

**LISTA SIGILLO**  
**QUESITI IN MATERIA FISCALE**  
**SECONDO SEMESTRE 2023**

SOMMARIO: 1. Agevolazioni “prima casa” – 2. Agevolazioni PPC – 3. Imposta di registro – 4. Imposta di bollo – 5. Imposta sul valore aggiunto – 6. Imposta sulle plusvalenze

LEGENDA: D. Domanda; R. Risposta; S. Segnalazione

§§§§§§

**1. AGEVOLAZIONI PRIMA CASA**

**1.1. ACQUISTO CHE PRECEDE L’ALIENAZIONE**

**D.** Tizio desidera fare quanto segue:

- acquistare casa e garage nello stesso Comune dove possiede casa e garage acquistati contestualmente con agevolazioni prima casa;

- chiedere nel nuovo atto di acquisto le agevolazioni per la nuova casa (con impegno a vendere entro un anno la sola vecchia casa) fruendo del credito di imposta; trattenere il vecchio garage agevolato, senza venderlo, dunque, nell'anno, e pagare, quindi, le imposte non agevolate per il nuovo garage.

Le mie domande per le quali conterei sul Vostro aiuto e quello del Maestro (sempre ammesso risulti dall'istruttoria che Tizio possa trattenere il garage senza la casa) :

1. Può Tizio dare seguito a tutte le dette sue volontà senza compromettere la richiesta di agevolazioni per la nuova casa e la fruizione del credito di imposta? Dalla Risposta a interpello n. 63 del 27/07/2000 sembrerebbe di poter argomentare di sì, anche se il documento risale a ben prima della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016) e si riferisce a un caso più lineare in cui manca l'acquisto di altro garage. Non mi constano altri documenti o approfondimenti specifici su casi simili;

2. in caso affermativo, quanto al **credito di imposta**, può essere portato in detrazione per intero, stante la lettera del documento di prassi prima richiamato (che però parte da un caso in cui l'acquisto della pertinenza "trattenuta" non era stato contestuale a quello del bene principale) oppure, come ritengo/riterei nel mio caso, dato il precedente acquisto contestuale dei due beni, occorre fare le proporzioni e sottrarre quanto riferibile al *garage agevolato*, portando in detrazione soltanto l'imposta di registro riferita alla casa da vendere?

**R. (...)** il meccanismo agevolato di cui al comma 4-bis della Nota II-bis) va visto, diciamo così, allo specchio.

Indipendentemente dal fatto che la pertinenza sia stata acquistata congiuntamente o separatamente dall'abitazione.

Se il contribuente, che possiede abitazione e autorimessa agevolati, aliena solo la abitazione ed entro un anno, fatte salve le sospensioni di legge, riacquista un'altra abitazione e un'altra autorimessa, non può fruire dei benefici per l'acquisto di quest'ultima ma può fruirne per l'acquisto dell'abitazione, avvalendosi anche del credito d'imposta commisurato all'imposta corrisposta a suo tempo per l'acquisto della prima abitazione.

E così, con riferimento all'ipotesi di acquisto che precede l'alienazione, l'intento di mantenere la titolarità della pertinenza agevolata non è di ostacolo alla fruizione delle agevolazioni per l'acquisto della nuova abitazione, ma non consente di avvalersi dei benefici relativamente all'acquisto della pertinenza. Anche in questo caso al contribuente spetta il credito d'imposta commisurato all'imposta corrisposta in relazione all'acquisto dell'abitazione da alienare.

Gli argomenti a favore sono disseminati nella miriade di documenti di prassi emanati dall'AE nel tempo.

Il più recente, molto "vicino" al tuo caso, è *la Risposta a Interpello n. 241/2019*, che allego.

## 1.2. ACQUISTO CHE PRECEDE L'ALIENAZIONE – CONIUGI IN COMUNIONE LEGALE – INTERVENTO IN ATTO

**D.** L'argomento prima casa/comunione legale sembra costantemente incandescente e non trovo punti fermi né nei materiali a disposizione, né nei focus frammentati presenti in BDN. Irrompo ancora, quindi, per quanto segue.

1. Due coniugi in comunione legale intendono acquistare un'abitazione con agevolazioni prima casa, essendo titolari di un'abitazione (preposseduta) nello stesso Comune, acquistata a titolo oneroso, in comunione legale e con agevolazioni prima casa, **ma che intendono vendere entro l'anno dal nuovo acquisto.**

2. Chiedono, per ragioni personali, **che intervenga in atto uno di loro soltanto**, per effettuare l'acquisto di cui al punto precedente, allegando dichiarazione sostitutiva autenticata del coniuge assente per le dichiarazioni prima casa da rendere, evitando i costi della procura.

Le mie domande.

A): è possibile la richiesta di cui al precedente punto 1? Ritengo di sì, dall'entrata in vigore della legge di stabilità per il 2016, date le *parziali* deroghe stabilite sotto condizione quanto alle lettere dell'art. 1, Nota II bis, della Tariffa, parte I, allegata al TUR [la novella recita: "*per i quali i requisiti di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c)*].

B) : è possibile dare seguito alla richiesta di cui al punto 2? Anche qui sarei per la risposta positiva, dato che la lettera della norma non prevede esattamente l'assunzione di impegno a vendere bensì la condizione della vendita nell'anno e che si potrebbe ovviare formulando, comunque, le dichiarazioni dell'assente tenendo conto della prassi in merito quanto all'impegno.

Resto dubbiosa, tra l'altro, per l'**utilizzo del credito di imposta anche quanto alla quota del coniuge assente**. La qualificazione del credito in parola come personale potrebbe essere di ostacolo nel portare (in diminuzione dell'imposta dovuta per il nuovo acquisto) la quota del coniuge assente?

Occorre necessariamente, e sarebbe sufficiente, la procura speciale per ovviare ai possibili ostacoli?

**R.1.** Alla tua domanda sub A) rispondo positivamente.

Per i tuoi quesiti sub B) sono invece molto perplessa sulla possibilità di utilizzare una dichiarazione sostitutiva senza far intervenire il coniuge.

Non mi è mai capitato ma una procura sicuramente ovvierebbe al problema.

**R.2.** Anche io ho dubbi sulla dichiarazione allegata.

Per me l'unica opzione è la procura.

### 1.3. ACQUISTO CHE PRECEDE L'ALIENAZIONE – DECADENZA – RIACQUISTO – CREDITO D'IMPOSTA

**D.** Tizio acquista con agev. 1 casa nel 2005.

Nel 2021 acquista altra abitazione con agev 1 casa impegnandosi ad alienare entro 1 anno l'immobile acquistato nel 2005 ed usufruendo del credito d'imposta relativamente all'acquisto effettuato nel 2005.

Tizio decade dall'agevolazione usufruita nel 2021 (per aver dichiarato all'Agenzia delle Entrate che non intende alienare l'immobile acquistato nel 2005) con pagamento della maggior imposta dovuta, comprensiva ovviamente anche della somma che aveva detratto come credito d'imposta.

Ora Tizio intende acquistare in un altro comune una nuova abitazione obbligandosi a vendere quella acquistata nel 2005.

