

PRONTUARIO IMPOSTE 2025

di Raffaele Trabace

Boni pastoris esse
tondere pecus
non deglubere
(*Svetonio*)

(...)

CESSIONE DI AZIENDA CON IMMOBILI

Tassazione

REGISTRO: **0,50%** (crediti)

REGISTRO: **3%** (beni mobili)

REGISTRO: **15%** (terreni agricoli)

REGISTRO: **9%** (fabbricati e terreni non agricoli)

IPOTECARIA: **euro 50** (immobili in genere)

CATASTALE: **euro 50** (immobili in genere)

Aliquote: si applicano in base alla ripartizione del corrispettivo indicata nell'atto o nei suoi allegati. La congruità della ripartizione è controllata dall'ufficio.

In mancanza di ripartizione del corrispettivo si applica l'aliquota più elevata.

Passività: si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore.

Normativa

Registro: artt. 1, 2 e 6 tariffa parte prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 10 co. 3 d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23

Catastale: art. 10, co. 3 d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23

Note

Registro. Per l'imposta di registro vale il disposto di cui all'art. 51 T.U.R., in forza del quale la base imponibile si assume al netto dei debiti e delle passività. (*Cfr. Circolare 30 maggio 2005, n. 25/E*)

“ Specificamente, l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto che con l'imposta di registro il legislatore ha inteso colpire la ricchezza trasferita, vale a dire quella che costituisce un sicuro incremento di valore per il ricevente.

Alla luce di tale considerazione, la base imponibile ai fini dell'imposta di

registro non può che essere determinata tenendo conto del valore netto dei beni trasferiti.” (*Risoluzione 5 ottobre 2005, n. 145/E*)

Fabbricati strumentali. In ipotesi di trasferimento di azienda effettuato da impresa, atteso che la cessione è da considerarsi fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, comma terzo, lettera b), d.P.R. n. 633/1972, si ritiene che, in presenza nel patrimonio aziendale di fabbricati strumentali per natura, al “trasferimento” di questi ultimi non si applichino le imposte ipotecaria e catastale cd “rinforzate” (3%+1%), quali previste dall'art. 1-bis, tariffa,T.U.I.C. e art. 10, T.U.I.C., in quanto le stesse applicabili agli atti di trasferimento ai sensi dell'art. 10, comma primo, n. 8-ter), d.P.R. n. 633/1972, cioè relativi a cessioni di beni che rientrano nel campo di operatività dell' IVA, siano esse imponibili oppure esenti. (*Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 36-2009/T*)

Modifiche al T.U.R. efficaci dal 1° gennaio 2025.

Art. 23 – Disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, eredità e comunioni indivise

(...)

Comma 4, come modificato dall'art. 2, D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139:

“**4.** Nelle cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, si applicano le aliquote previste per i trasferimenti a titolo oneroso aventi a oggetto le diverse tipologie di beni che compongono l'azienda o il ramo di azienda, sulla base dell'imputazione a tali beni di una quota parte del corrispettivo da individuare secondo una ripartizione indicata nell'atto o nei suoi allegati. Per i crediti aziendali si applica sulla quota parte di corrispettivo a essi imputata l'aliquota prevista per le cessioni di crediti. Ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore. In assenza della suddetta ripartizione, si applica la disposizione del comma 1.”

Testo del comma 1 rimasto invariato:

“**1.** Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti.”

Art. 51 – Valore dei beni e dei diritti

Commi 2 e 4, come modificati dall'art. 2, D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139:

(...)

“2. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, si intende per valore quello venale in comune commercio. Per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende per valore quello venale complessivo dei beni che compongono l’azienda, compreso l’avviamento ed esclusi i beni indicati nell’articolo 7 della parte prima della tariffa e nell’articolo 11-bis della tabella, al netto delle passività inerenti all’azienda risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l’alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere e quelle relative ai beni di cui al citato articolo 7 della parte prima della tariffa e articolo 11-bis della tabella. “

(...)

“4. Per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, l’ufficio controlla il valore di cui al comma 1 tenendo conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e procede ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all’imposta sul valore aggiunto. L’ufficio controlla anche la congruità della ripartizione del corrispettivo di cui all’articolo 23, comma 4.”

Commento dell’AE alle novità in materia di “cessione di azienda” efficaci dal 1° gennaio 2025

Criteri per l’individuazione dell’aliquota applicabile

Con la lettera i) del comma 1 dell’articolo 2 del decreto delegato è stato riformulato il comma 4 (**16**) dell’articolo 23 (**17**) del TUR, prevedendo che nelle cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell’impresa «*si applicano le aliquote previste per i trasferimenti a titolo oneroso aventi a oggetto le diverse tipologie di beni che compongono l’azienda o il ramo di azienda, sulla base dell’imputazione a tali beni di una quota parte del corrispettivo da individuare secondo una ripartizione indicata nell’atto o nei suoi allegati. Per i crediti aziendali si applica sulla quota parte di corrispettivo a essi imputata l’aliquota prevista per le cessioni di crediti. Ai fini dell’applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore. In assenza della suddetta ripartizione, si applica la disposizione del comma 1.*

Come si evince dalla relazione illustrativa, la finalità del suddetto intervento normativo è quella di stabilire espressamente le condizioni in presenza delle quali, nei casi di cessione di un’azienda o di un ramo aziendale, sono applicabili, separatamente, le diverse aliquote previste per il trasferimento dei singoli beni e

diritti che lo compongono, in luogo di un’aliquota unica (*i.e.*, quella più elevata tra le diverse aliquote previste per i singoli beni e diritti inclusi nel compendio aziendale).

Si rileva che la sostanziale vigenza del principio che ammette, al ricorrere di particolari condizioni, la tassazione con separate aliquote delle singole componenti del complesso aziendale era già stata desunta in via interpretativa, sia in forza dell’estensione alla specifica fattispecie in esame dei criteri di cui all’articolo 23, comma 1, del TUR **(18)**, sia, come si evince dalla relazione illustrativa, in ragione della precedente formulazione del comma 4 del medesimo articolo 23.**(19)**

La novella in commento mira, dunque, a recepire, sul piano normativo, il predetto principio, confermando che, nel caso di cessioni aventi ad oggetto l’azienda nella sua interezza o specifici complessi aziendali, riferibili a singoli rami di un’impresa, è ammessa la separata applicazione delle aliquote concernenti i trasferimenti a titolo oneroso delle distinte tipologie di beni che compongono l’azienda o il singolo ramo della stessa, a condizione che, per effetto della ripartizione indicata nell’atto di trasferimento o nei relativi allegati, sia possibile imputare ai vari beni una quota parte del corrispettivo.

È stato, inoltre, stabilito che, qualora la cessione per la quale sia prevista la suddetta ripartizione del corrispettivo abbia a oggetto anche crediti aziendali, la rispettiva quota parte del prezzo agli stessi imputabile è soggetta all’aliquota stabilita per le cessioni di crediti. **(20)**

In merito alla valorizzazione delle passività, con il medesimo comma 4 dell’articolo 23 in commento si conferma che, ai fini dell’applicazione delle diverse aliquote, l’imputazione delle passività ai diversi beni mobili e immobili si effettua in proporzione al loro rispettivo valore, a nulla rilevando lo specifico collegamento delle suddette passività con i singoli elementi dell’attivo aziendale. **(21)**

La novella **(22)** dispone, inoltre, che l’Ufficio controlli la congruità della ripartizione del corrispettivo di cui al comma 4 dell’articolo 23 del TUR. **(23)**

L’ultimo periodo della previsione in commento stabilisce, inoltre, che, in assenza di una espressa ripartizione del corrispettivo, trova applicazione il criterio alternativo previsto dal comma 1 dell’articolo 23, con la conseguenza che il trasferimento dell’intero complesso aziendale o del singolo ramo d’azienda deve essere assoggettato all’imposta di registro, calcolata applicando al corrispettivo unitariamente stabilito l’aliquota più elevata tra quelle previste per i singoli beni o diritti che compongono il complesso oggetto di cessione.

Modalità di determinazione della base imponibile

L’articolo 2, comma 1, lettera t), del decreto delegato interviene modificando l’articolo 51, commi 2 e 4, del TUR. La disposizione, in particolare, sposta al comma 2 parte di quanto già previsto, in precedenza, dal comma 4 del medesimo articolo 51 del TUR.

In ragione di tale intervento normativo, pertanto, ai sensi del comma 2, la base imponibile dell’imposta di registro, dovuta per i trasferimenti di aziende o diritti reali

su di esse, è determinata assumendo il valore venale complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ed esclusi i beni indicati nell'articolo 7 (24) della parte prima della Tariffa e nell'articolo 11-bis (25) della Tabella. Dall'ammontare così determinato devono essere sottratte le passività inerenti all'azienda, risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato a estinguere e quelle relative ai beni sopra citati.

Con riferimento alle modifiche apportate all'articolo 51, comma 4, del TUR, si rileva che l'Ufficio controlla il valore di cui al comma 1 (26), tenendo conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e «*procede ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto*

Note

(16) Il comma 4 dell'articolo 23, nella precedente formulazione, stabiliva che «*nelle cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore*

(17) Per completezza, si riportano i primi tre commi dell'articolo 23 (recante disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, eredità e comunioni indivise), la cui formulazione non è stata oggetto di modifica normativa:

«1. *Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti.*

2. *La disposizione del comma 1 non si applica per i crediti, né per i beni mobili e le rendite facenti parte di una eredità indivisa o di una comunione, i quali sono soggetti, in occasione delle cessioni dell'eredità o di quote di comunione, alle aliquote stabilite per ciascuno di essi.*

3. *Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate»*

(18) Si vedano, al riguardo, le risposte a interpello dell'Agenzia delle entrate n. 546 del 12 novembre 2020 e n. 438 del 28 settembre 2023.

(19) Con la sentenza 13 dicembre 2023, n. 34944, la Corte di Cassazione, quinta sezione civile, ha chiarito che la circostanza secondo la quale, in caso di cessione d'azienda, l'imponibile sia costituito dal valore del complesso aziendale “*non impone che tale valore sia pattuito globalmente e non vieta, dunque, alle parti di concordare il corrispettivo in relazione a ciascuno dei diritti congiuntamente trasferiti*nell'ultimo comma del medesimo articolo che, per il caso di cessione d'azienda, precisa che «ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore» in evidente riferimento al caso, fatto salvo dal primo comma, in cui beni del compendio aziendale siano negoziati con autonomi corrispettivi (cfr. Cass. n. 7196 del 2000)

(20) Detta aliquota è pari allo 0,50 per cento, ai sensi dell'articolo 6 della parte prima della Tariffa allegata al TUR.

