testo modificato con la legge di conversione in data **26 febbraio 2010 n. 25**, entrata in vigore il 28 febbraio 2010 (di seguito "**la legge 25/2010**") che così dispone:

«4-bis. Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto (e fino al 31 dicembre 2010), gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, **iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale**, nonché le operazioni fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà. I predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. Sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni. All'onere derivante dall'attuazione del presente comma, pari a 40 milioni di euro per l'anno 2010, si provvede mediante utilizzo delle residue disponibilità del fondo per lo sviluppo della meccanizzazione in agricoltura, di cui all'articolo 12 della legge 27 ottobre 1966, n. 910, che a tale fine sono versate all'entrata del bilancio dello Stato»

Il successivo art. 1 comma 41 della legge di stabilità per il 2011 (legge 13 dicembre 2010 n. 220)<sup>1</sup> ha, invece, disposto la soppressione dalla norma sopra riportata delle parole "e fino al 31 dicembre 2010",

<sup>1</sup> Art. 1 comma 41 legge 13 dicembre 2010 n. 220 (pubblicata in G.U. n. 297 del 21 dicembre 2010 – Suppl. Ordinario n. 281): "Al comma 4bis, primo periodo, dell'articolo 2 del decreto legge 30 dicembre 2009 n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge

rendendo così definitivo il regime agevolativo per l'agricoltura. Con la legge 220/2010 la disciplina delle agevolazioni per i trasferimenti di terreni agricoli è divenuta una *disciplina "a regime"* (si rammenta, al riguardo, che, in precedenza, le agevolazioni per i trasferimenti di terreni agricoli erano previste per i coltivatori diretti nel caso di *formazione ed arrotondamento della piccola proprietà contadina*. La relativa disciplina era dettata dalla *legge 6 agosto 1954 n. 604*. Si trattava peraltro di una disciplina "provvisoria", mai entrata a regime, e la cui applicazione veniva di volta (negli ultimi tempo di anno in anno) prorogata. Detta disciplina agevolativa venne, poi, per effetto del *dlgs. 29 marzo 2004 n. 99* così come modificato dal *dlgs. 27 maggio 2005 n. 101*, estesa anche all'*imprenditore agricolo professionale (I.A.P.)* nonché alla *società agricola (di persone, cooperative, e di capitali, anche a scopo consortile)* qualificabile imprenditore agricolo a titolo professionale o coltivatrice diretta).

**DA SEGNALARE:** L'art. 10 d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, modificato dall'art. 26, comma 1, d.l. 12 settembre 2013 n. 104, convertito dalla l. 8 novembre 2013, n. 128, intervenendo direttamente sull'art. 1 della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986 (testo unico dell'imposta di registro, di seguito TUR), ha **semplificato**, a decorrere dal 1° gennaio 2014, la tassazione degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, dei provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e dei trasferimenti coattivi, prevedendo, fra l'altro, la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni relative agli atti e trasferimenti suddetti previste anche da leggi speciali. Anche le agevolazioni per l'agricoltura, pertanto, sulla base del testo originario dell'art. 10, c. 4, dlgs 23/2011, erano destinate a venir meno con decorrenza 1 gennaio 2014. Sennonchè l'art. 1, c. 608, legge 27 dicembre 2013 n. 147 (legge stabilità per il 2014), ha modificato la suddetta norma del dlgs 23/2013, prevedendo un'eccezione alla soppressione "lineare" delle agevolazioni tributarie dalla stessa prevista, ***mantenendo così in vigore le agevolazioni per l'agricoltura di cui alla legge n. 25/2010.***

## **2.2 I presupposti di applicazione delle agevolazioni per l'agricoltura**

**La legge 25/2010** in relazione al regime fiscale agevolato per l'agricoltura:

- ha fissato i **presupposti soggettivi** (deve trattarsi di trasferimenti ..... *a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale*)
- ha fissato i **presupposti oggettivi** (deve trattarsi di *atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti ovvero di operazioni fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA)*)

---

*26 febbraio 2010 n. 25, concernente le agevolazioni fiscali per la piccola proprietà contadina, le parole "e fino al 31 dicembre 2010" sono soppresse".*

- ha fissato i **presupposti di decadenza** (si decade *se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti*, i beneficiari alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente

- ha fatto **salve** espressamente le disposizioni dell'art. 11 commi secondo e terzo del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni

Nulla, invece, ha detto "**la legge 25/2010**" circa i suoi rapporti con la legge 6 agosto 1954, n. 604 che, sino a tutto il 31 dicembre 2009, per effetto di successive reiterate proroghe, aveva disciplinato le condizioni e le modalità per fruire delle cd. "*agevolazioni fiscali per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina*" ossia delle agevolazioni previste per gli acquisti di terreni agricoli da parte di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli a titolo professionale (per questi ultimi per effetto del rinvio disposto dall'art. 1 quarto comma dlgs 29 marzo 2004 n. 99); di tale legge, infatti, non ne vengono richiamate le disposizioni ma non ne viene neppure sancita l'espressa abrogazione. All'indomani dell'entrata in vigore de "**la legge 25/2010**" era sorto, pertanto, il dubbio se dovevano ancora trovare applicazione le disposizioni della suddetta legge 604/1954 che non fossero in aperto contrasto con quanto disposto da "**la legge 25/2010**" e che riguardassero aspetti non disciplinati dalla nuova normativa (ad esempio le disposizioni relative alle condizioni per accedere alle agevolazioni ed alla procedura per la verifica di dette condizioni), dubbio fondato:

- da un lato sulla circostanza che "**la legge 25/2010**" non si è limitata a prorogare le "*agevolazioni p.p.c.*" come le leggi precedenti ma ha dettato una nuova disciplina "*autosufficiente*"

- dall'altro sulla circostanza che "**la legge 25/2010**" esordisce con l'inciso "*Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina .....*" inciso da taluni interpretato come espressione della volontà del legislatore di subordinare l'applicabilità anche delle agevolazioni previste dalla nuova legge alla formazione e/o arrotondamento della piccola proprietà contadina (*la cui disciplina è per l'appunto dettata dalla legge 604/1954*)<sup>2</sup>

La Commissione Studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato (studio 49-2010T del 26 marzo 2010) si è pronunciata nel senso di un'autonomia disciplinare de "**la legge 25/2010**" con conseguente cessata applicabilità della disciplina della legge 604/1954 ("*si giustifica ampiamente .. la soluzione ... secondo cui deve considerarsi interrotto il legame con le regole vigenti fino al 31 dicembre 2009*")<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Da notare che anche nella legge 220/2010 che ha reso definitivo il regime agevolativo in commento, nel fare riferimento alla legge 25/2010 si parla di legge "*concernente le agevolazioni fiscali per la piccola proprietà contadina*"

<sup>3</sup> C.N.N. (studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010 – estensori Giampiero Petteruti e Diego Podetti) in C.N. Notizie del 23 aprile 2010: "*Può quindi ritenersi che la formulazione del cennato comma 4-bis, unita alla presenza dell'art.21 della Tabella Allegato B al d.p.r. 642/1972, sia in grado di autorizzare una soluzione interpretativa indipendente dal collegamento con le disposizioni sulla PPC, senza essere costretti ad enfatizzare l'incipit ("Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina..."), cui può attribuirsi, come anticipato, il più limitato valore di introduzione di un trattamento agevolato per l'agricoltura ancora consistente nelle imposte fisse di registro ed ipotecaria, benché disancorato dal passato riguardo ai presupposti. Si giustifica ampiamente, in questo modo, la soluzione che sta alla base delle prime note secondo cui deve considerarsi interrotto il legame con le regole vigenti fino al 31.1.2009.*"