Domanda: può usufruire del credito d'imposta relativamente all'acquisto effettuato nel 2005 (sul presupposto che il credito d'imposta relativo all'agevolazione applicata nel 2005 era stato sì già usufruito nell'acquisto del 2021, ma, in seguito alla decadenza, la relativa somma è stata restituita all'agenzia delle entrate)?

**R.1.** In effetti il caso è un po' particolare.

Istintivamente direi che la richiesta ci sta e perché non provarci.

**R.2.** Sì senza dubbio.

### 1.4. ALIQUOTA IN VIGORE NEL 1993

**D.** Mi è stato comunicato solo ora in stipula che l'acquirente vorrebbe usufruire delle agevolazioni, obbligandosi a rivendere entro un anno un immobile acquistato nel 1993 con le agevolazioni dell'epoca!

Nell'atto trovo solo menzionata la richiesta della riduzione dell'imposta DI REGISTRO (e dell'invim) *“del 50%”*:

IN PRATICA, QUAL ERA L'ALIQUOTA DA APPLICARE, ai fini del mio calcolo del credito di imposta?

**R.** 4% dal 1° gennaio 1987 fino al 31 dicembre 1999.

### 1.5. CREDITO D'IMPOSTA – AMMONTARE

**D.** Il classico caso in cui l'attuale acquirente oggi deve imposta di registro di euro 1.000 e aveva invece pagato imposta (iva o registro) di euro 5.000 sul rogito di precedente prima casa recentemente venduta. Ho sempre fermamente sostenuto che il credito d'imposta sia di euro 1.000 e che i restanti 4.000 sono persi: il credito d'imposta è la cifra minore (la più piccola) fra le due cifre di imposta (quella precedente versata e quella attuale da versare).

Oggi un agente immobiliare durante il mio rogito sosteneva che vi è recente interpello di A.E. che consente la detrazione in dichiarazione dei redditi dei restanti 4.000 affermando che il credito è di 5.000 a prescindere da quanto sia dovuto con il secondo acquisto.

**R.1.** Secondo me il mediatore faceva riferimento a un documento dell'Agenzia non proprio recente ma di qualche anno fa, che in effetti (...) poteva anche essere letto nel senso del recupero in dichiarazione dei redditi di quanto restante del credito dopo la parziale compensazione con l'imposta dell'atto.

Tale possibile interpretazione era stata tuttavia cassata all'unanimità; malgrado ciò ho notato che di tanto in tanto riemerge ...

**R. 2.** Forse si riferiva alla risposta a interpello 223/2020, preceduta, nel senso poi confermato, dal paragrafo dedicato all'argomento recato dalla circolare 24 aprile 2015 n. 17.

### **Nota**

Il credito d'imposta è pari alla minor somma tra l'imposta "corrisposta" (in "contanti" e/o mediante utilizzo di credito di imposta) sul precedente acquisto e imposta dovuta sul riacquisto. Pertanto:

= importo dell'imposta corrisposta sull'acquisto precedente minore dell'importo dell'imposta dovuta sul riacquisto:

- **il credito è pari all'imposta corrisposta sull'acquisto precedente;**

= importo dell'imposta corrisposta sull'acquisto precedente maggiore dell'importo dell'imposta dovuta sul riacquisto:

- **il credito è pari all'imposta dovuta sul riacquisto.**

Fermo restando che **il credito d'imposta è pari alla minor somma tra l'imposta corrisposta sul precedente acquisto e l'imposta dovuta sul riacquisto:**

= qualora il contribuente, imputando all'imposta di registro dovuta sull'atto definitivo di riacquisto agevolato l'imposta di registro versata per caparra e acconti sul contratto preliminare, abbia potuto utilizzare il credito solo parzialmente, ha la possibilità di utilizzare l'importo residuo in diminuzione dalle imposte sui redditi delle persone fisiche; [in tale ipotesi, pertanto, il credito viene utilizzato in parte sull'imposta di registro e in parte sull'Irpef];

*(cfr. Circolare 24 aprile 2015, n. 17/E, paragr. 4.9)*

= qualora il contribuente, non potendo utilizzare il credito d'imposta sull'atto di acquisto in quanto soggetto ad IVA, abbia utilizzato solo parzialmente il credito, per incapienza, in dichiarazione in diminuzione dell'Irpef, si ritiene che il residuo del credito d'imposta possa essere utilizzato in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale dovute per uno stipulando atto di compravendita.

*(Cfr. Risposta a Interpello n. 223 del 22 luglio 2020)*

## 1.6. CREDITO D'IMPOSTA – CONGUAGLIO DIVISIONALE

**D.** Si applicano o non si applicano le agevolazioni prima casa (ricorrendone ovviamente i presupposti) alla tassazione del conguaglio?

(...) ieri la tassatrice della "mia" agenzia delle Entrate (..) mi ha graniticamente affermato che il conguaglio si tassa sempre al 9%.

**R.** Se la divisione con la quale ad un convivente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante è considerata vendita (così testualmente l'art. 34 TUR) non vi è bisogno d'altro.

**S.** Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

L'agevolazione prima casa e il criterio del prezzo valore\_3

13 Settembre 2018

### **Divisione con conguaglio**

In generale, la divisione con la quale a un convivente sono assegnati beni per un valore eccedente quello a lui spettante sulla massa comune è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente ("divisione con conguaglio"). In tal caso, dovendosi applicare le norme previste per la compravendita, il convivente che

riceve beni di valore superiore a quello al quale aveva diritto, può chiedere, in presenza degli ordinari requisiti, l'agevolazione "prima casa".

In caso di divisione con conguaglio, il contribuente che riceve beni di valore superiore a quello al quale aveva diritto può chiedere, in presenza dei requisiti previsti dalla normativa, l'applicazione del criterio del "prezzo valore" (risoluzione 136/2007).

### 1.7. UNDER 36 – COACQUISTO

**D.** Due soggetti (fidanzati) NON facenti parte del medesimo nucleo familiare ed entrambi con età inferiore a 36 anni intendono acquistare metà ciascuno un appartamento con le agevolazioni UNDER 36.

Ciascuno ha un ISEE inferiore a 40.000,00 euro e, ripeto, **non** fanno parte del medesimo nucleo familiare.

Possono godere entrambi delle agevolazioni acquistando assieme con medesimo atto?

A mio giudizio la risposta sarebbe positiva, anche perché se non potesse applicarsi l'agevolazione, il divieto potrebbe aggirarsi con la stipulazione di 2 atti, consecutivi nel tempo.

**R.1.** Ritengo proprio di sì.

**R.2.** Senz'altro sì.

### 1.8. DONAZIONI PLURIME – IMPOSTE FISSE

**D.** Il caso è di donazioni contestuali plurime NON in parti uguali, MA per quote distinte a ciascun donatario, di più immobili,

diciamo tre per semplicità, sui quali – in vista di successive assegnazioni esclusive con permuta tra i donatari – ognuno di loro chiede le agevolazioni prima casa **SULLA QUOTA DONATAGLI INDIVIDUALMENTE, CON RIFERIMENTO ALL'IMMOBILE DI RISPETTIVO INTERESSE.**

Esempio, atto unico, recante:

1. donazione a Tizio di quota (quale che sia) di appartamento X, con richiesta prima casa da parte sua, nonché di altre quote sugli appartamenti Y e Z;
2. donazione a Caio di quota (quale che sia) sull'appartamento Y, con richiesta prima casa da parte sua, nonché di altre quote sugli appartamenti X (di cui sopra) e Z;

3. donazione a Sempronio di quota (quale che sia) sull'appartamento Z, con richiesta prima casa da parte sua, nonché di altre quote sugli appartamenti X e Y (di cui sopra) .