(21) Si confermano i chiarimenti già forniti con la circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, laddove si afferma che, ai sensi dell'articolo 23, comma 4, del TUR, “*le passività vanno imputate, ai soli fini dell'imposta di registro e non per le imposte ipotecarie e catastali, ai diversi beni sia mobili sia immobili in proporzione del loro rispettivo valore*

(22) Si vedano le modifiche apportate all'articolo 51, comma 4, del TUR.

(23) La relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo AG n. 171 precisa che “*tale ripartizione può essere effettuata anche in presenza di accertamento di un trasferimento dell'azienda da parte dell'ufficio, nel qual caso, essa è formulata dalle parti su invito dell'ufficio stesso*”.

(24) Si tratta delle unità da diporto (natanti, imbarcazioni e navi).

(25) Ossia veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico.

(26) Ai sensi del comma 1 dell'articolo 51 del TUR, si assume «*come valore dei beni o dei diritti, salvo il disposto dei commi successivi, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto*

(Cfr. Circolare 15 marzo 2025, n. 2/E, paragr. 1.2.1. e 1.2.2.)

§§§§§

§§§§§

§§§§§

(...)

CESSIONE DI DIRITTI EDIFICATORI

Atti soggetti a imposta di registro

REGISTRO: 3%

IPOTECARIA: euro 200

CATASTALE: non soggetto a voltura

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Normativa

Registro: art.9 tariffa parte prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 4 tariffa T.U.I.C.

Atti soggetti a Iva

IVA: 22%

REGISTRO: euro 200

IPOTECARIA: euro 200

CATASTALE: non soggetto a voltura

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Normativa

Iva: art. 3 co.1 d.P.R. n. 633/1972

Registro: art.40 T.U.R.; art. 11 tariffa parte prima T.U.R.

Note

Corte di Cassazione – Sezioni Unite. "La cessione di cubatura, con la quale il proprietario di un fondo distacca in tutto o in parte la facoltà inherente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura assentita dal piano regolatore e, formandone un diritto a sé stante, lo trasferisce a titolo oneroso al proprietario di altro fondo urbanisticamente omogeneo, è atto:

- immediatamente traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale; - non richiedente la forma scritta ad substantiam ex art.1350 cod.civ.;
- trascrivibile ex art.2643, n. 2 bis cod.civ.;
- assoggettabile ad imposta proporzionale di registro come atto 'diverso' avente ad oggetto prestazione a contenuto patrimoniale ex art.9 Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R.131/86 nonché, in caso di trascrizione e voltura, ad imposta ipotecaria e catastale in misura fissa ex artt.4 Tariffa allegata al d.lvo 347/90 e 10, co. 2", del medesimo d.lvo". (Cfr. Cass. Sez. U, n. 16080/2021, pubblicata il 9 giugno 2021)

Agenzia delle entrate. In conformità al principio sancito dalle sezioni unite della Corte di Cassazione, l'AE ritiene applicabili alle cessioni di diritti edificatori, in ambito imposta di registro, l'aliquota del 3% ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, Parte Prima allegata al Dpr n. 131/1986.

Con riferimento alle cessioni di diritti edificatori in campo Iva, l'AE:

- stante la qualificazione giuridica data dalla Cassazione di "diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale", ritiene che la relativa cessione "non sia riconducibile nell'ambito applicativo dell'art. 2, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che riguarda "gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere";
- reputa pertanto "che anche agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto la tesi dell'assimilazione della cessione di cubatura ad un trasferimento di un diritto reale (...) debba considerarsi superata." In conseguenza afferma che è necessario "fare riferimento alla disposizione di carattere residuale contenuta nel comma 1 dell'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale costituiscono prestazioni di servizi, tra l'altro, le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte. Tali prestazioni di servizi (i.e. cessione di cubatura) sono, dunque, soggette ad IVA con applicazione dell'aliquota IVA nella misura ordinaria.;"
- fa presente infine "che, in attuazione del principio di alternatività Iva/Registro di cui all'articolo 40 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, a mente del quale "per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa", l'atto di

cessione di cubatura sconta l'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro.”

(Cfr. Risposta a Interpello n. 69 del 18 gennaio 2023)

Modifica al T.U.R. Il nuovo testo dell'art. 9 della tariffa parte prima del T.U.R., come modificato dall'art. 2, co.1, lett. ff), 1), del D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139, con effetto dal 1° gennaio 2025.

1. Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, ivi compresi i contratti che trasferiscono diritti edificatori comunque denominati 3%

Commento dell'AE alle modifiche in materia di “diritti edificatori” efficaci dal 1° gennaio 2025

L'articolo 2, comma 1, lettera ff), del decreto delegato ha modificato l'articolo 9 (...) della Tariffa, parte I, allegata al TUR.

Quanto all'articolo 9, la novella, in adesione a orientamenti consolidati della giurisprudenza (40), inserisce espressamente i contratti che trasferiscono diritti edificatori comunque denominati nella categoria degli atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale non altrove indicati, ai quali, pertanto, si applica l'imposta di registro proporzionale con l'aliquota del 3 per cento.

Nota

(40) Cfr. Cassazione civile, sezioni unite, sentenza 9 giugno 2021, n. 16080, con la quale si afferma che la cessione di cubatura è “atto: immediatamente traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale; non richiedente la forma scritta ad substantiam ex art. 1350 c.c.; trascrivibile ex art. 2643 c.c., n. 2 bis; assoggettabile ad imposta proporzionale di registro come atto diverso avente ad oggetto prestazione a contenuto patrimoniale ex art. 9 Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 (...”)

(Cfr. Circolare 15 marzo 2025, n.2/E, paragr. 1.5.)

§§§§§

§§§§§

(...)

§§§§§

**DIVISIONE DI IMMOBILI IN GENERE
[SENZA CONGUAGLI O CON CONGUAGLI CHE NON
SUPERANO DEL CINQUE PER CENTO IL VALORE DELLE
QUOTE DI DIRITTO]**

Tassazione

REGISTRO: 1%

IPOTECARIA: euro 200

CATASTALE: euro 200

Base imponibile

Massa comune

Normativa

Registro: art. 34 T.U.R; art.3 tariffa parte prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 4 tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Condizioni

- che la comunione trovi origine in un unico titolo o anche in più titoli, purché l'ultimo acquisto di quote derivi da successione a causa di morte;
- che le quote di fatto non superino del 5% il valore delle quote di diritto.

Note

Registro. Sotto il profilo fiscale, in generale, l'atto di divisione rientra nella categoria degli "*atti aventi natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura*" e deve essere registrato in termine fisso, con applicazione dell'aliquota dell'1 per cento (cfr. articolo 3 della Tariffa, Parte I, allegata al TUR) come chiarito dalla *Circolare 29 maggio 2013, n. 18/E, par. 2.2.1.*

Valutazione automatica. Relativamente alle divisioni senza conguaglio trova

applicazione la preclusione al potere di rettifica degli Uffici, purché risultino valori dichiarati in misura non inferiore a quelli catastali rivalutati. (Cfr. Circolare 6 febbraio 2007, n. 6/E)

Collazione. In base al secondo comma dell'art. 34 del T.U.R., come modificato dall'art. 2, co. 1, lett. 1 , Dlgs. 18 settembre 2024, n. 139, con effetto dal 1° gennaio 2025:

“Ai soli fini della determinazione della massa comune e delle quote di diritto, nelle comunioni ereditarie si tiene conto anche dei beni donati in vita dal defunto ai soggetti tenuti alla collazione ai sensi degli articoli 737 e seguenti del codice civile; tali beni non sono soggetti all’imposta di registro in sede di divisione.”

Tale modifica recepisce il principio di diritto enunciato dalla Cassazione con la sentenza n. 2588/2023, pubblicata il 27 gennaio 2023: “*nella imposizione di registro della divisione ereditaria ex art.34 d.P.R. 131/86, al fine di stabilire la massa comune e, di conseguenza, al fine di accertare la eventuale divergenza tra quota di fatto-quota di diritto e la presenza di eccedenze-conguagli tra coeredi tassabili come vendita-trasferimento, si deve tenere conto del valore del bene donato in vita dal de cuius ad uno dei coeredi condividenti e come tale oggetto di collazione ex artt. 724 e 737 cod.civ.*”.

In precedenza la posizione dell'AE era rimasta ancorata per vario tempo ai principi stabiliti con la *Risoluzione n. 250249 del 12/05/1987*, secondo cui: “*I beni donati non rientrano pertanto nelle masse ereditarie e non possono considerarsi "esistenti" alla data di apertura della successione. In conclusione, si deve ritenere, a parere della scrivente, che, in base alla normativa vigente (art. 34 del D.P.R. 1986, n. 131, nelle comunioni ereditarie la massa comune da dividere va determinata secondo gli stessi criteri seguiti per l'individuazione del valore imponibile dell'asse ereditario ai fini dell'imposta sulle successioni, astraendo cioè dalla collazione disciplinata dal codice civile. Nell'esempio riportato in premessa quindi, le quote di diritto verranno calcolate solo sulla base del valore dell'asse ereditario netto, talché la rilevante sproporzione con le quote di fatto assegnate darà luogo, ai sensi dell'art. 34, ad imposta proporzionale di trasferimento.*”

L'ipotesi di tassazione riportata nell'esempio di cui alla Nota dell'ispettorato interpellante, non condivisa dall'Agenzia era la seguente: “*(..) atto di divisione stipulato da due successori in linea retta i quali, dopo aver premesso di essere entrambi a conoscenza di precedenti donazioni effettuate in vita dall'ascendente a favore del figlio maggiore per un valore di L. 10.000.000, procedono di comune accordo alla divisione dei beni relitti compresi nell'asse ereditario del valore complessivo di L. 20.000.000, mediante formazione di due quote del valore rispettivamente di L. 5.000.000 e L. 15.000.000. In tale evenienza, al fine di ricostruire la massa dividenda sulla quale vanno calcolate le quote di diritto,*

occorrerebbe sommare (...) il valore dell'asse ereditario con quello delle donazioni precedenti (nell'esempio L. 20.000.000 + L. 10.000.000 = L. 30.000.000). Il valore delle quote di diritto risulterebbe così di L. 15.000.000 ciascuna e corrisponderebbe a quello delle quote di fatto (il condividente A avrebbe per successione, mentre il condividente B avrebbe ugualmente ricevuto L. 10.000.000 con donazione e L. 5.000.000 per successione, mentre il condividente B avrebbe ugualmente ricevuto L. 15.000.000 solo per successione). Nella predetta ipotesi, non si legittimerebbe in alcun modo (...) l'applicazione dell'imposta proporzionale di trasferimento, riscontrandosi piena corrispondenza tra quote di fatto e quote di diritto.”