### **2.3 La risoluzione dell'AGENZIA DELLE ENTRATE n. 36/E del 17 maggio 2010:**

A dipanare i dubbi sorti all'indomani dell'entrata in vigore de **"la legge 25/2010"** è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la *Risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010*: per l'Agenzia delle Entrate deve ritenersi che la **"la legge 25/2010"** *"non costituisca una proroga del regime previsto dalla legge n. 604 del 1954, ma una **autonoma disciplina** che ... trova applicazione solo per gli atti stipulati ... a decorrere dal 28 febbraio 2010.*

A conferma di tale assunto la Agenzia delle Entrate osserva:

- che **"la legge 25/2010"** *"definisce in maniera puntuale e, per alcuni aspetti, **innovativa** rispetto alla disciplina dettata dalla legge n. 604 del 1954, i presupposti soggettivi ed oggettivi necessari per l'accesso al regime agevolato*

*della piccola proprietà contadina"*

- che *"dal quadro normativo delineato, si evince, quindi, che esistono delle sostanziali divergenze tra il sistema definito da **"la legge 25/2010"** e quello originariamente dettato dalla legge n. 604 del 1954.*

- che nonostante la formulazione letterale de **"la legge 25/2010"** che testualmente prevede un intervento *"agevolativo per la piccola proprietà contadina"*, si ritiene che con la disposizione in commento, il legislatore abbia inteso **rimodulare la disciplina agevolativa** in materia di imposizione indiretta prevista a favore del coltivatore diretto e dello IAP.

In conclusione a parere dell'Agenzia delle Entrate:

- non è più richiesta, per fruire delle agevolazioni, la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge 604/1954 *(quali l'idoneità del fondo alla formazione e all'arrotondamento della piccola proprietà contadina, la mancata alienazione nel biennio precedente dei fondi rustici oltre un ettaro)*

- **viene, di conseguenza, meno anche la necessità della certificazione** di cui all'art. 3 della legge 604/1954, da parte dell'Ispettorato provinciale agrario competente, che attesti la sussistenza dei suddetti requisiti

- per accedere alle agevolazioni, in base alla nuova norma, per **l'individuazione dei beneficiari** assume primaria rilevanza **l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale** tenuta presso l'INPS mentre per l'individuazione **dell'oggetto agevolabile** risultano interessati solo gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti.

### **2.4 I beneficiari:**

Le **agevolazioni per l'agricoltura** ex legge 25/2010 si applicano:

a) **al coltivatore diretto;**

b) **all'imprenditore agricolo professionale (I.A.P.)**

c) **alla società agricola qualificabile I.A.P.**

d) **alla società agricola qualificabile "coltivatrice diretta"**

**a) il coltivatore diretto**

**Definizione:** E' coltivatore diretto, giusta la definizione di cui all' art. 31, L. 26 maggio 1965, n. 590, il soggetto che si dedica manualmente ed abitualmente alla coltivazione dei terreni e all'allevamento del bestiame, purché la forza del lavoro del coltivatore e dei famigliari che con lo stesso collaborano non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità dell'azienda agricola

**Condizione per fruire delle agevolazioni:** è sufficiente la **sola iscrizione** presso la apposita gestione previdenziale ed assistenziale.

**Non necessitano invece tutte le altre condizioni** in precedenza richieste per accedere alle agevolazioni P.P.C. ossia:

- il non aver venduto nel biennio precedente all'acquisto fondi rustici o terreni agricoli di superficie superiore ad un ettaro (con tolleranza del 10%);
- l'idoneità del fondo alla formazione o all'arrotondamento della proprietà contadina in relazione anche alla capacità lavorativa del coltivatore e del suo nucleo familiare (es. *distanza dal centro aziendale, superficie oggetto di acquisto tecnicamente ed economicamente congrua, ecc.*);

**b) l'imprenditore agricolo a titolo professionale (I.A.P.)**

**Definizione:** ai sensi dell'art. 1, co. 1, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 così come modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, è "**imprenditore agricolo professionale**" (I.A.P.) colui il quale:

- è in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999;
- dedica alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo;
- ricava dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro.

Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui sopra sono ridotti al 25%.

Le Regioni accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti per la qualifica di I.A.P..

**Condizione per fruire delle agevolazioni:** è necessaria l'iscrizione presso la apposita gestione previdenziale ed assistenziale.

Le agevolazioni suddette si applicano anche ai soggetti, persone fisiche che, pur non in possesso dei requisiti prescritti dalla legge, **abbiano presentato istanza di riconoscimento** della qualifica alla regione competente e si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. (i cd. "**aspiranti I.A.P.**"). Infatti deve ritenersi

tuttora applicabile, in quanto non risulta abrogata espressamente né risulta incompatibile e quindi abrogata tacitamente dalla legge 25/2010, la disciplina *dettata dall'art. 1 comma 5 ter del dlgs. 99/2004 così come modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101*, che così dispone: *"Le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione, nonché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS"*. Entro 24 mesi dalla presentazione dell'istanza (salvo diverso termine stabilito dalla Regione) il soggetto deve risultare in possesso dei requisiti richiesti a pena di decadenza dai benefici conseguiti (art. 1 comma 5ter dlgs 99/2004 e s.m.i.)<sup>4</sup>

### **c) la società agricola qualificabile I.A.P.**

**Definizione:** sono **società agricole** le società di persone, le società cooperative e le società di capitali (anche a scopo consortile):

- la cui denominazione e/o ragione sociale contenga l'indicazione **"società agricola"**;
- il cui statuto preveda, quale oggetto sociale, **l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.**

(art. 2 co. 1 D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101).

A loro volta, le società il cui statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c, sono considerate *"imprenditori agricoli professionali"* se in possesso dei seguenti requisiti:

- nel caso di società di persone qualora *almeno un socio ("il soggetto qualificante")* sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (nella s.a.s. tale qualifica deve riferirsi al socio accomandatario);
- nel caso di società cooperative e di società di capitali qualora *almeno un amministratore ("il soggetto qualificante")* che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. (art. 1 co. 3 D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101).

---

<sup>4</sup> In questo senso C.N.N. (studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010 – estensori Giampiero Petteruti e Diego Podetti) in C.N. Notizie del 23 aprile 2010: *"Nulla di nuovo si segnala per l'aspirante IAP di cui all'art. 1 comma 5-ter del d.lgs. n.99/2004, cui spetta lo stesso trattamento dell'IAP secondo la regola generale (qui non derogata) portata dal menzionato comma 5-ter, ..... Né si può dubitare della spettanza all'aspirante IAP, a causa di una ipotetica sua esclusione dovuta al riferimento diretto all'IAP nel corpo della previsione agevolativa. E non se ne può dubitare perché la disposizione della L. n.25/2010 non si preoccupa di disciplinare che cosa debba intendersi per IAP, così lasciando libero campo all'applicazione di tutto il sistema portato dal d.lgs. 99/2004."*

La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata dall'amministratore **ad una sola società** (art. 1, co. 3-bis, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101). Questa specifica limitazione, peraltro, si ritiene applicabile solo alle società di capitali ed alle cooperative. La norma, infatti, fa riferimento, per quanto riguarda il soggetto qualificante che non può apportare la sua qualifica di I.A.P. a più società, all'"**amministratore**" e non anche al "**socio**". E solo nelle società di capitali e nelle cooperative il soggetto qualificante è per l'appunto l'amministratore. (*che, peraltro, deve essere anche socio nelle cooperative*). Pertanto lo stesso soggetto potrebbe apportare la qualifica di I.A.P. a più società se si tratta di società di persone (*società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice*)

**Condizione per fruire delle agevolazioni:** è necessario che il "**soggetto qualificante**" sia iscritto presso la apposita gestione previdenziale ed assistenziale.