(NON CHIEDETEMI PERCHE', MA IL DONANTE HA VOLUTO STRUTTURARE PERVICACEMENTE L'ATTO IN TALE GUISA).

Il quesito, all'osso, è molto semplice:

si applica oppure no, anche in questa fattispecie, "l'estensione", in sostanza, SU TUTTE E TRE LE DONAZIONI, delle agevolazioni prima casa RICHIESTE DA CIASCUN DONATARIO

SOLAMENTE SULLA RISPETTIVA QUOTA DI IMMOBILE X, Y E Z DONATA LORO?

In altre parole, la tassazione è di sei (6) fisse (200+200 per ciascuna donazione), potendosi trattare anche le quote per le quali essi non chiedono direttamente

l'agevolazione, come beni comunque agevolati "per estensione"?

Oppure, nella fattispecie, le quote per le quali ciascuno di loro non chiede le agevolazioni direttamente, vanno tassate come "seconda casa" (2+1)?

**R.1.** Sei fisse.

**R.2.** Esattamente.

### 1.9. PERTINENZA DI CASA ACQUISTATA SENZA FRUIRE DEI BENEFICI IN QUANTO NON PREVISTI DALLA NORMATIVA ALLORA VIGENTE

**D.** Qualcuno di Voi ha esperienze in merito alla possibilità di usufruire delle agevolazioni "prima casa" per l'acquisto di un box da adibire a pertinenza di una "prima casa" acquistata prima che fossero istituite dette agevolazioni?

La circolare A.E. n.31 del 2010 mi farebbe propendere per la risposta positiva .....

**R.1.** Io non ho esperienza diretta, però mi sembra che la Circolare cui fai riferimento sia inequivoca al riguardo, e che pertanto le agevolazioni fiscali "prima casa", nel caso che hai ipotizzato, non possano essere negate .....

**R.2.** Mi pare proprio di sì, nel caso in cui, appunto, se ci fossero state le agevolazioni all'epoca dell'acquisto della casa, essa avrebbe avuto tutti i requisiti per usufruirne.

**R.3.** Sì puoi usufruirne.

Ho già fatto due atti simili e nessun problema con AE.

## **Nota**

### **PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Dal richiamo alla lettera a), Nota II bis), art. 1, Tariffa Parte Prima, T.U.R., nella quale sono dettate le condizioni per l'applicazione dell'agevolazione all'immobile acquistato, consegue in genere la esclusione del beneficio della pertinenza relativa ad un immobile acquistato in regime ordinario.

In deroga al principio di cui sopra, l'AE ritiene applicabile l'agevolazione anche nei casi seguenti.

**A)** Quando il bene acquistato con atto separato costituisca pertinenza di una casa di abitazione ceduta da impresa costruttrice senza applicazione della specifica IVA ridotta prevista per la cosiddetta prima casa prima del 22 maggio 1993 (data in cui l'aliquota 4%, prima prevista per tutte le cessioni, è stata limitata all'ipotesi di acquisto prima casa); in tal caso l'aliquota IVA 4% si applica alla cessione del bene pertinenziale qualora il proprietario dell'abitazione dimostri che al momento in cui ha acquistato l'immobile abitativo era nella situazione richiesta per usufruire della particolare agevolazione prima casa; l'esistenza di tale condizione deve essere dichiarata nell'atto di acquisto della pertinenza e deve essere documentata su richiesta degli Uffici. (Cfr. Circolare 1° marzo 2001, n. 19/E, 2.2.2.)

**B)** Quando la pertinenza è destinata al servizio di un'abitazione acquisita a suo tempo senza fruire dei benefici, in quanto non ancora previsti dalla normativa allora vigente. (Cfr. Circolare 7 giugno 2010, n. 31/E, 1.1)

**C)** Quando la pertinenza è destinata al servizio di un'abitazione acquistata a suo tempo allo stato rustico, senza fruire dei benefici, in quanto al momento del perfezionamento del contratto (1994) non era riconosciuta la spettanza delle agevolazioni "prima casa" in relazione agli atti di trasferimento di immobili non ultimati, soggetti ad imposta di registro. (Cfr. Circolare 7 giugno 2010, n. 31/E, 1.2)

### **1.10. VANO DA ACCORPARE AD APPARTAMENTO ACQUISTATO CON LE AGEVOLAZIONI – POSSIDENZA DI ALTRI APPARTAMENTI NON AGEVOLATI**

**D.** Un proprietario di appartamento acquistato con i benefici prima casa riceve un vano per ampliarlo, intendendo richiedere i benefici prima casa.

Tra il primo ed il secondo acquisto è divenuto proprietario di due appartamenti.

Può richiedere i benefici per l'acquisto del vano da fondersi con l'appartamento agevolato?

**R.** Secondo l'AE, le condizioni per avvalersi dei benefici in caso di accorpamento, sono:

- che il "nuovo" appartamento (o vano) sia destinato a costituire un' unica abitazione con quello acquistato precedentemente e che l'immobile risultante dalla fusione sia accatastato nelle categorie da A/2 ad A/7 che possono beneficiare dell'agevolazione, con esclusione, dunque delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;

*(Cfr. Circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E);*

- che ricorrano tutte le altre condizioni di legge (ubicazione e non possidenza di altri immobili nello stesso Comune) ad eccezione ovviamente del requisito della "novità", in relazione al quale l' acquirente non renderà la relativa dichiarazione.

*(Cfr. Circolare 12 agosto 2005, n. 38/E,3.4)*

## 1.11. VENDITA “PRIMA CASA” PRIMA DEL TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA

**D.** Tizio acquista la sua prima casa nel Comune X nel 2021 ed intende trasferire a dicembre del 2023 la piena ed intera proprietà del suddetto bene, volendo acquistare entro l'anno un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale in altro Comune Y.

Ad oggi Tizio, vista la normativa emergenziale, non è decaduto per il mancato trasferimento di residenza in quanto il termine iniziale per il trasferimento della residenza decorre dal 31 ottobre 2023.

Ho rinvenuto in Notarnews n. 6/2018 il richiamo ad una Sentenza di Cassazione, 7 ottobre 2015, n. 20042, che escluderebbe nel mio caso la decadenza dalle agevolazioni prima casa per il mancato trasferimento di residenza nel Comune X nei 18 mesi dall'acquisto agevolato e comunque prima del trasferimento dell'immobile, a patto che Tizio proceda entro l'anno dalla vendita infraquinquennale e non oltre i diciotto mesi dal primo acquisto agevolato (decorrenti dal 31 ottobre 2023) ad acquistare un altro immobile da adibire ad abitazione principale.

Si è forse esposta anche l'Agenzia delle Entrate in questo senso?

**R.** Si segnala CTP Milano 53/29/10 del 3 febbraio 2010 in senso conforme a Cassazione di cui sopra.

## 1.12. IMMOBILI DA FONDERE – MANCATA FUSIONE – DECADENZA

**D.** Nel caso di acquisto di due immobili da fondere con richiesta agevolazione prima casa, qualora la fusione non avvenga, si decade dalle agevolazioni per entrambi gli appartamenti?