Commento dell'AE alle novità in materia di “divisioni” efficaci dal 1° gennaio 2025

“La lettera 1) del comma 1 dell’articolo 2 del decreto delegato ha integrato la formulazione del comma 1 **(27)** dell’articolo 34 **(28)** del TUR, inserendo una previsione che attiene in modo specifico alla comunione ereditaria. Per effetto della novella in commento, l’ultima parte del comma 1 **(29)** stabilisce che, ai soli fini della determinazione della massa comune e delle quote di diritto, «nelle comunioni ereditarie si tiene conto anche dei beni donati in vita dal defunto ai soggetti tenuti alla collazione ai sensi degli articoli 737 e seguenti del codice civile; tali beni non sono soggetti all’imposta di registro in sede di divisione (...»).

In particolare, con il predetto intervento normativo è stato, dunque, previsto che, in caso di comunioni ereditarie, si deve tener conto dei beni donati in vita dal de cuius in favore dei soggetti tenuti alla collazione ai sensi degli articoli 737 e successivi del codice civile, ai soli fini della determinazione della massa comune e delle quote di diritto. La previsione di nuova introduzione stabilisce, inoltre, che sui predetti beni non si applica l’imposta di registro in sede di divisione. **(30)**

La finalità della norma è quella di stabilire che l’istituto della collazione è funzionale esclusivamente alla determinazione della massa ereditaria e delle quote di diritto, ma non ai fini dell’imposta di registro, che si applica, con l’aliquota propria degli atti di divisione, sulla parte dei beni assegnati che risulta effettivamente caduta in successione. **(31)**

Note

(27) La formulazione del comma 1 dell’articolo 34, nella versione precedente alla novella legislativa,

prevedeva che la «divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente. La massa comune è costituita nelle comunioni ereditarie dal valore, riferito alla data della divisione, dell’asse ereditario netto determinato a norma dell’imposta di successione, e nelle altre comunioni, dai beni risultanti da precedente atto che abbia scontato l’imposta propria dei trasferimenti».

(28) Per completezza si riportano gli ulteriori commi (dal 2 al 4) dell’articolo 34, non modificati dall’intervento normativo in commento:

«2. I conguagli superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto, ancorché attuati mediante accolto di debiti della comunione, sono soggetti all’imposta con l’aliquota stabilita per i trasferimenti mobiliari fino a concorrenza del valore complessivo dei beni mobili e dei crediti compresi nella quota e con l’aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari per l’eccedenza.

3. Quando risulta che il valore dei beni assegnati ad uno dei condividenti determinato a norma dell’art. 52 è superiore a quello dichiarato, la differenza si considera conguaglio.

4. Agli effetti del presente articolo le comunioni tra i medesimi soggetti, che trovano origine in più titoli, sono considerate come una sola comunione se l’ultimo acquisto di quote deriva da successione a causa di morte».

(29) Resta fermo che, per effetto dell’ultimo periodo del medesimo comma 1 dell’articolo 34, nelle altre comunioni, «la massa comune è costituita dai beni risultanti da precedente atto che abbia scontato l’imposta propria dei trasferimenti».

(30) Ciò, come precisato con la relazione tecnica allo schema di decreto legislativo AG n. 171, nel presupposto che i beni di cui trattasi abbiano già assunto rilevanza ai fini della tassazione al momento della donazione e in coerenza con la finalità della disciplina, tesa a tassare come trasferimenti solo gli effettivi valori eccedenti le quote della divisione.

(31) Si veda la relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo AG n. 171, in cui si precisa che la disposizione in esame “recepisce gli orientamenti della giurisprudenza in cui si afferma che nella imposizione di registro della divisione ereditaria ex art. 34 del decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, al fine di stabilire la massa comune e, di conseguenza, al fine di accertare la eventuale divergenza tra quota di fatto-quota di diritto e la presenza di eccedenze-conguagli tra coeredi tassabili come vendita-trasferimento, si deve tenere conto del valore del bene donato in vita dal de cuius ad uno dei coeredi condividenti e come tale oggetto di collazione ex artt. 724 e 737 Codice civile (così Cassazione civile, Sez. trib., 27/01/2023, n.2588)”.

(Cfr: Circolare 14 marzo 2025, n. 2/E, paragr. 1.3.)

§§§§§

§§§§§

§§§§§

(...)

CONTRATTO PRELIMINARE DI VENDITA IMMOBILIARE

Tassazione

REGISTRO: euro 200

REGISTRO: 0,50%

IPOTECARIA: euro 200

Base imponibile

Registro 0,50% su caparra confirmatoria/acconti di prezzo
o la minore imposta applicabile per il contratto definitivo

Normativa

Registro: art.10 tariffa parte prima T.U.R

Ipotecaria: art. 2 comma 2-bis T.U.I.C.

Note

Art. 10, Tariffa Parte Prima, T.U.R., in vigore fino al 31 dicembre 2024:

1. Contratti preliminari di ogni specie **euro 200.**

Nota: Se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica il precedente art. 6; se prevede il pagamento di acconti di prezzo non soggetti alla imposta sul valore aggiunto ai sensi degli articoli 5, comma 2, e 40 del testo unico si applica il precedente art. 9. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.

Art. 10, Tariffa Parte Prima, T.U.R., come modificato dall'art. 2, comm. 1, lett. ff, n. 2), D.lgs. 18 settembre 2024 , n. 139, in vigore dal 1° gennaio 2025:

1. Contratti preliminari di ogni specie **euro 200.**

Nota: Se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria o il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi degli articoli 5, comma 2, e 40 del testo unico, si applica l'aliquota dello 0,5 per cento o la minore imposta applicabile per il contratto definitivo. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la

registrazione del contratto definitivo.

Registrazione. Ai sensi dell'art. 10, comma 1, T.U.R., sono obbligati a richiedere la registrazione le parti contraenti per le scritture private non autenticate; i notai per gli atti da essi ricevuti o autenticati; gli agenti di affari in mediazione per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari.

Imputazione. Le imposte pagate in sede di registrazione del contratto preliminare, relativamente alla dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria e/o al pagamento di acconti di prezzo sono imputate all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.

Rimborso. Secondo l'AE, qualora l'imposta proporzionale corrisposta per la caparra confirmatoria e per gli acconti di prezzo risulti superiore all'imposta di registro dovuta per il contratto definitivo, spetta il rimborso della maggiore imposta proporzionale versata per la registrazione del contratto preliminare, secondo le regole previste dall'art. 77 del T.U.R., e precisamente:

- il rimborso dell'imposta deve essere richiesto dal contribuente, a pena di decadenza, *“entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione”*, diritto alla restituzione che sorge a seguito della registrazione del contratto definitivo, poiché solo in tale sede può essere scomputata l'imposta pagata sul preliminare;
- il termine triennale decorre dalla data di registrazione del contratto definitivo.
(Cfr. Circolare 29 maggio 2013, n. 18/E, paragr. 3.1).

Secondo la Cassazione il rimborso dell'imposta proporzionale corrisposta per la registrazione del contratto preliminare spetta al contribuente anche nel caso in cui il definitivo non sia stato stipulato in conseguenza della risoluzione consensuale del preliminare.

“ (...) deve necessariamente darsi ingresso anche ad un diritto al rimborso dell'importo pari alla maggiore tassazione del contratto preliminare rispetto al contratto definitivo, con la conseguenza che tale tassazione verrebbe applicata solo temporaneamente, con la consapevolezza che, in caso di mancata stipula del definitivo, essa darà luogo a un diritto di rimborso” (così, Cass., Sez. T., 27 giugno 2021, n. 17904 e, nel medesimo senso dell'unitarietà logico-giuridica della sequenza preliminare-definitivo anche agli effetti fiscali, v. Cass., Sez. T., 15 dicembre 2017, n. 30192).” *(Cfr. Cass. Civile Ord. Sez. 5, n. 27093, pubblicata il 18 ottobre 2024)*

Commento dell'AE alle novità in tema di “contratti preliminari” efficaci dal 1° gennaio 2025

“L’articolo 2, comma 1, lettera ff), del decreto delegato ha modificato (...) la nota all’articolo 10 della Tariffa, parte I, allegata al TUR. (...)

Con riferimento alla nota all’articolo 10, il legislatore ha inteso modificare, per finalità di semplificazione (41), la disciplina dei contratti preliminari.

Il testo novellato dispone l’applicazione dell’aliquota dello 0,5 per cento, ovvero «la minore imposta applicabile per il contratto definitivo» (42), per la registrazione dei contratti preliminari che prevedono la dazione di somme, in luogo di quella differenziata a seconda che si tratti di caparra confirmatoria o di acconto di prezzo non soggetto all’imposta sul valore aggiunto (43), così superando i problemi di qualificazione delle somme corrisposte.

In ogni caso, l’imposta pagata è imputata all’imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.” (Cfr. Circolare 15 marzo 2025, n. 2/E, paragr. 1.5.)

Note

(41) Si veda la relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo AG n. 171.

(42) Ciò per evitare che l’imposta assolta in sede di stipula del preliminare debba essere rimborsata in sede di stipula del definitivo; ipotesi, questa, che si verifica, in particolare, per i contratti relativi a operazioni soggette a IVA (si veda la relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo AG n. 171).

(43) Nella versione vigente fino al 31 dicembre 2024 si rende applicabile un’imposta proporzionale di registro, da imputare all’imposta principale dovuta per il contratto definitivo, stabilita nella misura dello 0,50 per cento quando il preliminare prevede la corresponsione di caparre confirmatorie e del 3 per cento quando prevede acconti non soggetti all’imposta sul valore aggiunto.

Caparra penitenziale. La caparra penitenziale ricorre quando le parti del contratto pattuiscono la prestazione di un corrispettivo per l’esercizio del recesso.

La caparra confirmatoria, invece, ha natura risarcitoria, con funzione di liquidazione convenzionale del danno da inadempimento.