Si fa presente che "**la legge 25/2010**" ha espressamente richiamato e confermato la disposizione dell'art. 2 D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101 relativo alle "società agricole"

#### **d) la società agricola qualificabile "coltivatrice diretta"**

**Definizione:** sono **società agricole** le società di persone, le società cooperative e le società di capitali (anche a scopo consortile):

- la cui denominazione e/o ragione sociale contenga l'indicazione "**società agricola**";
- il cui statuto preveda, quale oggetto sociale, **l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.**

(art. 2 co. 1 D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101).

A loro volta, sono qualificabili come "**società coltivatrici dirette**" le società agricole in possesso dei seguenti requisiti:

- nel caso di società di persone qualora almeno *un socio* sia *coltivatore diretto* iscritto nella *relativa gestione previdenziale ed assistenziale* ("**il soggetto qualificante**");
- nel caso di società di capitali qualora almeno *un amministratore* sia *coltivatore diretto* iscritto nella *relativa gestione previdenziale ed assistenziale* ("**il soggetto qualificante**");
- nel caso di società cooperative almeno *un amministratore/socio* sia *coltivatore diretto* iscritto nella *relativa gestione previdenziale ed assistenziale* ("**il soggetto qualificante**").

(art. 2 co. 4bis D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101).

**Condizione per fruire delle agevolazioni:** è necessario che il "**soggetto qualificante**" sia iscritto presso la apposita gestione previdenziale ed assistenziale.

La disposizione dell'art. 2, co. 4-bis del D.Lgs. 99/2004 che escludeva che le agevolazioni, se richieste dalla società, potessero essere riconosciute anche al coltivatore diretto socio o amministratore, è stata soppressa dall'art. 1, co. 1096 della L. 27 dicembre 2006, n. 296. Con tale disposizione è stato, pertanto, eliminato il differente trattamento riservato al "soggetto qualificante" coltivatore diretto rispetto al "soggetto qualificante" I.A.P. (per il quale non erano previste limitazioni di carattere personale).

Si fa presente che "**la legge 25/2010**" ha espressamente richiamato e confermato la disposizione dell'art. 2 D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101 relativo alle "società agricole"

**2.5 Modalità redazionali:** non essendo più previsto l'obbligo di certificare la propria condizione al fine di accedere alle agevolazioni per l'agricoltura, SARA' SUFFICIENTE che i soggetti interessati (*compresi i "soggetti qualificanti"*), nel richiedere l'applicazione di dette agevolazioni, dichiarino in atto:

- di rivestire la qualità **di coltivatore diretto, di I.A.P. (o di "aspirante I.A.P")**
- di essere **regolarmente iscritti alla relativa gestione previdenziale ed assistenziale** tenuta presso l'INPS

Sarà, poi, compito dell'agenzia delle Entrate, compiere tutte le verifiche ritenute a tal fine necessarie.<sup>5</sup>

Pertanto il riconoscimento delle agevolazioni non è più subordinata alla esibizione della certificazione dell'Ispettorato provinciale agrario competente e di cui all'art. 3 della legge 604/1954.

## **2.6 I trasferimenti agevolati:**

La "**legge 25/2010**" ha stabilito che le agevolazioni per l'agricoltura si applicano agli **atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti.**

Le agevolazioni per l'agricoltura pertanto, trovano applicazione per tutti quegli atti che possano qualificarsi come "**atti traslativi a titolo oneroso**" quali ad esempio:

- la compravendita
- la permuta
- la costituzione di rendita
- il vitalizio alimentare

---

<sup>5</sup> In questo senso C.N.N. (studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010 – estensori Giampiero Petteruti e Diego Podetti) in C.N. Notizie del 23 aprile 2010: "Quanto alla questione della prova del possesso dei requisiti, soggettivi e previdenziali, la mancanza di regole che la impongano comporta che essi vadano solamente esposti nell'atto (poiché il notaio che registra telematicamente deve liquidare le imposte sulla base delle risultanze dell'atto stesso), salva verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate (così come avviene in altre ipotesi analoghe: v. Circ. n. 85 prot. n. 260574 del 21 dicembre 1990, relativa all'agevolazione per i territori montani) "

- *la datio in solutum*
- *la transazione*
- *il conferimento in società*
- *l'assegnazione da società a seguito di liquidazione o recesso o esclusione*
- *la cessione o il conferimento in società di aziende comprendenti terreni agricoli*
- *i decreti di trasferimento a seguito di procedura esecutiva*

Deve ritenersi esclusa dall'ambito di applicazione delle agevolazioni per l'agricoltura *l'usucapione*, trattandosi di un acquisto a titolo originario, non riconducibile alla categoria degli *"atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze"* cui ora fa espresso riferimento la legge 25/2010. E ciò nonostante la Corte di Cassazione con *sentenza 16 giugno 2010 n. 14520* avesse ritenuto applicabili all'usucapione le previgenti agevolazioni per la P.P.C. (ma come sopra già ricordato la disciplina dettata dalla *legge 25/2010* è del tutto autonoma e distinta dalla disciplina già dettata in precedenza per la P.P.C., per quanto riguarda i presupposti sia soggettivi che oggettivi di fruizione delle agevolazioni)

Deve ammettersi l'applicabilità delle agevolazioni di cui trattasi in caso di trasferimento della **nuda proprietà**: in questo senso (con riguardo alle previgenti agevolazioni P.P.C.) si è espressa la Corte di Cassazione con sentenza n. 26394 del 5 dicembre 2005, con la quale la Suprema Corte ha ritenuto che *"le agevolazioni a favore della PPC spettano al coltivatore diretto che acquisti la sola nuda proprietà del terreno da lui coltivato atteso che la nozione di "atti inerenti la formazione della PPC" è comprensiva di tutti gli atti diretti a tale scopo, purchè l'acquisto avvenga da chi si dedichi abitualmente alla coltivazione"*; le stesse conclusioni alle quali è giunta la Cassazione in passato, a maggior ragione debbono ora valere con le agevolazioni ex legge 25/2010, che prescindono dalla formazione e/o arrotondamento PPC .

Si è posto il problema, invece, dell'applicabilità delle agevolazioni in oggetto **all'atto costitutivo di un diritto di superficie** (fattispecie quest'ultima che si è venuta sempre più diffondendo nella prassi con l'affermarsi degli impianti di produzione di energia alternativa, anche per finalità connesse alla conduzione dell'azienda agricola). La norma agevolativa non sembra porre limiti all'oggetto dell'acquisto agevolato; infatti la stessa stabilisce che il trattamento fiscale di favore si applica *"agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze"* senza, peraltro, precisare quale debba essere necessariamente il diritto oggetto di trasferimento, che ben può consistere nella proprietà ovvero in un altro diritto reale di godimento che consenta all'acquirente di disporre del bene. Peraltro, è da segnalare che, parere contrario alla soluzione proposta, è stato espresso dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Generale dell'Emilia Romagna; chiamata a pronunciarsi sulla questione, detta Direzione, con parere 909-47106/2010 del 24 settembre 2010, da un lato, ha negato che l'atto costitutivo di superficie possa godere delle agevolazioni previste dall'art. 2, comma 4bis, D.L. 194/2009, dando dell'espressione *"trasferimento a titolo oneroso di terreni"* un'interpretazione restrittiva, mentre, dall'altro, ha ammesso che lo stesso atto possa fruire dell'aliquota agevolata di cui all'art. 1, nota I, Tariffa Parte Prima allegata

al DPR. 131/1986 (T.U. in materia di imposta di registro) che invece riguarderebbe anche atti diversi da quelli traslativi in senso stretto.