**R.1.** Direi proprio di no.

Io di solito inserisco la richiesta in subordine chiedendo i benefici su uno dei due.

**R.2.** Per tranquillità anche io inserisco la richiesta in subordine dei benefici su uno dei due immobili.

**R.3.** Direi che va vista anche la impostazione della clausola.

Se chiedo 1 casa su entrambi indistintamente potrei aver rogne se la agenzia non voglia operare arbitrariamente la scelta su quale unità debba essere agevolata in caso di mancata fusione.

In tal caso è assai prudente optare per quale immobile debba concentrarsi la agevolazione (in subordine) nel caso di mancata fusione.

In ogni caso i requisiti sussistono a monte anche in caso di mancata fusione e quindi al peggio si potrebbe fare una autotutela dichiarando alla Agenzia delle Entrate la mancata fusione e richiedendo (ribadendo anzi) la richiesta su una delle due unità con liquidazione delle maggiori imposte ed interessi sull'altra.

Anche per "liberare" l'altra unità per eventuali rivendite infraquinquennali.

Se invece chiedo le agevolazioni su una unità impegnandomi ad accorpare alla stessa una unità minore (di solito un vano od una cantina) se non va a buon fine la fusione non vi è dubbio che il diniego è escluso.

## 2. AGEVOLAZIONI PPC

### 2.1. AFFITTUARI – PRELAZIONE

**D.** Vi risulta ancora vigente l'ultimo comma dell'art 25 della L 590/1965 che prevede la esenzione da ogni imposta e tassa per gli acquisti effettuati ai sensi dell'articolo 8 della legge stessa (id est gli acquisti effettuati dagli affittuari in esercizio della prelazione agraria ad essi spettante)?

Il sito "normattiva" mi dà ancora attuale il comma ma non ho mai avuto esperienze in merito

Qualcuno ne ha fatto applicazione di recente?

**R.1.** Relativamente a quanto esposto dal collega Roberto Serino, ho effettuato una veloce ricerca, ma non ho trovato specifiche norme successive che abbiano abrogato l'ultimo comma dell'articolo 25 della Legge 590/1965.

Credo tuttavia che la norma predetta possa ritenersi abrogata ai sensi di quanto disposto dall'articolo 10, comma quarto, del Decreto Legislativo 14 marzo 2011 n.23, che ha soppresso "tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali ....."; e non mi sembra che l'ultimo comma dell'articolo 25 della Legge 590/1965 rientri nel novero delle disposizioni di esenzione o di agevolazione fiscale successivamente "ripescate" (soltanto con riguardo a fattispecie "contigue" sono ancora in essere le agevolazioni PPC e quelle relative ai territori montani).

**R.2.** Temo anch'io che sia così. Non mi risulta alcun "ripescaggio".

R.3. In effetti anche a me non risultava alcuna abrogazione espressa.

Temo tuttavia che la vostra osservazione sia del tutto condivisibile e che quindi il comma ultimo dell'art 25 della legge 590/1965 debba intendersi abrogato con la soppressione generalizzata di tutte le norme agevolative per effetto del dlgs 23/2011

Anche alla luce del fatto che la nuova disciplina per gli acquisti agevolati ex PPC si pone come norma autonoma rispetto alla L 590 per presupposti e requisiti.

## 2.2. ACQUISTO DIRITTO DI SUPERFICIE

**D.** Una società agricola (srl) che acquisti il diritto di superficie su di un terreno agricolo per la realizzazione di un parco fotovoltaico può usufruire delle agevolazioni ppc?

Ho letto che, ai fini delle imposte dirette, entro certi limiti la gestione di un parco fotovoltaico si può considerare attività connessa all'agricoltura, ma la società acquirente non è titolare di nessun altro terreno nella zona.

**S.** CNN Quesito n. 152-2012/T

TRASFERIMENTO PROPRIETÀ SUPERFICIARIA

IMPIANTO FOTOVOLTAICO E PPC; COSTITUZIONE DI

DIRITTO DI SUPERFICIE

(...)

Pur tenendo in debito conto, gli argomenti a sfavore, non può essere esclusa la sostenibilità di una richiesta delle agevolazioni, anche se vi siano dubbi in ordine alla applicabilità delle stesse.

### 3. IMPOSTA DI REGISTRO

#### 3.1. ATTI PLURIMI

**D.** (...) nello stesso atto A vende a B il bene Alfa, C vende a D il bene Beta, E vende ad F il bene Gamma, G vende ad H il bene Delta.

Sono tutti beni di scarsissimo valore economico.

Si applica la disciplina fiscale degli atti plurimi, secondo cui si paga un'unica imposta di registro quale risultante dalla somma delle singole imposte di registro delle quattro vendite (fermo restando l'importo minimo complessivo di Euro 1.000), oppure sono dovute quattro distinte imposte di registro con l'importo minimo di Euro 1.000 per ciascuna di esse?

A me sembra di ricordare che trovi applicazione la disciplina fiscale degli atti plurimi, e che pertanto sia dovuta un'unica imposta di registro quale risultante dalla somma delle singole imposte di registro delle quattro vendite (fermo restando l'importo minimo complessivo di Euro 1.000), sebbene la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.2/E del 21 febbraio 2014 non contempli espressamente tale ipotesi nelle varie esemplificazioni.

**R.1.** Solo se c'è una connessione tra le varie compravendite contenute nell'atto.

La Cassazione recentemente così si è espressa:

**Cassazione, ordinanza 16 giugno 2023, n. 17422, sez. V**

Imposta di registro – pluralità di oggetti – disposizioni plurime

Il regime della tassazione unica, da applicare avendo riguardo alla disposizione soggetta all'imposizione più onerosa, previsto dall'art. 21, comma 1 del D.P.R. 131/1986, richiede, attesa la lettera e la ratio di questo, che tra le diverse clausole vi sia un vincolo di connessione necessaria in virtù della legge o per esigenza obiettiva del negozio giuridico e non per volontà delle parti.

Ne consegue che non è possibile ravvisare alcuna necessaria concatenazione di carattere oggettivo tra le vendite, tra i medesimi soggetti, di immobili di differente

valore, bensì una connessione derivante esclusivamente dalla volontà delle parti, con conseguente autonoma tassazione delle disposizioni costituenti il negozio.

**R.2.** (...) sulla base dei materiali raccolti che vi giro (anche se in realtà l'esempio della Circolare fa riferimento a un unico venditore, ma non è molto chiara), avevo applicato la minima "complessiva" di euro 1.000 senza contestazioni da parte della Agenzia.

Ammetto però che la Cassazione citata dalla collega Fresca Fantoni mi era sfuggita, e quindi forse bisognerebbe riconsiderare la fattispecie.

**R.3.** La Cassazione segnalata da Carla riguarda in generale la questione dei negozi collegati o complessi di cui all'art. 21 del T.U.R., secondo il quale, qualora un atto contenga più disposizioni, ciascuna disposizione è soggetta ad autonoma imposizione, salvo quelle derivanti necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, nel qual caso l'imposta si applica alla disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa.