Secondo la Cassazione, poiché la Nota all’art. 10, tariffa parte prima, T.U.R. fa riferimento esclusivamente alla caparra confirmatoria, l’aliquota applicabile in via ordinaria alla caparra penitenziale è quella del 3%, di cui all’art. 9 della tariffa prima parte del T.U.R., aliquota che non si applica al momento della registrazione del contratto in cui è inserita la pattuizione, ma solo in caso di scioglimento del contratto stesso per effetto dell’esercizio del diritto di recesso. “*La previsione dell’applicazione dell’imposta di registro al momento della risoluzione del contratto esclude, da un punto di vista sistematico, l’imposizione immediata dalla clausola, che si tradurrebbe in una inammissibile doppia imposizione ed andrebbe a colpire la medesima capacità contributiva. In base all’art. 28 del d. P.R. n. 131 del 1986 si può, quindi, configurare, ma solo ed esclusivamente in un’ottica tributaria e non civilistica, la caparra o multa penitenziale come negozio sospensivamente condizionato, nel senso che l’applicazione del regime impositivo è condizionata all’esercizio del diritto di recesso ed allo scioglimento del contratto.*” (Cfr. Cass.Civ.,

Ord. 7 maggio 2024, n. 12398)

L'esercizio del diritto di recesso, quale evento che dà luogo ad ulteriore liquidazione d'imposta, va denunciato entro trenta giorni all'Ufficio presso il quale era stato registrato l'atto ai sensi dell'art. 19 del T.U.R., tenuto presente che l'art. 19 citato, come modificato dall'art. 2, co. 1, lett. h), D.lgs. 18 settembre 2024, n. 139, con effetto dal 1° gennaio 2025, prevede che la denuncia va effettuata “*previa autoliquidazione e pagamento del relativo importo*”

§§§§§

§§§§§

§§§§§

PRONTUARIO IMPOSTE

[IVA - REGISTRO - IPOTECARIA - CATASTALE - SOSTITUTIVA PLUSVALENZE]

(a cura del notaio Raffaele Trabace)

Anno 2011

“*Boni pastoris esse tondere pecus, non deglubere.*” (Svetonio)

INDICE

PRINCIPALI RIFERIMENTI NORMATIVI E ALIQUOTE 6

CAPITOLO I

TABELLA "SEMPLIFICATA"

TASSAZIONE DEI TRASFERIMENTI A TITOLO ONEROso DI IMMOBILI ANCHE ALLA LUCE DEL D.L. 4 LUGLIO 2006 n. 223 CONVERTITO DALLA LEGGE 4 AGOSTO 2006 N. 248 E SUCCESSIVE MODIFICAZIONI 7

CAPITOLO II

PREZZO VALORE - VALUTAZIONE AUTOMATICA 33

CAPITOLO III

CESSIONI A TITOLO ONEROso DI BENI IMMOBILI - TASSAZIONE SOSTITUTIVA DELLE PLUSVALENZE 43

CAPITOLO IV

TASSAZIONE - CASI PARTICOLARI

SEZIONE I - REGIMI "ORDINARI" E "AGEVOLATI"

ASSEGNAZIONE A SOCIO DI AZIENDA CON IMMOBILI 62

ASSEGNAZIONE A SOCI DI FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA ACQUISTATI DALLA SOCIETA SENZA IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE TOTALE DELL'IVA AI SENSI DEGLI ARTICOLI 19, 19-BIS1 e 19-BIS2 DPR 633/1972 64

CONFERIMENTO IN SOCIETA' DI AZIENDA CON IMMOBILI 66

CESSIONE DI AZIENDA CON IMMOBILI 67

DONAZIONE DI AZIENDA CON IMMOBILI – ART. 3 COMMA 4-TER D.LGS. 31 OTTOBRE 1990 N. 346 T.U.S. 70

AFFITTO DI IMMOBILI STRUMENTALI ANCORA CHE' ASSOGGETTATO ALL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO DI CUI ALL' ARTICOLO 10 PRIMO COMMA N. 8 DEL D.P.R. 633/1972	71
AFFITTO DI AZIENDA CON IMMOBILI STRUMENTALI DI VALORE PREVALENTE EFFETTUATO DA SOCIETA'	73
CESSIONE DI CREDITO (CON CAUSA DI FINANZIAMENTO) DA PARTE DI IMPRESA ..	76
CESSIONE DI CREDITO (SENZA CARATTERE FINANZIARIO) DA PARTE DI IMPRESA .	78
COSTITUZIONE DA PARTE DI SOGGETTO IVA DI IPOTECA A GARANZIA DI RIMBORSO DI PRESTITO BANCARIO PRECEDENTEMENTE ACCORDATO AL DI FUORI DELL'AMBITO DI OPERATIVITA' DEL D.P.R. 601/1973	79
CESSIONE DI QUOTA DI PARTECIPAZIONE IN SOCIETA' STIPULATA PER ATTO PUBBLICO O SCRITTURA PRIVATA AUTENTICATA	81
CESSIONE DA UN SOCIO ALL' ALTRO DI QUOTA DI SOCIETA' DI PERSONE - COSTITUITA TRA DUE SOLI SOCI - CHE HA NEL PATRIMONIO SOCIALE BENI IMMOBILI.....	85
COSTITUZIONE DI SERVITU' DA PARTE DI PRIVATO A CARICO TERRENI IN GENERE	88
COSTITUZIONE DI SERVITU' DA PARTE DI IMPRESA SU TERRENI	90
DIVISIONE DI IMMOBILI.....	92
DIVISIONE CON CONGUAGLIO – FABBRICATI	94
DIVISIONE CON CONGUAGLIO - FABBRICATI A DESTINAZIONE ABITATIVA E RELATIVE PERTINENZE - AGEVOLAZIONI PRIMA CASA.....	97
PERMUTA DI FABBRICATI TRA PRIVATI.....	99
PERMUTA TRA PRIVATI - FABBRICATI A DESTINAZIONE ABITATIVA E RELATIVE PERTINENZE - AGEVOLAZIONI PRIMA CASA.....	102
PRELIMINARE DI VENDITA TRA PRIVATI.....	104
TRASFERIMENTI DA PRIVATO DI FABBRICATI O PORZIONI DI FABBRICATO A DESTINAZIONE ABITATIVA E RELATIVE PERTINENZE - AGEVOLAZIONI PRIMA CASA	106
TRASFERIMENTI DI FABBRICATI O PORZIONI DI FABBRICATO A DESTINAZIONE ABITATIVA (E RELATIVE PERTINENZE) ESENTI DA IVA A SENSI DEL N. 8-BIS) ART. 10 D.P.R. 633/1972	114
TRASFERIMENTI DI FABBRICATI O PORZIONI DI FABBRICATO ESENTI DA IVA AI SENSI DELL' ART. 10 N. 8-BIS) D.P.R. 633/1972 EFFETTUATI NEI CONFRONTI DI	

IMPRESE CHE HANNO PER OGGETTO ESCLUSIVO O PRINCIPALE DELL' ATTIVITA ESERCITATA LA RIVENDITA DI BENI IMMOBILI	120
TRASFERIMENTI DI FABBRICATI O DI PORZIONI DI FABBRICATO STRUMENTALI PER NATURA (E RELATIVE PERTINENZE) SOGGETTI A IVA O ESENTI A SENSI DELL' ARTICOLO 10 N. 8-TER) D.P.R. 633/1972	124
TRASFERIMENTI DI FABBRICATI O DI PORZIONI DI FABBRICATO STRUMENTALI PER NATURA (E RELATIVE PERTINENZE) ACQUISTATI SENZA IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE TOTALE DELL'IVA AI SENSI DEGLI ARTICOLI 19, 19-BIS1 e 19-BIS2 DPR 633/1972	128
TRASFERIMENTI DI FABBRICATI NON ULTIMATI DA PARTE DI IMPRESA	130
ASSEGNAZIONI DI ALLOGGI FATTE AI SOCI DA COOPERATIVE EDILIZIE DI ABITAZIONE DOPO LA LEGGE 4 AGOSTO 2006 N. 248 DI CONVERSIONE DEL DECRETO LEGGE 4 LUGLIO 2006 N. 223 E SUCCESSIVE MODIFICAZIONI	133
TRASFERIMENTI DI ALLOGGI DA PARTE DELL' ATER IN ATTUAZIONE DEI PROGRAMMI PUBBLICI DI EDILIZIA RESIDENZIALE DI CUI AL TITOLO IV DELLA LEGGE 22 OTTOBRE 1971 N. 865	137
TRASFERIMENTI DI TERRENI NON AGRICOLI NELL' ESERCIZIO DI IMPRESE.....	138
TRASFERIMENTI TRA PRIVATI DI TERRENI NON AGRICOLI	142
TRASFERIMENTI DI TERRENI AGRICOLI	143

SEZIONE II - REGIMI "SPECIALI" ED "ESENTI"

TRASFERIMENTI DI BENI DA COMUNI, PROVINCE E LORO CONSORZI AD AZIENDE SPECIALI O SOCIETA' PER AZIONI COSTITUITE PER LA GESTIONE DEI SERVIZI PUBBLICI	146
TRASFERIMENTI DI IMMOBILI DI PROPRIETA' DEI COMUNI, IVI COMPRESE LE OPERAZIONI DI CARTOLARIZZAZIONE DI CUI ALLA LEGGE N. 410 DEL 2001, IN FAVORE DI FONDAZIONI, SOCIETA' DI CARTOLARIZZAZIONE, ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE	148
TRASFERIMENTI A TITOLO ONEROso DI IMMOBILI DA PRIVATI A FAVORE DELLO STATO	149
TRASFERIMENTI DI IMMOBILI DA PRIVATI A FAVORE DI ENTI PUBBLICI TERRITORIALI	150
CESSIONE VOLONTARIA DI IMMOBILI IN CORSO DI ESPROPRIAzione	151
TRASFERIMENTI DA PRIVATO DI IMMOBILI DI INTERESSE STORICO, ARTISTICO E ARCHEOLOGICO	153

TRASFERIMENTI DI IMMOBILI COMPRESI IN PIANI URBANISTICI PARTICOLAREGGIATI DIRETTI ALL'ATTUAZIONE DEI PROGRAMMI DI EDILIZIA RESIDENZIALE COMUNQUE DENOMINATI	158
TRASFERIMENTI DA PRIVATO DI FABBRICATI RICADENTI IN AREE SOGGETTE A PIANI DI RECUPERO DI INIZIATIVA PUBBLICA O PRIVATA	164
TRASFERIMENTI DELLA PROPRIETA' DI IMMOBILI - TRASFERIMENTI E COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI IMMOBILIARI A "CAUSA" O IN "OCCASIONE" DI SEPARAZIONE E DI DIVORZIO	167
TRASFERIMENTI DI IMMOBILI DA PRIVATO A FAVORE DI ONLUS	170
TRASFERIMENTI DI AZIONI	171

SEZIONE III - ALTRI CASI "MINORI"

ASSOCIAZIONE TEMPORANEA DI IMPRESE - CONFERIMENTO DI MANDATO CON PROCURA	172
ATTO PORTANTE ACCETTAZIONE O RINUNZIA AD EREDITA' DA PARTE DI PIU' SOGGETTI	174
ATTO DI NOTORIETA'	175
ATTO DI ENUNCIAZIONE DI IMPRESA FAMILIARE	176
POLIZZA FIDEIUSSORIA IL CUI RILASCIO SIA PREVISTO DALLA LEGGE	177
PROCURA PER IL COMPIMENTO DI PIU' ATTI CONFERITA A PIU' SOGGETTI	178
SCRITTURE PRIVATE NON AUTENTICATE CONTENENTI DISPOSIZIONI RELATIVE A OPERAZIONI IVA	180
VERBALE DI ASSEVERAZIONE DI PERIZIA PER AFFRANCAMENTO DI PLUSVALENZE	182
VERBALI DI INVENTARIO DI TUTELA DEI MINORI	183
RICONOSCIMENTO DI DEBITO	184
RATIFICA – CONVALIDA – CONFERMA	185
CESSIONE DEL CONTRATTO	186