E' dubbio, invece, se possa fruire del trattamento fiscale agevolato anche l'acquirente di un fondo agricolo **che risulti affittato a terzi**. Dubbio che si fonda sulla circostanza che l'acquirente non potrebbe destinare, da subito, il fondo acquistato alla coltivazione (e tra i requisiti per non decadere dalla agevolazione vi è la continuazione nella coltivazione diretta del fondo da parte dell'acquirente). Si ritiene che l'esistenza di un contratto di affitto **non sia di ostacolo** alla fruizione del trattamento di favore, non ponendo la norma, quale condizione, per accedere delle agevolazioni in questione, la immediata materiale disponibilità del fondo. E' chiaro che, una volta venuto a cessare l'affitto in corso, l'acquirente, ottenuta la disponibilità del terreno, non potrà cessarne la coltivazione nei cinque anni dall'acquisto, pena la decadenza dalle agevolazioni. In questo senso (con riguardo alla agevolazioni P.P.C., ma con argomentazioni che possono valere anche per le agevolazioni ora in vigore) la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (sentenza 62/67/11) per la quale *non è necessaria l'immediata materiale disponibilità del terreno per ottenere le agevolazioni, ma è sufficiente che avendo la disponibilità di diritto, il nuovo proprietario si attivi per ottenere nel più breve tempo possibile il rilascio del terreno*. Per sostenere l'applicabilità delle agevolazioni di cui trattasi, anche in caso di trasferimento di fondi affittati, si possono utilizzare anche le argomentazioni svolte dalla Cassazione per il caso della nuda proprietà, con la sentenza n. 26394 del 5 dicembre 2005 sopra citata.

**Oggetto** dell'atto traslativo debbono essere:

- *terreni qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti*
- *le relative pertinenze (ad esempio fabbricati rurali funzionali alla coltivazione del fondo)*

Al riguardo si rammenta che la previgente *disposizione di cui all'art. 1 Legge 6 agosto 1954, n. 604, ora non più applicabile*, limitava l'applicazione delle cd. "*agevolazioni P.P.C.*" ai seguenti atti:

- 1) *atti di compravendita;*
- 2) *atti di permuta, quando per ambedue i permutanti l'atto sia posto in essere esclusivamente per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina;*
- 3) *atti di concessione di enfiteusi, di alienazione del diritto dell'enfiteuta e di affrancazione del fondo enfiteutico, nonché gli atti di alienazione del diritto ad usi collettivi inerenti alla piccola proprietà acquistata;*
- 4) *atti di affitto e compartecipazione a miglioria, con parziale cessione del fondo migliorato all'affittuario o compartecipante;*
- 5) *atti con i quali i coniugi ovvero i genitori e i figli acquistano separatamente ma contestualmente l'usufrutto e la nuda proprietà;*
- 6) *atti con i quali il nudo proprietario o l'usufruttuario acquista, rispettivamente, l'usufrutto o la nuda proprietà.*

Con riguardo al **suddetto elenco** riportato nel previgente *art. 1 della legge 604/1954*, l'Agenzia delle Entrate:

- con propria *Risoluzione n. 3 del 4 gennaio 2008*, aveva riconosciuto l'applicabilità delle cd. "agevolazioni P.P.C." anche agli **atti di conferimento di terreni agricoli** in società agricole qualificabili I.A.P. con "soggetto qualificante" iscritto nella apposita gestione previdenziale ed assistenziale. Per l'Agenzia delle Entrate l'introduzione delle società agricole fra i soggetti beneficiari delle agevolazioni fiscali va letta in modo sistematico, comprensiva, cioè, anche della possibilità di riconoscere la legittimità di quegli atti tipicamente societari, qualora gli stessi non contrastino con la ratio sottesa alle norme agevolative di cui alla L. 604/1954.

- con propria **Risoluzione n. 116/E del 29 aprile 2009**, aveva sancito il principio, conforme all'orientamento giurisprudenziale (e già enunciato nella precedente *Risoluzione n. 3/E del 4 gennaio 2009*), in base al quale tale elenco non ha carattere tassativo e che, pertanto, "rientrano nel campo applicativo delle disposizioni agevolative anche altre tipologie di trasferimenti, purchè coerenti con la ratio legis" Stante tali premesse l'Agenzia aveva ritenuto, con la suddetta risoluzione, che l'acquisto di un terreno agricolo per effetto di decreto di trasferimento dell'autorità giudiziaria poteva usufruire delle agevolazioni in oggetto.

La disposizione de **la legge 25/2010**" ha, nella sostanza, accolto i principi fissati dall'Agenzia delle Entrate nelle summenzionate Risoluzioni, estendendo le agevolazioni a **tutti gli atti traslativi a titolo oneroso**, senza eccezioni o distinzioni di sorta.

## **2.7 Decadenza dalle agevolazioni per l'agricoltura**

Si decade dalle agevolazioni per l'agricoltura sopra illustrate in caso:

- di alienazione volontaria del fondo entro i **cinque anni** dall'acquisto;
- di cessazione della conduzione e/o della coltivazione diretta del fondo entro i **cinque anni** dall'acquisto.

La "**legge 25/2010**" ha, sul punto, confermato la disciplina previgente in tema di decadenza dalle agevolazioni P.P.C. (rispetto a quanto disposto dall' *art. 7 legge 604/1954* prevede quale causa di decadenza anche la cessazione della conduzione diretta oltre che della coltivazione diretta)

Causa espressa di decadenza dai benefici fiscali, come sopra ricordato, è l'alienazione volontaria del fondo entro i cinque anni dall'acquisto. Ci si è chiesti, invece, cosa succeda in caso di **alienazione parziale del fondo**. In questo caso si ha la decadenza totale dalle agevolazioni fiscali o solo parziale, in proporzione alla superficie alienata? La norma in commento (art. 2, comma 4bis, D.L. 194/2009) nulla dice al riguardo. Si fa presente, peraltro, che questa fattispecie era stata, in precedenza, con riguardo alle agevolazioni P.P.C. (legge 604/1954), espressamente contemplata dall'art. 6 della legge 5 ottobre 1960 n. 1154 che così statuiva: "*nel caso di rivendita parziale del fondo o del fabbricato acquistati usufruendo delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, la decadenza di cui all'art. 7 della legge 6 agosto 1954, n. 604, e all'art. 6 della legge 1 febbraio 1956, n. 53, opera limitatamente al valore della parte*