I negozi collegati (non complessi) sono soggetti ad autonoma imposizione, ma con un temperamento per quanto attiene all'applicazione dell'imposta minima prevista dalla legge, *qualora interni al medesimo contratto*", nel senso che:

- se l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione (rectius, per ciascun negozio giuridico) è inferiore all'importo minimo fissato dalla legge, mentre l'importo complessivamente dovuto (commisurato a tutte le disposizioni) è superiore a quello minimo (**esempio - tre disposizioni - : l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è di 600 euro**), in questo caso l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio (**nell'esempio: 1800 euro**);

- se l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore all'importo minimo di legge ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione (**esempio - tre disposizioni - :  $300+300+300 = 900$  euro**), in questo caso l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura fissa una sola volta, in quanto la formalità della registrazione, alla quale va sottoposto il contratto contenente più disposizioni e per l'esecuzione della quale il legislatore ha previsto un importo minimo, è unica (**nell'esempio: 1000 euro**).

(Cfr. Risoluzione 3 luglio 2008, n. 272/E, richiamata dalla Circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E)

**R.4.** Mi pare di avere capito che, effettivamente, la normativa stabilirebbe la connessione tra le plurime convenzioni contenute nel medesimo documento, ma c'è stata una circolare il cui contenuto espresso permette – a chi lo voglia - di non tenere più conto della connessione: è così? E, per mia tranquillità, di quand'è la circolare?

**R.5.**

Art. 21 T.U.R.

1. Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto.

2. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa.

Il primo comma è riservato ai negozi collegati, mentre il secondo comma è applicabile alla fattispecie del negozio complesso.

La Cassazione spiega così:

"La distinzione tra il 1° ed il 2° comma dell'art. 21 del d.P.R. n. 131 del 1986 pone dunque la differenza fra il negozio complesso e quelli collegati, in virtù della quale il primo è contrassegnato da una causa unica; là dove, nel collegamento, distinti ed autonomi atti negoziali si riannodano ad una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili. Nello stabilire il regime tributario di registro applicabile nel caso in cui l'atto contenga più disposizioni, la norma detta il criterio distintivo tra tassazione unica, da applicare con riguardo alla disposizione soggetta all'imposizione più onerosa ( comma 1) e tassazione separata delle singole disposizioni( comma 2), individuandolo, in linea con il principio generale della tassazione secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto, a prescindere dal nomen iuris adoperato, nella sussistenza o meno del requisito che esse "derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre".

Come puoi notare la questione degli atti plurimi, di cui si discute, sfiora soltanto il perimetro della disciplina dei negozi collegati e del negozio complesso, essendo riferita alle modalità di applicazione dell'imposta minima in presenza di più negozi contenuti in un unico atto.

Si tratta quindi di un collegamento di tipo documentale, preso, diciamo così, a pretesto dall'AE per temperare gli effetti di un'imposta minima sproporzionata rispetto a fattispecie di modesto valore economico.

Secondo l'AE (*Circ. 2/E/2014*) "Ai fini di una corretta applicazione dell'imposta minima di registro, occorre distinguere, dunque, tra:

- atti plurimi, cioè contenenti più disposizioni autonome;
- atti contenenti un'unica disposizione sia pure con pluralità di soggetti e/o oggetti

Si realizza un atto plurimo nel caso, ad esempio di unico venditore che vende vari immobili, ciascuno a un diverso acquirente; in tal caso, ogni disposizione rimane assoggettata ad autonoma tassazione."

Tuttavia "nel caso in cui l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore all'importo minimo dell'imposta di registro mentre l'importo complessivamente dovuto, commisurato a tutte le disposizioni, è superiore a quello minimo, l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio."

Inoltre "l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura fissa, una sola volta, qualora l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore alla misura fissa, ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione."

Tali principi si ritengono pacificamente applicabili altresì:

- al caso di un unico acquirente che acquista vari immobili, ciascuno da un diverso venditore;
- al caso di più venditori che vendono vari immobili a diversi acquirenti.

Con riferimento all'atto contenente un'unica disposizione, "che si realizza, nel caso di vendita tra i medesimi soggetti, ad esempio di più beni immobili, anche soggetti ad aliquote diverse, l'imposta minima trova applicazione una sola volta qualora l'imposta proporzionale calcolata su ciascun bene risulti inferiore alla misura minima di euro 1.000.

Tale principio appare coerente con i chiarimenti forniti con la circolare n. 18 del 2013, con la quale è stato chiarito che nel caso in cui si determinino tante imposte proporzionali tali da non raggiungere tutte insieme la misura fissa, si applica un'unica imposta fissa." (Circ. 2/2023 citata).

**R.6.** Si segnala:

Consulenza giuridica - n. 903-20/2019 - Uffici dell'Amministrazione finanziaria - Direzione Regionale - Ufficio Gestione tributi - sull'applicazione dell'imposta minima di euro 1.000 del 14 novembre 2019.

OGGETTO: applicazione dell'imposta minima di euro 1.000 per atti aventi ad oggetto più trasferimenti immobiliari- art.10, comma 2, D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 23  
Consulenza giuridica - n. 903-20/2019 - Uffici dell'Amministrazione finanziaria - Direzione Regionale - Ufficio Gestione tributi

(...) Assodato che anche più cessioni, contenute nel medesimo atto, non collegate soggettivamente e/ oggettivamente tra loro rientrano nella categoria degli atti plurimi

(articolo 21, comma 1 del TUR), alle medesime devono essere applicate le varie regole di determinazione dell'imposta minima di registro indicate al paragrafo 7.1.1. della circolare 2/E e che qui si riassumono:

- ove l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione sia inferiore all'importo minimo di 1000 euro, mentre l'importo complessivamente dovuto sia superiore a tale importo minimo, l'imposta da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio;
- ove l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione sia inferiore all'importo minimo e sia inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione, l'imposta minima di euro 1.000 è dovuta una sola volta. Pertanto, si ritiene sia da condividere la soluzione interpretativa prospettata, già peraltro adottata negli atti di prassi interna allegati all'istanza, secondo cui i criteri dettati dalla Circolare n. 2 del 21 febbraio 2014, al paragrafo 7.1.1, con riferimento all'applicazione dell'imposta minima di 1000 Euro agli atti plurimi, siano applicabili anche nell'ipotesi in cui fra le diverse disposizioni negoziali contenute nel medesimo atto non sia rilevabile alcun collegamento soggettivo ovvero oggettivo.

### 3.2. REGOLARIZZAZIONE SOCIETA'

**D.** Secondo Santarcangelo (“Tassazione degli atti notarili”, ed. UTET, Sesta edizione), le due situazioni, nel caso proposto da Elena, sarebbero assoggettate allo stesso trattamento fiscale.

Infatti, nella parte dedicata alla “Regolarizzazione di società di fatto derivante da comunione ereditaria di azienda dopo un anno dall’apertura della successione” (pagina 951), il sopra citato autore afferma che “ricorre un’ipotesi di enunciazione di atto non registrato (art.22, comma 1, TUR), per cui si applicano i principi della (normale) regolarizzazione di società di fatto”, che, a sua volta, fa rinvio alla codifica dell’atto costitutivo di società con conferimento di azienda (pagina 150), ove è specificato che “esso sconta sempre l’imposta di registro in misura fissa a prescindere dalla natura dei beni che fanno parte dell’azienda, ed anche se nell’azienda vi sono beni immobili”.