PRINCIPALI RIFERIMENTI NORMATIVI E ALIQUOTE

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
(Imposta sul valore aggiunto)

D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131
(T.U. Imposta Registro)

D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347
(T.U. Imposte Ipotecaria e Catastale)

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917
(T.U. Imposte sui redditi)

Trasferimenti immobiliari

Aliquote ordinarie:

Registro :

**7% (fabbricati)
8% (terreni non
agricoli)
15% (terreni
agricoli)**

**Ipotecaria: 2%
Catastale : 1%**

Fisse:

**Registro : Euro 168,00
Ipotecaria: Euro 168,00
Catastale: Euro 168,00**

I.V.A.:

**20%
10%**

1^ Casa: 4%

CAPITOLO I

§§§

TABELLA "SEMPLIFICATA"

*TASSAZIONE DEI TRASFERIMENTI A TITOLO ONEROso DI IMMOBILI
ANCHE ALLA LUCE DEL D.L. 4 LUGLIO 2006, n. 223 (CONVERTITO DALLA
LEGGE 4 AGOSTO 2006 N. 248) E SUCCESSIVE MODIFICAZIONI*

A) CESSIONI DI FABBRICATI AD USO ABITATIVO E RELATIVE PERTINENZE

*B) CESSIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA E RELATIVE
PERTINENZE*

C) CESSIONI DI TERRENI:

1) TERRENI SUSCETTIBILI DI UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA

2) TERRENI NON SUSCETTIBILI DI UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA

A) CESSONI DI FABBRICATI AD USO ABITATIVO E RELATIVE PERTINENZE(1)

1)

CEDENTE - Privato

CESSIONARIO - Privato

IMPOSTE

ordinarie

Registro : **7% (2)**

Ipotecaria : **2% (3)**

Catastale: **1% (3)**

"prima casa"

Registro: **3% (4)**

Ipotecaria : **fissa (5)**

Catastale: **fissa (5)**

2)

CEDENTE - Privato

CESSIONARIO - Impresa di qualsiasi tipo

IMPOSTE

Registro: **7% (2)**

Ipotecaria: **2% (3)**

Catastale : **1% (3)**

3)

CEDENTE - Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:

cessioni effettuate entro **cinque anni (6)** dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento o anche successivamente, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

CESSIONARIO - Privato

IMPOSTE

ordinarie:

I.V.A.: **10% o 20% (7)**

Registro: **fissa (8)**

Ipotecaria : **fissa (9)**

Catastale: **fissa (9)**

"prima casa":

I.V.A.: **4% (10)**

Registro: **fissa (8)**

Ipotecaria : **fissa (9)**

Catastale: **fissa (9)**

4)

CEDENTE - Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:

cessioni effettuate oltre **cinque anni (6)** dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati non siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

CESSIONARIO - Privato

IMPOSTE

ordinarie:

I.V.A.: **ESENTE (11)**

Registro: **7% (2)**

Ipotecaria : **2% (3)**

Catastale: **1% (3)**

"prima casa":

I.V.A.: **ESENTE (11)**

Registro: **3% (4)**

Ipotecaria: **fissa (5)**

Catastale: **fissa (5)**

5)

CEDENTE - Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:

cessioni effettuate entro cinque anni (6) dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

CESSONARIO - Impresa di qualsiasi tipo

IMPOSTE

I.V.A.: **10% o 20% (7)**

Registro: **fissa (8)**

Ipotecaria: **fissa (9)**

Catastale: **fissa (9)**

6)

CEDENTE - Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:

cessioni effettuate oltre cinque anni (6) dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati non siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

CESSONARIO - Impresa avente ad oggetto esclusivo o principale la rivendita di immobili

IMPOSTE

I.V.A.: **ESENTE (11)**

Registro: **1% (12)**

Ipotecaria : **fissa (13)**

Catastale: **fissa (13)**

7)

CEDENTE - Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:
cessioni effettuate oltre cinque anni (6) dalla data di ultimazione della costruzione o
dello intervento, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati non siano stati locati
per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia
residenziale convenzionata.

CESSIONARIO - Impresa diversa da quella di cui sub 6)

IMPOSTE

I.V.A.: **ESENTE (11)**

Registro: **7% (2)**

Ipotecaria : **2% (3)**

Catastale: **1% (3)**

8)

CEDENTE - Impresa diversa dalle imprese costruttrici o di recupero

CESSIONARIO - privato

IMPOSTE

ordinarie

I.V.A.: **ESENTE (11)**

Registro: **7% (2)**

Ipotecaria : **2% (3)**

Catastale: **1% (3)**

"prima casa"

I.V.A. : **ESENTE (11)**

Registro: **3% (4)**

Ipotecaria : **fissa (5)**

Catastale: **fissa (5)**

9)

CEDENTE - Impresa diversa dalle imprese costruttrici o di recupero

CESSIONARIO - Impresa avente ad oggetto esclusivo o principale la rivendita di immobili

IMPOSTE

I.V.A.: **ESENTE (11)**

Registro: **1% (12)**

Ipotecaria : **fissa (13)**

Catastale: **fissa (13)**

10)

CEDENTE - Impresa diversa dalle imprese costruttrici o di recupero

CESSIONARIO - Impresa diversa da quella di cui sub 9)

IMPOSTE

I.V.A.: **ESENTE (10)**

Registro: **7% (2)**

Ipotecaria : **2% (3)**

Catastale: **1% (3)**

B) CESSONI DI FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA E RELATIVE PERTINENZE (14)

1)

CEDENTE - Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:
cessioni effettuate entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento.

CESSONARIO - privato o impresa

IMPOSTE

I.V.A.: **10% o 20% (7)**

Registro: **fissa (8)**

Ipotecaria : **3% (15)**

Catastale: **1% (15)**

2)

CEDENTE - Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:
cessioni effettuate oltre quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento.

CESSONARIO:

- soggetto passivo d' imposta con diritto alla detrazione d' imposta in percentuale pari o inferiore al 25%;
- soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione.

IMPOSTE

I.V.A.: **10% o 20% (7)**

Registro: **fissa (8)**

Ipotecaria : **3% (15)**

Catastale: **1% (15)**

Reverse Charge. Alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d' imposta con diritto alla detrazione in percentuale pari o inferiore al 25% si applica il meccanismo dell'inversione contabile. (16)

3)

CEDENTE - Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:
cessioni effettuate oltre quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento.

CESSIONARIO - soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione e con percentuale di detraibilità d' imposta che supera il 25% - in presenza di opzione

IMPOSTE

I.V.A.: **10% o 20% (7)**

Registro: **fissa (8)**

Ipotecaria : **3% (15)**

Catastale: **1% (15)**

Reverse Charge. Alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d' imposta con diritto alla detrazione in percentuale superiore al 25%, rispetto alle quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato la opzione per l' imposizione, si applica il meccanismo dell'inversione contabile. (16)

4)

CEDENTE - Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:
cessioni effettuate oltre quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento.

CESSIONARIO - soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione e con percentuale di detraibilità d' imposta che supera il 25% - in assenza di opzione

IMPOSTE

I.V.A.: **ESENTE (11)**

Registro: **fissa (17)**

Ipotecaria : **3% (15)**

Catastale: **1% (15)**

5)

CEDENTE - Impresa diversa dalle imprese costruttrici o di recupero

CESSIONARIO:

- soggetto passivo d' imposta con diritto alla detrazione d' imposta in percentuale pari o inferiore al 25%;
- soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione.

IMPOSTE

I.V.A. : **20% (7)**

Registro : **fissa (8)**

Ipotecaria: **3% (15)**

Catastale: **1% (15)**

Reverse Charge. Alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d' imposta con diritto alla detrazione in percentuale pari o inferiore al 25% si applica il meccanismo dell'inversione contabile. **(16)**

6)

CEDENTE - Impresa diversa dalle imprese costruttrici o di recupero

CESSIONARIO - soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione e con percentuale di detraibilità d' imposta che supera il 25% - in presenza di opzione

IMPOSTE

I.V.A.: **20% (7)**
Registro: **fissa (8)**
Ipotecaria : **3% (15)**
Catastale : **1% (15)**

Reverse Charge. Alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d' imposta con diritto alla detrazione in percentuale superiore al 25%, rispetto alle quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato la opzione per l' imposizione, si applica il meccanismo dell'inversione contabile. **(16)**

7)

CEDENTE - Impresa diversa dalle imprese costruttrici o di recupero

CESSIONARIO - soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione e con percentuale di detraibilità d' imposta che supera il 25% - in assenza di opzione

IMPOSTE

I.V.A.: **ESENTE**
Registro: **fissa (17)**
Ipotecaria : **3% (15)**
Catastale: **1% (15)**

C) CESSIONI DI TERRENI

1) TERRENI SUSCETTIBILI DI UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA (17)

CEDENTE

Privato

IMPOSTE

Registro: **8% (19)**

Ipotecaria : **2% (3)**

Catastale: **1% (3)**

CEDENTE

Impresa

IMPOSTE

I.V.A.: **20% (20)**

Registro: **fissa (8)**

Catastale: **fissa (9)**

Ipotecaria : **fissa (9)**

2) TERRENI NON SUSCETTIBILI DI UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA (21)

CEDENTE
Privato o Impresa

TERRENI NON AGRICOLI

IMPOSTE

Registro: **8% (19)**

Ipotecaria: **2% (3)**

Catastale: **1% (3)**

TERRENI AGRICOLI (22)

IMPOSTE

Registro: **15% (23)**

Ipotecaria : **2% (3)**

Catastale : **1% (3)**

Note

(1) **I fabbricati a destinazione abitativa** (categoria catastale A, esclusa A/10) sono disciplinati dall'art. 10, comma primo, n. 8-bis), d.P.R. n. 633/1972, come modificato dall'art. 1, comma 330, legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) e dall'art. 1, comma 86, legge 13 dicembre 2010, n. 220 (Legge di stabilità 2011).

Dal 1° gennaio 2011

“ 1. Sono esenti dall'imposta:

(...)

8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter) , escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata. ”

Pertinenze. I fabbricati a destinazione abitativa sono soggetti ad un regime fiscale proprio che li distingue da altre tipologie di fabbricati.

Il regime fiscale del bene principale si estende alle pertinenze, anche se identificate catastalmente con categorie proprie dei beni strumentali per natura (es. box e locali di deposito, rientranti nelle categorie C/6 e C/2) .

Perché assuma rilevanza il vincolo pertinenziale devono ricorrere sia il requisito oggettivo che quello soggettivo.

E' necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione.

L' operazione avente ad oggetto la pertinenza mantiene autonoma rilevanza sotto il profilo del trattamento fiscale in concreto applicabile.

Pertanto la cessione della pertinenza può essere soggetta a registro a fronte di una cessione contestuale o separata dell'unità principale soggetta ad IVA e viceversa.

Le agevolazioni “prima casa” (IVA o Registro) spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile agevolato, ricomprendendosi tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7. (Cfr. Circolare 1° marzo 2007 n. 12/E)

Alla cessione da impresa di immobile ad uso abitativo con più pertinenze si applica l'imposta di registro in misura fissa una sola volta, a prescindere dall'aliquota IVA, anche differente, alle stesse applicabile.

Analogamente a quanto affermato per l'imposta di registro, tenuto altresì conto del presupposto impositivo delle imposte ipotecaria e catastale, si ritiene che anche dette imposte trovino applicazione ciascuna una sola volta. (*Cfr. Circolare 12 marzo 2010 n. 10/E*)

(2) **Imposta di registro.** L'imposta di registro è attualmente disciplinata dal d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, di seguito T.U.R.

Ai sensi dell'art. 1 del T.U.R. l'imposta si applica agli atti soggetti a registrazione e a quelli presentati volontariamente per la registrazione secondo le aliquote previste nella Tariffa, Allegato A del T.U.R.

La Tariffa "Parte Prima" è relativa agli atti soggetti a registrazione in termine fisso. L'art. 1, secondo periodo, Tariffa Parte Prima, prevede per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di fabbricati e relative pertinenze e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, un'aliquota del 7%.

La Tariffa "Parte Seconda" è relativa agli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso.

La Tabella, Allegato B del T.U.R., è relativa agli atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione.

(3) **Imposte ipotecaria e catastale.** La disciplina normativa delle imposte ipotecaria e catastale è contenuta attualmente nel *d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347* e successive modificazioni, di seguito TUIC.

Sono soggette all'imposta ipotecaria le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari. (*Cfr. art. 1 n. 1. TUIC*)

Sono soggette all'imposta catastale le volture eseguite in dipendenza di atti che comportano trasferimento di beni immobili e costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari. (*Cfr. art. 10 TUIC*)

In generale per le trascrizioni e le volture relative a trasferimenti di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi, l'imposta ipotecaria è del 2% e quella catastale dell' 1%.

Le imposte ipotecaria e catastale dovute in misura proporzionale non possono essere inferiori alla misura fissa, attualmente di *Euro 168,00*. (*Cfr. art. 18 TUIC*)

Scontano le imposte ipotecaria e catastale in *misura fissa*, le trascrizioni e le volture eseguite in dipendenza di:

- atti che non importano trasferimento di proprietà di beni immobili, né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari;
- atti di fusione o di scissione di società;
- atti di conferimento di aziende o di complessi aziendali;
- atti di regolarizzazione di società di fatto derivanti da comunione ereditaria di azienda, registrati entro un anno dall'apertura della successione;
- atti di trasferimento di case di abitazione che fruiscono delle agevolazioni "prima casa";

- atti di trasferimento di fabbricati o porzioni di fabbricato, esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, comma primo, n. 8-bis) del d.P.R. n. 633/1972, effettuati nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni.

Le imposte ipotecaria e catastale si applicano in *misura fissa* anche per i trasferimenti soggetti a IVA, ad eccezione di quelli aventi ad oggetto immobili strumentali per natura, di cui infra. (Cfr. art. 10 TUIC e Note all'art. I Tariffa TUIC)

Giusta la previsione del comma 10-ter.1 dell'art 35 del dl. 223/2006 conv. in l. 248/2006, comma aggiunto dall'art. 1 comma 15 della l. 220/2010 (legge di stabilità 2011), con effetto dal 1° gennaio 2011 le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa si applicano altresì alle cessioni, effettuate dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati di cui all'art. 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni, nel caso di esercizio, da parte dell'utilizzatore, dell'opzione di acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria, ovvero nel caso di immobile riveniente da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempienza dell'utilizzatore.

Le trascrizioni degli atti di accettazione dell'eredità, anche col beneficio d'inventario, gli acquisti del legato e gli atti che importano accettazione tacita dell'eredità scontano l'imposta ipotecaria in *misura fissa*. (Cfr. art. 5 Tariffa TUIC)

(4) Registro – Agevolazioni “prima casa”. Ai sensi dell'art. 1, quarto periodo, tariffa parte prima, TUR, se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ove ricorrono le condizioni di cui alla nota II-bis), si applica l'aliquota del 3%.

(5) Ipotecaria e catastale – Agevolazioni “prima casa”. Ai sensi rispettivamente delle Note all'art. 1, tariffa TUIC e dell'art. 10 del TUIC, le trascrizioni e le volture eseguite in dipendenza di atti di trasferimento di case di abitazione che fruiscono delle agevolazioni “prima casa”, scontano le imposte ipotecaria e catastale in *misura fissa*.

(6) Fabbricati abitativi – Iva - imponibilità - nuovo termine. Il termine, già di quattro anni, elevato a cinque, con effetto dal 1° gennaio 2011, dall'art. 1, comma 86, legge 13 dicembre 2010, n. 220, “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” - Legge di stabilità 2011 - pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 21 dicembre 2010 n. 297 – Supplemento ordinario n. 281.

(7) **IVA.** L'imposta sul valore aggiunto, disciplinata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

Cessioni di beni. Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere, ivi comprese le vendite con riserva di proprietà, le locazioni con patto di futura vendita vincolante per entrambe le parti, la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore e le assegnazioni ai soci fatte da società di ogni tipo e oggetto.

Esercizio di imprese. Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

Impresa di costruzione/recupero. In relazione alla disciplina Iva delle cessioni di fabbricati anteriore alle modifiche introdotte dal DL. 223/2006, l'Af ritiene che per impresa costruttrice debba intendersi quella che anche occasionalmente realizza la costruzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia eventualmente da essa affidata, in tutto o in parte, ad altre imprese. Si considerano imprese costruttrici anche le società cooperative edilizie che costruiscono alloggi da assegnare ai propri soci. (Cfr. Circ. Min. Fin. 11 luglio 1996 n. 182) Con riferimento alla disciplina attualmente vigente, l'AE, facendo propri i criteri interpretativi di cui sopra, ritiene che siano da considerarsi imprese di costruzione/recupero sia le imprese che realizzano direttamente e con mezzi propri i fabbricati, sia quelle che per l'esecuzione dei lavori si avvalgono di imprese terze. (Cfr. Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E)

Pertanto, ai fini dell'applicazione della disciplina di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, si considerano imprese costruttrici o di recupero le imprese che hanno realizzato la costruzione o la ristrutturazione dei fabbricati o delle porzioni di fabbricato oggetto di cessione.

Le imprese cedenti rivestono le dette qualifiche sia nelle ipotesi in cui la costruzione o il recupero rientrino nella loro attività abituale, sia nei casi in cui la costruzione o l'intervento assumano i caratteri della occasionalità e rivestono inoltre tali qualifiche anche nelle ipotesi in cui non abbiano realizzato direttamente la costruzione o l'intervento ma si siano avvalse per la esecuzione dei lavori di imprese terze.

Imprenditore individuale. Mentre per le società in genere gli immobili di qualsiasi categoria (merce, strumentali per natura, strumentali per destinazione o patrimonio) si

considerano sempre relativi all'impresa, per l' imprenditore individuale, invece, si considerano relativi all'impresa i beni merce in ogni caso e quelli delle altre categorie solo se indicati nell'inventario o per le imprese minori nel registro dei beni ammortizzabili. Ai fini dell'assoggettamento ad IVA delle cessioni fatte dall'imprenditore individuale è necessario quindi verificare la "inerenza" all'impresa del bene ceduto.

Regimi esenti. Ai fini dell'applicazione dei regimi esenti assumono rilevanza anche le cessioni di immobili acquistati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta, di cui all'art. 10, comma primo, n. 27- quinques) del d.P.R. n. 633/1972.

Aliquota Iva 10%, si applica:

- alle cessioni di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al DM 2 agosto 1969 (in GU n. 218 del 27 agosto 1969), ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, qualora non ricorrono le condizioni di cui al n. 21) Tabella A - Parte II;
- alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato diversi dalle predette case di abitazione, di cui all' art. 13 L. 2 luglio 1949, n. 408, ancorché non ultimati, ceduti da imprese costruttrici.

(n. 127-undecies) Tabella A Parte III d.P.R. n. 633/1972)

- alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi.

(n. 127-quinquiesdecies) Tabella A Parte III d.P.R. n. 633/1972)

Non sussistendo le condizioni per le agevolazioni cd "prima casa, le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa, con caratteristiche non di lusso, e relative pertinenze, effettuate da imprese costruttrici o di recupero nei cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata, sono soggette a IVA con applicazione dell'aliquota del 10%.

Ove sussistano tutti i presupposti l'aliquota agevolata di cui sopra si applica anche alle cessioni di fabbricati "non ultimati". (Cfr. Circolare 01/03/2007 n. 12/E)

Sono soggette alla stessa aliquota del 10% le cessioni, poste in essere da imprese costruttrici, di fabbricati o porzioni di fabbricato, diversi dalle case di abitazione, per i quali sussistano le condizioni della legge n. 408/1949, cd "legge Tupini", cioè a condizione che ricorrono simultaneamente le seguenti proporzioni:

- che almeno il 51% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazioni;
- che non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata a negozi.

E' esclusa dall'ambito applicativo della disposizione di cui al n. 127-quinquiesdecies) Tabella A Parte III d.P.R. n. 633/1972 la cessione effettuata in un momento anteriore alla realizzazione dell'intervento. Il regime di imponibilità IVA, infatti, trova applicazione, sempre che "i lavori edili siano stati effettivamente realizzati, anche se in misura parziale". Non e' sufficiente la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative. (*Cfr. Circ. 01/03/2007 n. 12/E e 13/03/2009 n.8/E - 6.4*)

Le disposizioni di cui alle lettere c), d) ed e) dell'art. 31 della citata legge n. 457/ 1978, norme ora trasfuse nell'art. 3 del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, Testo Unico in materia edilizia, disciplinano specificamente:

- gli interventi di restauro e di risanamento conservativo, mediante opere che consentono destinazioni d'uso compatibili con l'organismo esistente;
- gli interventi di ristrutturazione edilizia, mediante opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente;
- gli interventi di ristrutturazione urbanistica volti, attraverso un insieme di interventi, a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso.

Gli interventi esclusi dal n. 127-quinquiesdecies), di cui alle lettere a) e b) dell'art. 31 della legge 457 citata, sono quelli di manutenzione ordinaria e straordinaria.