*rivenduta, calcolato proporzionalmente a quello accertato per l'intero fondo al momento dell'acquisto*". Vero è che il nuovo regime agevolativo, introdotto dal D.L. 194/2009, non costituisce una proroga del regime previsto dalla legge 604/1954, ma costituisce una autonoma disciplina, ma è altrettanto vero che quello fissato nella legge 1154/1960 (che non risulta essere mai stata abrogata) è un principio di carattere generale, applicabile comunque alla normativa ora in vigore, che sul punto (decadenza per alienazione nel quinquennio) detta una disciplina del tutto analoga a quella della legge 604/1954. D'altra parte la sanzione della decadenza totale, nel caso di alienazione parziale, appare eccessiva rispetto a quelli che sono gli scopi che, con tale sanzione, si intendono perseguire; se lo scopo è quello di evitare forme speculative (acquisto con agevolazioni per rivendere nel breve termine) appare più che congruo prevedere la decadenza dalle agevolazioni solo per la porzione venduta. Non vi è nel caso di specie anche l'esigenza di mantenere l'unitarietà del fondo acquistato (come, ad esempio, nel caso delle agevolazioni per acquisto di terreni da costituire in compendio unico) come confermato dal fatto che nella normativa in commento (come nella precedente legge 604/1954) non è previsto alcun vincolo di indivisibilità, né divieto di frazionamento del fondo acquistato. Riteniamo, pertanto, che l'alienazione di parte del fondo comporti la decadenza parziale dalle agevolazioni godute, in proporzione alla superficie alienata<sup>6</sup>.

Una particolare causa di decadenza coinvolge le società agricole (qualificabili come I.A.P. o come coltivatrici dirette a seconda che il "soggetto qualificante" sia un I.A.P. o un coltivatore diretto); se, per tali società, condizione per poter fruire delle agevolazioni fiscali è la presenza (quale socio o amministratore a seconda del tipo di società) del "soggetto qualificante", cosa succede nel caso di **cessazione del rapporto sociale o del mandato amministrativo proprio con tale soggetto entro i cinque anni dall'acquisto?** ovvero nel caso il "soggetto qualificante" perdi la sua qualifica di I.A.P. o di coltivatore diretto sempre prima del decorso dei cinque anni? Nulla dice la normativa vigente. Ci sembra condivisibile, al riguardo, la soluzione proposta dall'Ufficio studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato per il quale, se la cessazione del rapporto e/o del mandato dipende da fatti oggettivi, non riconducibili alla volontà delle parti (ad esempio la morte del "soggetto qualificante") non vi sarebbe alcun obbligo di trovare un nuovo "soggetto qualificante"; in tutti gli altri casi, invece, vi sarebbe un obbligo di rimpiazzo del "soggetto qualificante", da attuare entro un congruo termine, pena la decadenza dalle agevolazioni godute.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> In questo senso anche C.N.N. (studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010 – estensori Giampiero Petteruti e Diego Podetti) in C.N. Notizie del 23 aprile 2010: "Sulla base di altre fattispecie analoghe, può ritenersi configurabile, oltre alla decadenza totale, anche la decadenza parziale, allorché l'alienazione volontaria dei beni acquistati con l'agevolazione sia solo parziale."

<sup>7</sup> Studio C.N.N. n. 67/2005/T del 22 luglio 2005 – estensore Giampiero Petteruti: "Sia la giurisprudenza, sia la prassi hanno condivisibilmente messo in campo la ratio, per escludere la decadenza, in presenza di fatti involontari e cioè di fatti non imputabili al soggetto che benefici dell'agevolazione: in tema di PPC, i giudici hanno escluso che l'evento morte o il trasferimento coattivo comportino la decadenza dall'agevolazione PPC stabilita per la mancata coltivazione. In tema di agevolazione "prima casa", l'Agenzia delle Entrate, con Ris. n. 35/E del 1° febbraio 2002, ha escluso la decadenza per mancato trasferimento della residenza in presenza di forza maggiore, ovvero quando si verifica e sopravviene un impedimento oggettivo non prevedibile e

## **2.8 Esclusioni dalla decadenza**

**Non incorre nella decadenza dei benefici**, giusta quanto disposto dall'art. 11 comma terzo del decreto legislativo 18 maggio 2001 n. 228, l'acquirente che, nei cinque anni dall'acquisto, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso 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 del codice civile ovvero nei casi di alienazione conseguente all'attuazione di politiche comunitarie nazionali e regionali volte ad inserire i giovani in agricoltura o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore.

Tale esclusione è stata espressamente confermata anche da **"la legge 25/2010"** che ha fatta salva la disposizione di cui all'art. 11 comma terzo del decreto legislativo 18 maggio 2001 n. 228

Con propria *Risoluzione n. 455 del 1° dicembre 2008*, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato, con riguardo alla previgente normativa, che **non incorre nella decadenza** il coltivatore diretto che, prima del decorso di un quinquennio dall'acquisto, **conferisca il fondo acquistato in una società agricola** in accomandita semplice composta dallo stesso coltivatore, dal suo coniuge e dai figli e nella quale lo stesso coltivatore sia socio accomandatario unitamente al coniuge ed a un figlio e ciò *"in quanto con il conferimento in parola viene data attuazione ad una riorganizzazione finalizzata a promuovere lo sviluppo e la modernizzazione dell'attività agricola coerente con la ratio che ha ispirato gli interventi legislativi volti a riconoscere la qualifica di imprenditore agricolo anche alle società"* e sempreché il coltivatore/conferente mantenga la qualità di socio accomandatario nella conferitaria e coltivi direttamente il fondo.

A diversa soluzione era, invece, pervenuta la Agenzia delle Entrate per il caso di conferimento da parte di società agricola di terreni acquistati con le agevolazioni in una società agricola a responsabilità limitata di nuova costituzione, prima del decorso dei 5 anni dall'acquisto. Con la *Risoluzione n. 227/E del 18 agosto 2009* l'Agenzia aveva precisato che in tale caso la conferente incorre nella decadenza in quanto *"la fattispecie in esame non può essere assimilata a quella oggetto della risoluzione n. 455/E del 2008 posto che la società conferitaria ... non riveste la forma giuridica di società di persone e il conferimento viene effettuato in favore di soggetti diversi da quelli contemplati dall'articolo 11 comma 3 dlgs 228/2001"*

Sulla base della motivazioni addotte nella succitata Risoluzione n. 455/E del 1 dicembre 2008 non è mancato chi ha ritenuto di escludere la decadenza dalle agevolazioni anche nel caso opposto a quello considerato in detta risoluzione ossia nel caso in cui *la coltivazione del bene originariamente acquistato da una società (con l'agevolazione medesima) venga continuata dal socio assegnatario o dall'unico socio*

---

*tale da non poter essere evitato, vale a dire un ostacolo all'adempimento della obbligazione, caratterizzato da non imputabilità alla parte obbligata, inevitabilità e imprevedibilità dell'evento; su analoga posizione si è attestata la giurisprudenza tributaria. Applicando tali principi alla materia in esame pare potersi affermare che allorché lo scioglimento del rapporto non dipenda dalla volontà delle parti (come nel caso di morte) non si determini decadenza e non sussista nessun obbligo di rimpiazzo; negli altri casi appare congruo correttivo, alla indiscriminata possibilità di conservare le agevolazioni o di perderle senza possibilità di riparare, ritenere sussistente un obbligo di "rimpiazzo" nel termine di legge o, in sua assenza, nel rispetto del principio di ragionevolezza."*

*rimasto che continui individualmente la medesima tipologia di attività.*<sup>8</sup>

L'Agenzia delle Entrate (*risoluzione n. 279/E del 4 luglio 2008*) ha escluso che si verifichi la decadenza dalle agevolazioni (con riguardo alle agevolazioni P.P.C., ma con argomentazioni che possono valere anche per le agevolazioni ora in vigore) anche nel caso in cui il fondo acquistato, prima del decorso del quinquennio, sia **concesso in affitto** ad una società di persone agricola, costituita tra lo stesso coltivatore/acquirente, il coniuge, parenti entro il terzo grado e/o affini entro il secondo grado, a patto che il concedente continui a coltivare direttamente il fondo acquistato con le agevolazioni nella nuova veste di socio della società agricola.