Anche le imposte ipotecaria e catastale sono applicate in misura fissa, in forza delle norme che hai correttamente indicato.

Nel tuo caso, quindi, ripeto, non c’è alcuna differenza fiscale fra le due ipotesi, stante la recente data di apertura della successione (30 giugno 2022).

La differenza fra le due situazioni, invece, si coglierebbe qualora la successione “mortis causa” si fosse aperta in un periodo in cui fossero stati previsti diversi criteri di tassazione relativamente al conferimento di azienda in società (es. antecedentemente al 1° gennaio 2000) e, ovviamente, la “regolarizzazione” della società di fatto non fosse stata effettuata entro il termine di un anno dal giorno

dell'apertura della successione; in questo caso, infatti, la costituzione della società (oggi regolarizzata) dovrebbe ritenersi effettuata al momento dell'apertura della successione, e non sarebbe pertanto applicabile il principio dell'attuale articolo 4, lettera a) n.3, Parte Prima Tariffa TUR, bensì quello vigente all'epoca dei fatti (1% nella precedente legislazione).

#### **R.** Art. 4 Tariffa TUIC

Note:

Se gli atti di regolarizzazione di cui contro sono registrati dopo un anno dall'apertura della successione si applica l'imposta proporzionale indicata all'art. 1.

Non vi è norma analoga per quanto attiene all'imposta catastale di cui all'art. 10 del TUIC.

### **3.3. DONAZIONE CON ACCOLLO MUTUO**

**D.** Due coniugi si sono legalmente separati avanti all'ufficiale del comune, senza alcun patto speciale.

Ora uno dei due dona all'altro la quota di metà della propria casa.

Penso che non si possa applicare alcuna agevolazione relativa alle cessioni a seguito di tale separazione.

A complicare la cosa c'è però la necessità di dotare questa donazione di un onere, e cioè l'accollo del mutuo pregresso, o meglio della quota di metà del mutuo relativa al cedente.

Come reagisce l'agenzia delle entrate a questo accollo-onere? In pratica l'atto sconta 230+90+200+200 in quanto prima casa fra coniugi, ma l'accollo di (diciamo) 20.000 euro paga il 3% o viene considerato mero onere?

**R.1.** Io in questi casi vedo più che altro una vendita con pagamento del prezzo tramite accollo.

Ci sarebbe grossa differenza di imposte rispetto alla tua impostazione?

**R.2.** In casi simili - al di là della a volte grossolana indicazione contenuta negli accordi fra coniugi - evito di parlare di donazione in quanto la causa donativa credo sia proprio inesistente in queste fattispecie.

Quindi o cedo a titolo gratuito o cedo a titolo oneroso per il corrispettivo che viene a coincidere col residuo debito (della quota parte del) mutuo.

**R.3.** Ottimo suggerimento ... grazie.

Oltretutto, riflettendo, trattasi di mutuo dpr 601 e quindi mi pare che comunque l'accollo sarebbe esente da imposte.

### 3.4. CLAUSOLA PENALE IN CONTRATTO DI LOCAZIONE

**S.** Cassazione, sentenza 7 novembre 2023, n. 30983, sez. V

Imposta di registro- Clausola penale inserita in contratto di locazione –

Esclusa tassazione autonoma.

Ai fini di cui all'articolo 21 del dpr 131/86, la clausola penale (nella specie inserita in un contratto di locazione) non è soggetta a distinta imposta di registro, in quanto 14/22 sottoposta alla regola dell'imposizione della disposizione più onerosa prevista dal secondo comma della norma citata.

### 3.5. ALLOGGIO IN CORSO DI RISTRUTTURAZIONE – PREZZO VALORE

**D.** Ho in istruttoria un atto con alloggio e pertinenza che verranno venduti (tra privati) in corso di ristrutturazione, con titolo rilasciato (o presentato, se SCIA, DIA o CILA) prima dell'atto.

Ovviamente la conformità catastale non potrà essere attestata, se non con riferimento, per quanto utile, allo stadio antecedente l'inizio della ristrutturazione.

I dati catastali, quindi, saranno al momento dell'atto ancora quelli originari, cioè dire con classamento e rendita.

Si può applicare il prezzo-valore, secondo voi?

**R.** A mio avviso, la vendita di un immobile in corso di ristrutturazione:

- non è soggetta alle prescrizioni del D.L. 78/2010, per i motivi oltre indicati

- non può ad essa applicarsi né il prezzo-valore né la L. 154/1988.

Occorre però essere certi, e dare conto di ciò nell'atto, che trattasi di immobile in corso di ristrutturazione.

### 3.6. ASSEGNAZIONI A SOCI – AGEVOLAZIONI

**D.** Sempre in tema di assegnazione ai soci secondo voi posso indicare in atto per gli immobili due valori diversi e precisamente un valore più alto ai fini della plusvalenza e il valore catastale ai fini del pagamento delle imposte indirette?

**R.1.** Se l'immobile assegnato è un'abitazione si può chiedere prezzo valore anche se ai fini dell'imposta sostitutiva si è fatto riferimento al "valore normale"; altrimenti non mi sembra possibile quanto da te prospettato.

**R.2.** Si segnala, nel senso di R.1., Studio CNN 46-2023-T.

## **4. IMPOSTA DI BOLLO**

### **4.1. ATTESTATO DI PRESTAZIONE ENERGETICA**

**D.** (...) vi chiedo quanti bolli apponete sulla copia certificata conforme di un APE allegato ad un vostro atto.

**R.1.** Direi 16 Euro a foglio.

**R.2.** Mentre l'originale è esente da bollo, la copia certificata conforme dal pubblico ufficiale sconta il bollo da 16 euro per ogni foglio, come confermato nell'allegata risoluzione. ( n. 83/E del 22 novembre 2013)

**D.** Mi chiedo, invece, se rimane esente da bollo la copia non autentica (semplice fotocopia ad es.) dell'APE, dato che è ben possibile allegare quella.

Che ne dite?

**R.1.** A mio avviso, sì, la copia non autentica dell'Ape (la semplice fotocopia in bianco e nero, tanto per fare un esempio) rimane esente da bollo.

Ed è legittimamente allegabile, dato che la legge lo prevede testualmente.

**R.2.** Premesso che è perfettamente legittimo allegare una semplice fotocopia di un APE, elegante o non elegante che sia (circa la vigenza del documento è la parte alienante che rende la dichiarazione), l'imposta di bollo è dovuta soltanto sul documento energetico autenticato (una marca da bollo di Euro sedici per ciascun foglio).

La Risoluzione n.83/E del 22 novembre 2013 afferma testualmente che "l'attestato di prestazione energetica, allegato in originale o in copia semplice al contratto ..... non deve essere assoggettato all'imposta di bollo", specificando successivamente che "qualora venga, invece, allegata al contratto ..... copia dell'attestato di prestazione energetica, con dichiarazione di conformità all'originale rilasciata da un pubblico ufficiale, va applicata l'imposta di bollo, nella misura di Euro 16,00 per ogni foglio ....."