Esemplificando, l'aliquota 10% si applica alle cessioni effettuate da imprese costruttrici di:

- interi fabbricati a destinazione abitativa e relative pertinenze;
- porzioni di fabbricato a destinazione abitativa e relative pertinenze;
- interi fabbricati con caratteristiche "Tupini";
- porzioni di fabbricato, con caratteristiche "Tupini", a destinazione diversa da quella abitativa e relative pertinenze.

L'aliquota 10% si applica inoltre alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato di qualsiasi tipo (esclusi quelli con caratteristiche di lusso) effettuate dalle imprese di recupero.

Autorimesse "Tognoli". L'aliquota 10% si applica anche alle cessioni Iva di autorimesse costruite ai sensi dell'art. 9 della legge 24 marzo 1989, n. 122, cd. "legge Tognoli", in quanto considerate opere di urbanizzazione ai sensi del n. 127/quinquies) della Tabella A Parte III d.P.R. n. 633/1972, a condizione che sussista il "vincolo pertinenziale" (*Cfr. Risoluzione Min. Finanze 3 aprile 1992 n. 430986*)

Alle cessioni di pertinenze in genere (box, cantine, locali di deposito ...) di immobili ad uso abitativo si applica il regime Iva proprio di questi ultimi, di cui all' art. 10, comma primo, n. 8-bis), d.P.R. n. 633/1972, con l'applicazione delle seguenti aliquote Iva:

- alle cessioni di pertinenze di “prima casa” (una per ciascuna delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7): aliquota 4% ;
 - alle cessioni di ulteriori pertinenze di “prima casa”: aliquota 10%;
(Cfr. *Risoluzione 5 ottobre 2010 n. 94/E*)
- alle cessioni di pertinenze di case d’abitazione in genere: aliquota 10%.

Aliquota Iva 20% è l’aliquota prevista dall’art. 16 del decreto IVA, che si applica:

- alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato per i quali non ricorrono i presupposti di cui ai nn. 21), 21-bis) e 26) *Tabella A Parte II e ai nn. 127-undecies) e 127-quinquiesdecies) Tabella A Parte III – d.P.R. n. 633/1972.*

Esemplificando, l’aliquota 20% si applica alle cessioni di:

- fabbricati o porzioni di fabbricato con caratteristiche di lusso;
- interi fabbricati strumentali per natura e relative pertinenze, effettuate da imprese costruttrici o da imprese diverse da quelle costruttrici o di recupero;
- porzioni di fabbricato strumentali per natura, facenti parte di edifici non aventi caratteristiche “Tupini”, effettuate da imprese costruttrici o da imprese diverse da quelle costruttrici o di recupero;
- porzioni di fabbricato strumentali per natura, facenti parte di edifici aventi caratteristiche “Tupini”, effettuate da imprese diverse da quelle costruttrici o di recupero.

Fabbricati strumentali in corso di costruzione. L’aliquota 20% si applica inoltre alle cessioni di fabbricati strumentali per natura in corso di costruzione, da considerarsi secondo l’AE cessioni di beni al di fuori dell’ambito di applicazione delle discipline di cui al n. 8-ter) del comma primo dell’art. 10 del d.P.R. n. 633/1972 citato, in quanto ancora nel circuito produttivo. (Cfr. *Circolare 01/03/2007 n. 12/E*)

Per la cessione di un intero fabbricato avente caratteristiche “Tupini”, effettuata da impresa non costruttrice/ristrutturatrice, si rende necessaria la scomposizione del corrispettivo, ai fini dell’assoggettamento ad IVA con aliquota 20% della cessione delle unità non abitative, essendo la cessione di quelle abitative esente da IVA. (Cfr. *Circolare Min. Finanze 11 luglio 1996 n. 182*)

(8) Alternatività Iva/registro. Ai sensi dell’art. 40, n. 1, primo periodo, TUR, per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all’imposta sul valore aggiunto, l’imposta di registro si applica in *misura fissa*.

(9) Iva – Ipotecaria e catastale fisse. Per i trasferimenti soggetti a Iva le imposte ipotecaria e catastale si applicano nella *misura fissa*, ad eccezione di quelli aventi ad

oggetto immobili strumentali per natura, di cui infra sub (15), ai quali si applicano le imposte ipotecaria e catastale cd rinforzate. (*Cfr. Note all'art. I Tariffa TUIC e art. 10 TUIC*)

(10) Aliquota Iva 4% , si applica:

- alle cessioni di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al DM 2 agosto 1969 (GU n. 218 del 27 agosto 1969), ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1, tariffa, parte prima del T.U. R. [**n. 21) Tabella A - Parte II d.P.R. n. 633/1972**]
- alle cessioni di costruzioni rurali destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, cedute da imprese costruttrici, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, sempre che ricorrono le condizioni di cui all'art. 9, comma 3, lettere c) ed e), del D.L. 30.12.1993, 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26.2.1994, n. 133. [**n. 21-bis) Tabella A - Parte II d.P.R. n. 633/1972**]
- alle assegnazioni, anche in godimento, di case di abitazione di cui al numero 21), fatte a soci da cooperative edilizie e loro consorzi. [**n. 26) Tabella A – Parte II d.P.R. n. 633/1972**]

Alle condizioni di cui sopra, l'aliquota 4% si applica alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa e relative pertinenze effettuate da imprese costruttrici o di recupero nei cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

Sussistendo i requisiti "prima casa" l'aliquota ridotta si applica anche alle cessioni aventi ad oggetto fabbricati "non ultimati". (*Cfr. Circolare 01/03/2007 n. 12/E*)

Le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa e relative pertinenze effettuate da imprese costruttrici o di recupero oltre il termine di cui sopra e da imprese diverse da quelle di costruzione/recupero sono esenti da IVA e soggette alle imposte di registro, ipotecaria e catastale, rispettivamente del 7%, 2%, 1% oppure, alle condizioni "prima casa", del 3%, fissa, fissa.

Alle cessioni esenti da IVA, su richiesta della parte acquirente, persona fisica che non agisce nell'esercizio di attività commerciale, artistica o professionale, fatta al notaio rogante, si applica il meccanismo del prezzo-valore, con tassazione su base imponibile costituita, indipendentemente dal prezzo pattuito, dal valore degli immobili determinato ai sensi dell'art. 52 commi 4 e 5 del d.P.R. n. 131/1986.

(11) Alternatività Iva/Registro – Cessioni esenti di fabbricati abitativi. Ai sensi dell'art. 40 del TUR, per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro si applica in *misura fissa*. Non si considerano soggette ad Iva le cessioni esenti ai sensi dell'art. 10, comma primo, n. 8-bis) del d.P.R. n. 633/1972, alle quali si applica pertanto l'imposta di registro in misura ordinaria o ridotta sussistendo le condizioni “prima casa”.

(12) Imprese di rivendita - Registro 1% - Condizioni:

- deve trattarsi di cessione posta in essere nell'esercizio di attività di impresa, esente ai sensi dell'art. 10, comma primo, numero 8-bis), d.P.R. 26 settembre 1972, n. 633;
- il trasferimento deve essere effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili;
- l'acquirente deve dichiarare nell'atto che intende trasferire gli immobili acquistati entro tre anni.

Per le conseguenze sul regime agevolato nelle ipotesi di variazione della destinazione d'uso del bene acquistato cfr. CNN Risposta a *Quesito n. 76-2009/T*.

(13) Imprese di rivendita – Ipotecaria e catastale fisse – Condizioni.

Ai sensi delle Note all'art. 1, tariffa, TUIC e dell'art. 10, TUIC, agli atti di trasferimento di fabbricati o porzioni di fabbricato, esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, comma primo, n. 8-bis) del d.P.R. n. 633/1972, effettuati nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni, si applicano le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

(14) I fabbricati strumentali per natura sono disciplinati dall'art. 10, comma primo, n. 8-ter) del d.P.R. n. 633/1972, come introdotto dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006, n. 223.

In vigore dal 12 agosto 2006

“ 1. Sono esenti dall'imposta:

(...)

8-ter) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse:

- a) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457;
- b) quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento;
- c) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione”.

Capovolgendo la prospettiva di cui al citato n. 8-ter), attesa la prevalenza delle operazioni soggette rispetto a quelle esenti, si può affermare che le cessioni di fabbricati strumentali per natura effettuate da imprese di ogni tipo ed oggetto, sono in genere soggette ad IVA, ad eccezione di quelle effettuate nei confronti di soggetti passivi con percentuale di detraibilità di imposta pari o superiore al 25%, cessioni che si considerano esenti nei casi in cui non venga esercitata l'opzione per l'imposizione prevista dalla lettera d) del n. 8-ter) dell'art. 10, citato.

Box, locali di deposito. La disciplina di cui sopra si applica anche ai box e ai locali di deposito (categorie catastali C/6 e C/2) se non ceduti come pertinenze di fabbricati ad uso abitativo.

(15) *Fabbricati strumentali per natura – Ipotecaria e catastale cd. rinforzate.*

Ai trasferimenti di immobili strumentali per natura di cui all'art. 10, comma primo, numero 8-ter), d.P.R. n. 633/1972, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, si applicano, con effetto dal 12 agosto 2006, data di entrata in vigore della legge n. 248/2006:

- l'imposta ipotecaria nella misura del 3%, ai sensi dell'art. 1-bis, tariffa, TUIC (articolo aggiunto dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006, n. 223);
- l'imposta catastale nella misura dell'1% ai sensi dell'art. 10, n. 1 del TUIC

Invece per le cessioni di immobili strumentali per natura, anche se soggette ad IVA, di cui siano parti "fondi immobiliari chiusi", si applicano l' imposta ipotecaria nella misura dell' 1,50% e l' imposta catastale nella misura dello 0,50% (art. 35, n. 10-ter, d.l. 223/06 in l. 248/06, come modificato dall'art. 1, comma 15 l. 220/2010 – legge di stabilità 2011).

L'art. 35, n. 10-ter, di cui sopra, nel testo vigente anteriormente alla modifica introdotta dalla l. 220/2011, prevedeva la riduzione a metà delle imposte ipotecaria e catastale cd rinforzate, oltre che alle cessioni con parti i fondi immobiliari chiusi anche a quelle con parti le imprese di locazione finanziaria ovvero le banche e gli intermediari finanziari, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria. Per gli acquisti e i riscatti di immobili concessi in locazione finanziaria la riduzione è rimasta pertanto in vigore dal 12 agosto 2006 al 31 dicembre 2010.