Con proprie *Risoluzioni n. 324/E e n. 325/E del 30 luglio 2008* l'Agenzia delle Entrate aveva, inoltre, precisato che **incombe nella decadenza** l'acquirente di fondo agricolo cui siano state riconosciute le agevolazioni laddove proceda **alla successiva permuta**, anche senza conguaglio, prima del decorso di 5 anni dall'acquisto. La circostanza che la permuta concretizzi uno scambio di beni, finalizzato ad una migliore razionalizzazione dell'area di coltivazione e non una alienazione dietro corrispettivo, non vale ad escludere la decadenza.

Si ritiene che i principi fissati con le summenzionate Risoluzioni dalla Agenzia delle Entrate, con riguardo alle *previgenti agevolazioni per la formazione e/o l'arrotondamento della PPC*, possono ora applicarsi, per analogia di situazione, anche alle agevolazioni introdotte da **"la legge 25/2010"**

### **2.9 La disposizione di cui all'art. 11 comma secondo legge 228/2001**

La disposizione di cui all'art. 11, co. 2, D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228 (che ha modificato e sostituito la precedente analogia disposizione di cui all'art. 28, co. 2, L. 26 maggio 1965, n. 590), in base alla quale **"la vendita del fondo acquistato con i benefici fiscali non può aver luogo prima che siano decorsi cinque anni dall'acquisto"**, è stata richiamata e fatta espressamente salva da **"la legge 215/2010"**; al riguardo si segnalano le diverse interpretazioni proposte in ordine alle conseguenze della sua violazione; ci si era chiesti, al riguardo, se la violazione di detta disposizione comportasse la nullità dell'atto oppure solo ed esclusivamente la decadenza dai benefici conseguiti (*così come previsto dall'art. 7 della L. 6 agosto 1954, n. 604*).

Il problema non si era posto in passato poiché, sulla base di un consolidato orientamento della Cassazione (*tra cui Cass. 20 gennaio 1986, n. 363 e Cass. 14 dicembre 1990, n. 11909*), si riteneva che la conseguenza della violazione del divieto **fosse la decadenza dai benefici ricevuti** e non la nullità dell'atto. Tutto ciò sino al 1992 quando la Cassazione, con propria sentenza (*Cass. 11 giugno 1992, n. 7159*), ha mutato opinione ed ha affermato che la violazione della norma determina **la nullità dell'atto**.

---

<sup>8</sup> In questo senso C.N.N. (studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010 – estensori Giampiero Petteruti e Diego Podetti) in C.N. Notizie del 23 aprile 2010:

A mettere **la parola "fine"** alla disputa, nel senso di escludere la nullità dell'atto è, peraltro, intervenuta la **Cassazione a Sezioni Unite** (sentenza n. 7033 del 28 marzo 2006), per la quale la vendita di fondo acquistato con i benefici fiscali, prima del decorso del termine di legge, non è nulla ma comporta **soltanto la decadenza dai benefici fiscali**. Le **Sezioni Unite** affermano che per ammettere la nullità occorrerebbe fare applicazione del principio della cd. "nullità virtuale" di cui all'art. 1418 c.c.; tuttavia, posto che l'art. 1418 c.c., nel prevedere la nullità per contrasto a norme imperative, fa salvo il caso in cui la *"legge disponga diversamente"*, deve ritenersi che la più grave sanzione della nullità va esclusa poiché la *"legge assicura l'effettività della norma imperativa con la previsione di rimedi diversi dall'invalidità del contratto, quale nella specie la decadenza dai benefici fiscali e creditizi"* e, quindi, nel caso concreto la sanzione della *"decadenza esaurisce [...] la reazione dell'ordinamento"*.

### 3. LE AGEVOLAZIONI IN TEMA DI IMPOSTA DI BOLLO

L'art. 21 Tabella allegato "B" al DPR 26 ottobre 1972 n. 642 prevede l'esenzione dall'imposta di bollo per gli *"atti relativi ai trasferimenti di terreni destinati alla formazione o all'arrotondamento delle proprietà di imprese agricole diretto-coltivatrici ..."*.

Può tale regime agevolativo ritenersi tuttora applicabile? La circostanza che la norma in oggetto richiami gli atti *destinati alla formazione o all'arrotondamento delle proprietà di imprese agricole diretto-coltivatrici* e che **"la legge 25/2010"** non abbia prorogato le agevolazioni riguardanti gli atti relativi alla formazione ed arrotondamento della P.P.C., come è stato nel passato, potrebbe far ritenere la esenzione dall'imposta di bollo ora non più applicabile? Come sopra ricordato, **"la legge 25/2010"** ha dettato una *"nuova disciplina"* per le agevolazioni in agricoltura, ma mentre ha previsto il trattamento da riservare con riguardo all'imposta di registro, all'imposta di trascrizione ed all'imposta catastale nulla ha invece stabilito in ordine *all'imposta di bollo*.

Si ritiene, al riguardo, che anche la disciplina dettata dalla legge sul bollo sia dotata di *una sua autonomia* rispetto alla disciplina a suo tempo dettata dalla *legge 604/1954*<sup>9</sup> come è dimostrato dal fatto che in tale disciplina NON si faccia riferimento alla *formazione e/o arrotondamento della piccola proprietà contadina*, bensì *"alla formazione o all'arrotondamento delle proprietà di imprese agricole diretto-coltivatrici"* espressione più ampia, volta a ricomprendere ogni e qualsiasi acquisto posto in essere da un coltivatore diretto, anche al di fuori delle condizioni poste dalla suddetta *legge 604/1954*. Tant'è vero che si tratta di una disciplina che ha trovato una sua specifica collocazione nel contesto del Testo Unico dedicato all'imposta di bollo (la cui applicabilità quindi non è dipesa dalla varie e successive proroghe che hanno invece riguardato le cd. *"agevolazioni per la P.P.C."*).

---

<sup>9</sup> Riconosce alla disciplina in materia di bollo un carattere autonomo rispetto alla disciplina già dettata dalla legge 604/1954 anche C.N.N. (studio n. 49/2010/T del 26 marzo 2010 – estensori Giampiero Petteruti e Diego Podetti) in C.N. Notizie del 23 aprile 2010

**L'esenzione dall'imposta di bollo deve ritenersi pertanto tuttora applicabile:**

- nel caso di acquisto di terreni agricoli da parte di un **coltivatore diretto** (persona fisica o società) (in quanto acquisto pur sempre destinato o alla formazione o all'arrotondamento della proprietà dell'impresa agricola diretta coltivatrice)
- nel caso di acquisto da parte di un **imprenditore agricolo a titolo professionale** (persona fisica o società) (per effetto dei rinvii operati dall'art. 1 co. 4 e dall'art. 2 comma 4 D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 modificato con D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, in base ai quali all' I.A.P. iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale ed alla società qualificabile come I.A.P. sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta stabilite dalla normativa vigente a favore dei coltivatori diretti, e quindi anche le agevolazioni in materia di bollo)

#### **4. LE AGEVOLAZIONI SOPPRESSE**

L'art. 10 d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, modificato dall'art. 26, comma 1, d.l. 12 settembre 2013 n. 104, convertito dalla l. 8 novembre 2013, n. 128, intervenendo direttamente sull'art. 1 della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986 (testo unico dell'imposta di registro, di seguito TUR), ha **semplificato**, a decorrere dal 1° gennaio 2014, la tassazione degli atti traslativi a titolo oneroso prevedendo, fra l'altro, la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie relative a detti atti, con la sola eccezione delle **agevolazioni per l'agricoltura di cui alla legge n. 25/2010** (come già ricordato).