## 5. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

### 5.1. CESSIONE DI AUTORIMESSA DA IMPRESA COSTRUTTRICE

**D.** Tizio, imprenditore edile individuale, è proprietario di alcune unità immobiliari comprese in un fabbricato da lui realizzato da meno di cinque anni. Questo fabbricato non sembra possedere i requisiti previsti dalla legge Tupini (art. 13 legge 2 luglio 1949, n. 408), in quanto più del 25% della superficie fuori terra del fabbricato è destinata a negozi e box auto pertinenziali a negozi.

Tizio intende ora vendere a Caio un box auto, che Caio intende destinare a pertinenza di una abitazione di sua proprietà facente parte di un diverso fabbricato; non può chiedere le agevolazioni prima casa in quanto proprietario di altri box auto.

Qual è il corretto trattamento fiscale della vendita? Se il fabbricato non ha le caratteristiche della legge Tupini, non dovrebbe essere applicabile l'aliquota agevolata del 10% di cui all'art. 127-undecies della Tariffa IVA, bensì l'aliquota ordinaria del 22%, ed in effetti Caio ha già versato a Tizio l'IVA calcolata con tale aliquota del 22%. E le imposte ipotecarie e catastali? Poiché la pertinenza è attratta nel regime fiscale della cosa principale, la cessione dovrebbe rientrare nell'art. 10, comma 8-bis (abitazioni) del Decreto IVA e non nel comma 8-ter (immobili strumentali), con conseguente applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa anziché in misura rafforzata (3% + 1%).

Il prezzo di vendita è basso (20.000 euro), quindi la differenza da pagare come imposte ipotecarie e catastali è minima (400 euro in più di sola imposta ipotecaria), ma non vorrei comunque sbagliarmi.

**R.** A conferma:

- IVA 22% (l'aliquota 10% si applica alle cessioni di fabbricati aventi le caratteristiche "Tupini"):
- ipotecaria e catastale: 200+200 (trattandosi di cessione rientrante, per effetto della destinazione del box a pertinenza di unità abitativa, nell'art. 10, co. 1, n.8-bis), d.P.R. 633/1972.

Le ipotecarie e catastali cd rinforzate (3+1) si applicano alle cessioni rientranti nel n. 8-ter) dell'art. 10 citato.

### 5.2. CESSIONE FABBRICATO NON ULTIMATO

**D.** Non mi trovo d'accordo sul trattamento fiscale inserito in una bozza di decreto G.E. predisposta dalla Cancelleria e chiedo il Vostro parere.

Esecutato e Aggiudicatario sono Imprese.

Oggetto: fabbricato strumentale (D/1 con rendita catastale) e 5 aree urbane di pertinenza della superficie complessiva di mq. 18. Descrizione data dal Perito all'immobile, tra l'altro: "Internamente l'unità immobiliare è allo stato grezzo, conseguente ad un avvio di lavori di ristrutturazione"

L'impresa eseguita viene definita dal Perito come quella che "ha eseguito sull'immobile interventi di recupero" e "non sono passati 5 anni"; "fine lavori non data".

Ultimo intervento edilizio da me riscontrato nella storia edilizia fornita dal Perito: DIA risalente al 2007 "per modifiche interne" per variante a Permesso di ristrutturazione e ampliamento.

Il Consulente precisa: che il trasferimento dell'immobile in oggetto è "assoggettato ad I.V.A. con l'aliquota del 10% con imposta di Registro in misura fissa, imposta ipotecaria al 3% e imposta catastale con l'aliquota dell'1%, in quanto trattasi di trasferimento di fabbricato strumentale in cui l'esecutata vi ha eseguito gli interventi di recupero ex art. 3, comma 1, lettere c), d) ed f) del D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380, lavori che non sono stati ultimati da oltre cinque anni (fine lavori non data)".

Mi domando:

1. L'IVA al 10% deve ritenersi corretta per il solo richiamo dell'art. 3, comma 1, lettere c), d) ed f) del D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380? Nella specie non abbiamo la fine lavori, la descrizione, come detto, parla di stato grezzo (in parte). Tuttavia l'immobile è iscritto in Catasto con rendita. Avuto riguardo ai parr. 10 e 11 della Circolare 12/07, pur essendovi traccia di provvedimenti edilizi di ristrutturazione e ampliamento avviati, non mi pare si possa rendere pianamente la dichiarazione indicata dal consulente (data la rendita catastale). Non sarebbe più corretto applicare l'IVA per opzione?

2. Vedete difficoltà a considerare le aree in questione come pertinenze di fabbricato strumentale (come ha fatto il Perito) per cui non occorre il CDU? Data la contestualità di trasferimento di fabbricato e aree, la natura catastale delle aree e la superficie complessiva, per le aree riterrei si possa procedere senza CDU.

**R.** Il perito dovrebbe attestare con esattezza se i lavori di "ristrutturazione" siano stati ultimati o meno, non rilevando la mancata ultimazione di ulteriori interventi successivi alla eseguita ristrutturazione, non qualificabili come interventi di recupero.

**Se i lavori di ristrutturazione sono stati ultimati** e sono decorsi cinque anni dalla data della loro ultimazione (tenuto presente che secondo l'AE il fabbricato si considera ultimato anche nel caso in cui, pur in assenza di formale comunicazione di fine lavori, sia idoneo all'uso cui è destinato) la cessione è esente da Iva, salvo opzione per l'imposizione, ai sensi dell'art. 10, co.1°, n. 8-ter), d.P.R. n. 633/1972 e soggetta all'imposta di registro in misura fissa e alle imposte ipotecaria e catastale cd rinforzate, nella misura rispettivamente del 3 e 1 per cento. In caso di imponibilità l'aliquota Iva è quella del 10%, ai sensi del n. 127-quinquiesdecies), Tabella A - Parte III, d.P.R. 633.

In caso di opzione per l'imponibilità, se la cessione è effettuata nei confronti di soggetto passivo Iva, si applica il meccanismo dell'inversione contabile.

**Se i lavori di ristrutturazione non sono stati ultimati**, la cessione è fuori del perimetro del n. 8-ter) ed è soggetta ad Iva secondo i principi generali, con applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. In tal caso l'aliquota Iva è quella ordinaria del 22%, poiché, secondo l'AE, ai fini dell'assoggettamento ad Iva della cessione è sufficiente che lavori siano stati iniziati, mentre per l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% è necessario che i lavori siano stati ultimati.

### 5.3. CESSIONE ABITAZIONE E DUE POSTI AUTO DA SOCIETA' NON COSTRUTTRICE/RISTRUTTURATRICE

**D.** La società ALFA SRL, divenuta proprietaria di una porzione di fabbricato abitativa circa 7 anni fa, senza aver né costruito né ristrutturato, ora vende alla società BETA SRL tale porzione abitativa con 2 posti auto.

La cosa che mi verrebbe naturale di dire è:

- a. IVA 10 ma solo se la venditrice ne richiede applicazione; e in tal caso con reverse charge; altrimenti IVA zero.
- b. 3 imposte fisse di 200 (e non rinforzate).

**R.** A quanto ricordo io, l'opzione per l'assoggettamento ad IVA dei fabbricati ceduti da impresa non costruttrice è possibile solo per i fabbricati strumentali, non per quelli abitativi; direi quindi che l'atto va ad imposta di registro al 9% con ipocatastali fisse di euro 50 cadauna.