Pertanto, dal 1 gennaio 2014, mentre, da un lato, continueranno ad applicarsi le agevolazioni previste dalla legge 25/2010, non troveranno più applicazione, invece, tutte le seguenti altre agevolazioni inerenti i trasferimenti di terreni agricoli, da **ritenersi definitivamente soppresse**:

- le **agevolazioni per territori montani** di cui all'art. 9, c. 2, DPR. 29 settembre 1973, n. 601 (imposte di registro e di trascrizione in misura fissa, esenzione dalle imposte catastali);
- le agevolazioni per l'acquisto nell'esercizio del **diritto di prelazione agraria** previste dall'art. 25, c. 4, legge 26 maggio 1965, n. 590 (esenzione dalle imposte di registro, di trascrizione e catastale)
- la **riduzione dell'imposta di registro** In caso di trasferimento di terreni agricoli a favore di soggetto che riveste la qualifica di **imprenditore agricolo professionale**, ma che non sia iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale, con conseguente impossibilità di fruire delle agevolazioni di cui alla legge 25/2010 (riduzione di imposta, nel sistema in vigore sino al 31 dicembre 2013, dal 15% all'8%)
- le **agevolazioni per i "giovani agricoltori"** (di età sino ai 40 anni) e di cui all'art. 14, c. 5, legge 15 dicembre 1998, n. 441 (imposta di registro al 6% e cioè in misura pari al 75% dell'imposta prevista dall'art. 1 nota I tariffa allegata al DPR: 131/1986)

- le **agevolazioni per la formazione del compendio unico** (esenzione da tutti i tributi); tali agevolazioni non troveranno più applicazione in caso di trasferimento a titolo oneroso finalizzato alla formazione del compendio unico mentre continueranno a trovare applicazione in caso di donazione ovvero in caso di successione mortis causa.

- le **agevolazioni per la forestazione** di cui all'art. 7, c. 4, legge 27 dicembre 1977 n. 984 (imposte registro e di trascrizione in misura fissa, imposta catastale dell'1%)

## 5. LE AGEVOLAZIONI PER L'AGRICOLTURA IN CASO DI DONAZIONE

<p><b>La RIDUZIONE per fondi rustici</b></p>	<p>Art. 25 terzo comma dlgs 31 Ottobre 1990 n. 346 (T.U. delle disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni) (disposizione richiamata per le donazioni dall'art. 56 quinto comma medesimo dlgs 346/1990)</p>	<p>- se oggetto di donazione sono <b>fondi rustici, incluse le costruzioni rurali</b> di cui all'art. 39 del TUIR approvato con DPR. 22 dicembre 1986, n. 917, anche se non insistenti sul fondo,</p> <p>- se la donazione è disposta <b>a favore del coniuge, di parenti in linea retta o di fratelli o sorelle del donante,</b></p> <p>l'imposta di donazione dovuta é ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente <b>al 40%</b> della parte del valore complessivo dei fondi rustici donati non superiore ad €. 103.291,38 (già £. 200.000.000).</p> <p>La riduzione compete a condizione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- che il beneficiario sia <b>coltivatore diretto,</b></li> <li>- che la devoluzione avvenga <b>nell'ambito di una famiglia diretto coltivatrice</b></li> <li>- che l'esistenza dei suddetti requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente allegata all'atto di donazione.</li> </ul>
<p><b>La ESENZIONE per i "Giovani Agricoltori"</b></p>	<p>Art. 14, commi primo e secondo, legge 15 dicembre 1998 n. 441</p>	<p>Nel caso di donazione avente per oggetto beni costituenti <b>l'azienda agricola</b> ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività aziendale, a condizione che:</p>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- la donazione venga posta in essere tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado</li> <li>- che donatari siano giovani <i>di età non superiore a 40 anni</i> che siano <b>già coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali</b> (già iscritti alle relative gestioni previdenziali o che vi si iscrivano entro tre anni) ovvero siano giovani <i>di età non superiore a 40 anni</i> che intendano <b>acquisire la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale entro 24 mesi</b> (iscrivendosi alle gestioni previdenziali entro i successivi due anni)</li> <li>- che i beneficiari si impegnino a coltivare direttamente il fondo per almeno sei anni</li> </ul> <p>è previsto il seguente trattamento tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>imposta di donazione: <b>esente</b></i></li> <li>- <i>imposta catastale: <b>esente</b></i></li> <li>- <i>imposta di trascrizione: <b>in misura fissa.</b></i></li> <li>- <i>imposta di bollo: <b>esente</b></i></li> </ul>
<b>La ESENZIONE per Compendio Unico</b>	<p>Art. 5bis dlgs 18 maggio 2001 n. 228 come introdotto dall'art. 7 del dlgs. 29 marzo 2004, n. 99, come successivamente modificato dal dlgs 27 maggio 2005 n. 101</p>	<p>Per il caso di donazione di terreni agricoli a favore di soggetti che si impegnino a costituire un <b>compendio unico</b> ed a coltivarlo o condurlo come <i>imprenditori agricoli professionali o coltivatori diretti</i> per almeno dieci anni dal trasferimento (con vincolo di indivisibilità del compendio per dieci anni dalla sua costituzione pena la nullità degli atti comportanti il suo frazionamento), è previsto il seguente trattamento tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>imposta di donazione: <b>esente</b></i></li> <li>- <i>imposta catastale: <b>esente</b></i></li> <li>- <i>imposta di trascrizione: <b>esente</b></i></li> <li>- <i>imposta di bollo: <b>esente.</b></i></li> </ul>

**LE AGEVOLAZIONI PER L'AGRICOLTURA IN CASO DI SUCCESSIONE MORTIS CAUSA**

<p><b>La RIDUZIONE per fondi rustici</b></p>	<p>Art. 25 terzo comma dlgs 31 Ottobre 1990 n. 346 (T.U. delle disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- se nell'attivo ereditario sono compresi <b>fondi rustici, incluse le costruzioni rurali</b> di cui all'art. 39 del TUIR approvato con DPR. 22 dicembre 1986, n. 917, anche se non insistenti sul fondo,</li> <li>- se se l'eredità si devolve <b>a favore del coniuge, di parenti in linea retta o di fratelli o sorelle del defunto,</b></li> </ul> <p>l'imposta di successione dovuta é ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente <b>al 40%</b> della parte del valore complessivo dei fondi rustici caduti in successione non superiore ad €. 103.291,38 (già £. 200.000.000).</p> <p>La riduzione compete a condizione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- che il beneficiario sia <b>coltivatore diretto,</b></li> <li>- che la devoluzione avvenga <b>nell'ambito di una famiglia diretto coltivatrice</b></li> <li>- che l'esistenza dei suddetti requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente allegata alla dichiarazione di successione</li> </ul>
<p><b>La ESENZIONE per i "Giovani Agricoltori"</b></p>	<p>Art. 14, commi primo e secondo, legge 15 dicembre 1998 n. 441</p>	<p>Nel caso di successione riguardante beni costituenti <b>l'azienda agricola</b> ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività aziendale, a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la successione avvenga tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado</li> <li>- che beneficiari siano giovani <i>di età non superiore a 40 anni</i> che siano <b>già coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali</b> (già iscritti alle relative gestioni previdenziali o che vi si iscrivano entro tre anni) ovvero siano giovani <i>di età non superiore a 40 anni</i> che intendano</li> </ul>