**R.1.** Ricordo anche io come te e i posti auto li assoggetterei allo stesso regime del bene principale, sbaglio?

**R.2.** Non sbagli, qualora le parti optino per la destinazione pertinenziale.

Ma può anche darsi che le parti intendano considerarli immobili strumentali per natura, con risparmio di imposta.

**R.3.** Giusto, è un'alternativa conveniente.

**R. 4.** Alla fine hanno optato per considerare il tutto pertinenziale all'abitativo.

## **6. MPOSTA SULLE PLUSVALENZE**

### **6.1. CESSIONE PERTINENZA**

**D.** Tizio acquista nel 2020 appartamento, sottotetto (C/2) e posto auto (C/6) portando subito la residenza nell'appartamento.

Ad ottobre 2022 vende appartamento e posto auto.

Oggi vende sottotetto (in corso di ristrutturazione).

Ai fini della plusvalenza può avvalersi della norma che esclude la rilevanza della plusvalenza avendo adibito l'appartamento a propria abitazione principale per la maggior parte del periodo trascorso dall'acquisto?

In altri termini, se avesse venduto insieme appartamento, sottotetto e posto auto anche le pertinenze sarebbero state escluse dalla tassazione della plusvalenza avendo adibito l'appartamento a propria abitazione principale per la maggior parte del periodo trascorso dall'acquisto alla vendita (almeno io ho sempre ragionato così);

laddove, invece, come in questo caso, l'originaria pertinenza (che ora pertinenza non è più avendo già venduto l'appartamento) viene venduta separatamente, ed in un momento successivo, all'appartamento scatta comunque la plusvalenza o ci si può avvalere dell'esenzione perché è stata destinata a pertinenza dell'abitazione per la maggior parte del periodo trascorso tra l'acquisto e la vendita?

Nel par 9.2.2. dello studio s 21 2012 si dice in maniera stringata che non genera plusvalenza la cessione di pertinenza anche se avvenuta con atto separato

Chiedo se avete documenti di prassi e/o giurisprudenza al riguardo

Nel mio caso fra l'altro il sottotetto è in corso di ristrutturazione e così viene venduto ed in effetti era una pertinenza solo per categoria catastale non per uso effettivo...

**R.** Secondo l'AE, nel caso in cui la pertinenza venga ceduta separatamente dall'abitazione principale, "(...) si elide il vincolo di strumentalità funzionale della pertinenza rispetto al bene principale, per cui l'operazione posta in essere assume una

diversa connotazione, avendo ad oggetto un immobile che non può essere assimilato all'abitazione principale di cui alla citata norma (art. 67, comma 1, lettera b, del TUIR)." (Cfr. Risposta a Interpello n. 83 del 21 novembre 2018)

In senso favorevole al contribuente, oltre allo Studio CNN da te citato, si era espressa anche la Risposta a Quesito n. 26-2008/T, richiamata dall'istante e disattesa dall'AE nella Risposta n. 83 citata, che così conclude: "Infine, si precisa, che la cessione del box prima del decorso dei 5 anni dal suo acquisto determina la decadenza, limitatamente alla pertinenza, delle agevolazioni previste in materia di prima casa ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali (cfr. risoluzione del 16/02/2006 n. 31)."

**D.1.** Ne approfitto per affrontare anche il problema della decadenza 1 casa relativo alla stessa fattispecie.

Domanda: se Tizio riacquista entro un anno dalla vendita dell'abitazione (recte entro il 30 ottobre 2024 grazie all'ultima proroga) un'altra abitazione, questo riacquisto evita la decadenza anche rispetto alla vendita del sottotetto fatta a luglio 2023, o per la vendita del sottotetto avvenuta prima dei 5 anni non vi è più spazio per evitare la decadenza? Mi sembrava che la questione fosse già stata trattata in lista ma non trovo la chat.

**R.1.** Così come si possono acquistare separatamente, allo stesso modo, la casa e le pertinenze, si possono alienare con atti separati. Tenuto presente che in caso di alienazione nel quinquennio, la decadenza dai benefici è evitata sull'intero a condizione che il riacquisto sia effettuato entro un anno dalla prima alienazione. Nel tuo caso il termine per il riacquisto decorre pertanto dalla data di vendita dell'appartamento e del posto auto. Fatte salve le sospensioni di legge.

Se il "cerchio" si chiude entro quel termine, al contribuente spetta per intero anche il credito di imposta.

La Risposta n. 83/2018, in tema di plusvalenze, si esprime per la decadenza dai benefici, poiché, nella fattispecie al vaglio, il contribuente alienava soltanto la pertinenza, mantenendo la proprietà dell'abitazione.

## 6.2. VENDITA PIENA PROPRIETA' A SEGUITO CONSOLIDAZIONE USUFRUTTO

**D.** Se la nuda proprietà è stata acquistata da oltre 5 anni, ma l'usufrutto si è consolidato entro i 5 anni, la vendita, oggi, della piena proprietà, rientra nella forbice temporale ai fini della plusvalenza, oppure essendo la consolidazione del diritto

effetto ex lege non si reputa “acquisto” a questi stessi fini e quindi niente plusvalenza?

**S. RISOLUZIONE N. 218/E del 30/5/2008:**

“...Data la temporaneità dell’usufrutto (art. 979 c.c), in caso di morte del titolare, il diritto di proprietà riacquista automaticamente la propria pienezza, senza bisogno di alcuna forma giuridica di riappropriazione e senza dunque alcun atto di retrocessione (si parla al riguardo di consolidazione). Colui che acquista il diritto di nuda proprietà ha già potenzialmente acquistato il diritto della proprietà integrale.

Quindi, quando interviene la consolidazione, il nudo proprietario dell’immobile non acquista un nuovo diritto reale sull’immobile, ma vede riespandersi il diritto di proprietà già presente nel suo patrimonio.

Pertanto, in sede di consolidazione della nuda proprietà con il diritto di usufrutto, non trova applicazione l’art. 9 comma 5 del TUIR, il quale stabilisce che “ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento”

### **6.3. RINUNCIA ABDICATIVA AL DIRITTO DI USUFRUTTO E SUCCESSIVA VENDITA DELLA PIENA PROPRIETA’**

**D.** Richiamata la recente chat di questa lista relativa al problema della rilevanza della morte dell'usufruttario ai fini della tassazione della plusvalenza, (*VEDI SOPRA SUB 6.3. N.d.R.*) chiedo quale possa essere la risposta nel caso di RINUNCIA ABDICATIVA al diritto di usufrutto relativo ad un 'abitazione e successiva vendita entro il quinquennio dalla rinuncia da parte del pieno proprietario (ex nudo proprietario)

Si precisa che:

- la nuda proprietà è stata acquistata da oltre un quinquennio, così come a oltre il quinquennio risale l'acquisto dell'usufrutto oggetto di rinuncia;
- né il nudo proprietario, né l'usufruttuario né loro parenti o affini hanno mai utilizzato l'immobile come abitazione principale.

**R.** Si segnala Studio n.15-2018/T

### **RILEVANZA FISCALE DELLE LIBERALITÀ INDIRETTE NELLE IMPOSTE SUI REDDITI: PROFILI DI INTERESSE NOTARILE**

(...)

*5. Conclusioni – Plusvalenza nella rivendita di bene immobile pervenuto al venditore mediante liberalità indiretta.*