		<p><b>acquisire la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale entro 24 mesi</b> (iscrivendosi alle gestioni previdenziali entro i successivi due anni)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- che i beneficiari si impegnino a coltivare direttamente il fondo per almeno sei anni</li> </ul> <p>è previsto il seguente trattamento tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>imposta di successione: <b>esente</b></i></li> <li>- <i>imposta catastale: <b>esente</b></i></li> <li>- <i>imposta di trascrizione: <b>in misura fissa.</b></i></li> </ul>
<p><b>La ESENZIONE per il Compendio Unico</b></p>	<p>Art. 5bis dlgs 18 maggio 2001 n. 228 come introdotto dall'art. 7 del dlgs. 29 marzo 2004, n. 99, come successivamente modificato dal dlgs 27 maggio 2005 n. 101</p>	<p>Per il caso di successione riguardante terreni agricoli a favore di soggetti che si impegnino a costituire un <b>compendio unico</b> ed a coltivarlo o condurlo come <i>imprenditori agricoli professionali</i> o <i>coltivatori diretti</i> per almeno dieci anni dal trasferimento mortis causa (con vincolo di indivisibilità del compendio per dieci anni dalla sua costituzione pena la nullità degli atti comportanti il suo frazionamento), è previsto il seguente trattamento tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>imposta di successione: <b>esente</b></i></li> <li>- <i>imposta catastale: <b>esente</b></i></li> <li>- <i>imposta di trascrizione: <b>esente</b></i></li> </ul>

## MUTUI PER ACQUISTO CASA DI ABITAZIONE (imposta sostitutiva)

Con la **finanziaria 2008 (art. 1 comma 160 legge 244/2007)** il trattamento agevolato del mutuo finalizzato all'acquisto, costruzione e ristrutturazione della prima casa (imposta sostitutiva con aliquota 0,25%) viene subordinato:

- alla espressa dichiarazione della parte mutuataria, resa nell'atto di finanziamento o allegata al medesimo, della sussistenza delle condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, annessa al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131;
- alla non decadenza dalle agevolazioni prima casa (solo nel caso di acquisto e non anche nei casi di costruzione o ristrutturazione).

Successivamente con il **decreto legge 23 dicembre n. 145 (art. 12, c.4)** la possibilità di avvalersi dell'imposta sostitutiva, per TUTTI I MUTUI, compresi, pertanto, anche i mutui finalizzati all'acquisto della casa di abitazione, è stata subordinata alla circostanza che in atto venga esercitata specifica **OPZIONE** a favore dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, in luogo delle ordinarie imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali. L'opzione deve essere esercitata per iscritto nell'atto di finanziamento.

### **Il regime fiscale dei finanziamenti a medio e lungo termine**

*Ai sensi degli artt. 15 e 17 del DPR 601/1973 "le operazioni relative ai **finanziamenti a medio e lungo termine** e tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, alla loro esecuzione, modificazione ed estinzione, alle garanzie di qualunque tipo da chiunque e in qualsiasi momento prestate e alle loro eventuali surroghe, sostituzioni, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni anche parziali, ivi comprese le cessioni di credito stipulate in relazione a tali finanziamenti, **effettuate da aziende e istituti di credito** e da loro sezioni o gestioni che esercitano, in conformità' a disposizioni legislative, statutarie o amministrative, il credito a medio e lungo termine, per le quali è stata esercitata **specifica opzione** (da esercitarsi per iscritto nell'atto di finanziamento) **sono esenti dall'imposta di registro**, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative" e "gli enti che effettuano le suddette operazioni, a seguito **dell'opzione** suddetta, sono tenuti a corrispondere, in luogo delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative, **una imposta sostitutiva.**"*

Per determinare l'aliquota di detta imposta sostitutiva, una volta debitamente esercitata in atto la specifica OPZIONE, bisogna distinguere a seconda di quello che è lo scopo del finanziamento e cioè a seconda che il finanziamento sia destinato:

**A) all'acquisto, costruzione o ristrutturazione di un immobile ad uso abitativo e relative pertinenze;**

**B) ad ogni altro scopo diverso da quello di cui al precedente punto A)** (ad esempio per l'acquisto, costruzione o ristrutturazione di immobile non abitativo, per ricostituzione liquidità aziendale, per la ristrutturazione della posizione creditoria verso la stessa o altre banche, ecc.)

Per i finanziamenti di cui sub A) bisogna ulteriormente distinguere:

**A1)** se si tratta di finanziamenti finalizzati all'acquisto, costruzione o ristrutturazione di un immobile ad uso abitativo e relative pertinenze, che costituisce per il mutuatario "**prima casa di abitazione**", ricorrendo le condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, annessa al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, **l'aliquota applicabile è quella dello 0,25%**, purchè la sussistenza di dette condizioni risulti da espressa dichiarazione della parte mutuataria resa nell'atto di finanziamento o allegata al medesimo. Se, invece, viene omessa detta dichiarazione, **l'aliquota applicabile è quella del 2%** (questa è la nuova condizione per usufruire del trattamento agevolato posta dalla "*finanziaria 2008*").

**A/2)** se si tratta di finanziamenti finalizzati all'acquisto, costruzione o ristrutturazione di un immobile ad uso abitativo e relative pertinenze, che **NON** costituisce per il mutuatario "**prima casa di abitazione**", non ricorrendo le condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, annessa al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, , **l'aliquota applicabile è quella del 2%**

Per i finanziamenti di cui **sub B)** **l'aliquota applicabile è quella dell'0,25%**. Non è necessaria alcuna specifica dichiarazione, anche se appare opportuno (specie se l'ipoteca viene iscritta a carico di un immobile ad uso abitativo) specificare quello che è lo scopo del mutuo.

#### **La decadenza dal trattamento agevolato dello 0,25%**

Nel caso di mutuo finalizzato all'acquisto della prima casa di abitazione, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente a recuperare le maggiori imposte sull'atto di compravendita della casa di abitazione, acquistata con i benefici prima casa, **in caso di decadenza dai benefici stessi** per dichiarazione mendace o a causa di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, provvede, nel termine decadenziale di tre anni dal verificarsi dell'evento che comporta la revoca dei benefici medesimi, a recuperare nei confronti del mutuatario la differenza tra l'imposta sostitutiva dello 0,25% e quella del 2%, nonché a irrogare la sanzione amministrativa nella misura del 30 per cento della differenza medesima.

La decadenza introdotta *dall'art. 1 comma 160 lett. b) della legge finanziaria 2008*, riguarda, peraltro, il solo mutuo finalizzato all'acquisto della prima casa di abitazione; restano esclusi invece i casi della costruzione e ristrutturazione. La norma, infatti, presuppone la stipula di un atto di compravendita, e la decadenza dalle agevolazioni riguardanti il finanziamento è strettamente collegata alla decadenza riguardante il connesso atto di compravendita.