Come precisato alla Nota (3), alle cessioni effettuate da società di leasing a seguito dell'esercizio del diritto di riscatto o in conseguenza della risoluzione del contratto di locazione finanziaria per inadempimento dell'utilizzatore, con effetto dal 1° gennaio 2011 si applicano le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

Durante l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale cd rinforzate, ridotte a metà, la base imponibile risulta costituita dal valore venale dell'immobile, corrispondente al prezzo di riscatto finale aumentato dei canoni, depurati della componente finanziaria. (*Cfr. Circolare 1° marzo 2007 n. 12/E par. 4 e Risoluzione 22 giugno 2009 n. 163/E*)

(16) Reverse Charge. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze con *Decreto 25 maggio 2007* stabilisce che a decorrere dal 1° ottobre 2007, le disposizioni di cui all'art. 17 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 si applicano anche alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui all'art. 10, primo comma, n. 8-ter), lettera d), del medesimo decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto dal 1° ottobre 2007 il meccanismo dell'inversione contabile o "reverse charge" si applica anche alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati strumentali per natura per le quali nel relativo atto il cedente manifesti espressamente l'opzione per l'imposizione, escluse le altre ipotesi di cessioni di cui al n. 8-ter) alle quali continua ad applicarsi il meccanismo ordinario.

Il comma 156 dell'art. 1 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) inserisce nell'art. 17, sesto comma del d.P.R. n. 633/1972, dopo la lettera a), la lettera a-bis) del seguente tenore:

"alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui alle lettere b) e d) del numero 8-ter) dell'articolo 10".

In pratica il meccanismo del "reverse charge" viene esteso anche alle cessioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25% e viene regolato sia per quest'ultima fattispecie che per quella già disciplinata dal citato DM 25 maggio 2007 all'interno dell'art. 17 del d.P.R. 633/1972.

Come disposto dal successivo comma 157 della l. 244/2007 la disposizione del comma 156 relativamente alle cessioni di cui alla lettera b) del n. 8-ter) si applica a decorrere dal 1° marzo 2008, ferma restando l' applicabilità dell'inversione contabile alle cessioni di cui alla lettera d) del n. 8-ter) a far tempo dal 1° ottobre 2007.

Pertanto con riferimento alle cessioni di beni strumentali per natura restano escluse dal meccanismo del “reverse charge”:

- le cessioni effettuate entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di recupero;
- le cessioni effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Sulla base della nota della Direzione Generale del Catasto (n. 3/330 del 3 febbraio 1989)

si considerano fabbricati strumentali per natura quelli delle categorie catastali B, C, D, E e A/10.

Tenuto presente, per quanto riguarda autorimesse (C/6) e locali di deposito (C/2), che il meccanismo dell'inversione contabile può trovare applicazione soltanto nelle ipotesi in cui tali beni siano ceduti autonomamente o quali pertinenze di immobili strumentali per natura, trovando applicazione, nel caso in cui formino oggetto di cessioni quali pertinenze di fabbricati a destinazione abitativa la disciplina di cui al n. 8-bis) dell'art. 10 del d.P.R. 633/1972.

“(...) In sintesi:

- il cedente emette la fattura senza applicazione dell'IVA indicando nel documento emesso il riferimento all'art. 17, commi 5 e 6, lett. a-bis) del D.P.R. n. 633/1972;
- il cedente effettua la registrazione della fattura nel libro delle fatture;
- l'acquirente integra la fattura con l'indicazione materiale sullo stesso documento dell'aliquota e dell'IVA;
- l'acquirente registra la fattura sia nel registro degli acquisti che nel registro delle fatture.” (CNN Studio n. 17-2008/T)

(17) *Fabbricati strumentali per natura – alternatività Iva/Registro.* In attuazione del principio di alternatività Iva/Registro di cui all'art. 40 del TUR per le cessioni di fabbricati strumentali per natura l'imposta di registro è applicabile in modo uniforme, nella misura fissa di euro 168, sia per le cessioni assoggettate ad IVA che per quelle esenti dall'imposta, considerato che in entrambe le ipotesi si tratta di operazioni che rientrano nell'ambito applicativo dell'IVA. (Cfr. Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E)

(18) *Aree fabbricabili – definizione.* Ai sensi dell' art. 36, n. 2 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 (ai fini dell'applicazione del Dpr 633/72, del Dpr 131/86, del Dpr 917/86 e del Dlgs 504/92)

un' area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

(19) Registro – terreni. Ai sensi dell'art. 1, primo periodo, tariffa, parte prima, allegata al TUR, ai trasferimenti di terreni in genere si applica l'imposta di registro nella misura dell'*8%*.

Ai sensi dell'art. 1, undicesimo periodo, tariffa, parte prima, allegata al TUR, se il trasferimento ha per oggetto terreni compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l' intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto, si applica l'imposta di registro nella misura dell'*1%*.

Ai detti trasferimenti si applicano inoltre le imposte ipotecaria e catastale nella misura rispettivamente del *3%* e dell'*1%*.

Ai dell'art. 5 della legge 22 aprile 1982, n. 168 e degli artt. 27-31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, ai trasferimenti di terreni ricadenti in piani di recupero di iniziativa pubblica o di iniziativa privata, purché convenzionati, nei confronti dei soggetti che attuano il recupero, si applica l'imposta di registro in misura *fissa*.

(20) Aree fabbricabili – Iva 20%. Le cessioni nell'esercizio di imprese di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria sono soggette ad Iva nell'aliquota ordinaria del *20%*.

(21) Terreni non edificabili. Le cessioni aventi ad oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria non sono considerate cessioni di beni ai fini IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera c), d.P.R. n. 633/1972.

(22) Terreni agricoli tabelle tassazioni. Per le tassazioni alternative ed agevolate di terreni agricoli vedasi Tabella allegata allo *Studio CNN n. 67/2005/T*.

Le agevolazioni fiscali per la piccola proprietà contadina, scadute il 31 dicembre 2009, erano state riscritte dall'art. 2, comma 4-bis della legge 26 febbraio 2010, n. 25, conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194 (c.d. decreto mille proroghe), pubblicata nella G.U. n. 48 del 27 febbraio 2010, suppl. ord. N. 39; con effetto dal 28 febbraio 2010 fino al 31 dicembre 2010. (*Cfr. sul tema Studio CNN n. 49-2010/T*)

Con la soppressione nel testo del comma 4-bis del dl. 194/2009 conv. in l. n. 25/2010, di cui sopra, delle parole «e fino al 31 dicembre 2010», soppressione disposta dall'art. 1 comma 41 della l. 220/2010 (legge di stabilità 2011), le agevolazioni fiscali della PPC sono ora a regime.

(23) Registro – terreni agricoli. Ai sensi dell'art. 1, terzo periodo, tariffa parte prima TUR, se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti che non fruiscono di agevolazioni, si applica l'imposta di registro nella misura del 15%.

CAPITOLO II

PREZZO VALORE – VALUTAZIONE AUTOMATICA

Art. 1 comma 497 legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni - testo attuale:

“In deroga alla disciplina di cui all'art. 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600 , per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento.”

Art. 52 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - testo attuale:

“Rettifica del valore degli immobili e delle aziende.

(...)

4. Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, né i valori o corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma degli articoli 47 e 48. Ai fini della disposizione del presente comma le modifiche dei coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione dei decreti previsti dagli articoli 87 e 88 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, nonché per le scritture private non

autenticate presentate per la registrazione da tale data. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria.

5. I moltiplicatori di settantacinque e cento volte possono essere modificati, in caso di sensibili divergenze dai valori di mercato, con decreto del Ministro delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale . Le modifiche hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione del decreto nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data.

5-bis. Le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate all'articolo 1 comma 497 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni”.

Meccanismo operativo

Rendita catastale rivalutata del **5%** e moltiplicata per:

120 [Immobili ad uso abitativo (Categoria A - esclusa A/10) e relative pertinenze]

110 [Immobili ad uso abitativo e relative pertinenze - "prima casa"]

OPPURE

Rendita catastale moltiplicata per:

126 [Immobili ad uso abitativo (Categoria A - esclusa A/10) e relative pertinenze]

115,50 [Immobili ad uso abitativo e relative pertinenze - "prima casa"]

EVOLUZIONE NORMATIVA

A) Art. 1 comma 497 legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006)

Con effetto dal 1° gennaio 2006

Per le sole cessioni tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto, dal valore dell'immobile determinato con i meccanismi di rivalutazione della rendita catastale, cd "valutazione automatica", di cui all'art. 52 d.P.R. n. 131 del 1986. Gli onorari notarili sono ridotti del 20 per cento.

Fattispecie

Si ritiene concordemente che la nozione di "cessione" ricomprenda oltre agli atti traslativi del diritto di proprietà anche quelli traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento.

"(...) si ritiene che rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 1, comma 497 in esame non solo le 'fattispecie traslative' in senso stretto, ma anche gli acquisti a titolo derivativo-costitutivo, gli atti traslativi della nuda proprietà, gli atti di rinuncia e ogni altro negozio assimilato al trasferimento, per il quale la base imponibile è determinata con riferimento al valore del bene oggetto dell'atto, ai sensi dell'art. 43 del T.U.R."
(Risoluzione 1° giugno 2007 n. 121/E)

Pertinenze

Come confermato dalla stessa Af (*Telefisco 2006*) il regime di favore si estende alle pertinenze senza limitazione di numero e anche se acquistate separatamente dal bene principale, purché risulti nell'atto di acquisto la destinazione pertinenziale.

Richiesta

La norma sembra lasciare libertà in ordine alla forma e alle modalità di manifestazione di tale richiesta da parte dell'acquirente, ma si consolida la prassi di far risultare la richiesta nel corpo dell'atto.

Riduzione degli onorari

Il Cnn con deliberazione del 14 gennaio 2006 stabilisce che il compenso del notaio sia ridotto del 20% rispetto all'importo complessivo spettantegli per un atto di valore pari al corrispettivo dichiarato, calcolato secondo la tariffa e i criteri approvati dai Cnd.

B) Art. 35 comma 21 decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 (Decreto Bersani-Visco)

Con effetto dal 6 luglio 2006

All'art. 1 della legge n. 266/2005 sono apportate le seguenti modificazioni:

al comma 497:

dopo il primo periodo è inserito il seguente: "*Le parti hanno comunque l' obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito*";

nel secondo periodo, le parole: " del 20 per cento" sono sostituite dalle seguenti: " *del 30 per cento*".

al comma 498, in fine, è aggiunto il seguente periodo: "Se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l' imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l' importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986".

Corrispettivo

Viene ribadito che il meccanismo del prezzo-valore si applica a condizione che nell'atto sia indicato il corrispettivo pattuito, ferme le conseguenze sanzionatorie in caso di occultazione.

Onorari

Una tesi contraria alla posizione assunta dal Cnn ritiene che la riduzione debba applicarsi soltanto agli onorari, esclusi quindi diritti e compensi.

B1) Art. 35 comma 23-ter decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 (Decreto Bersani-Visco):

All'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l' imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, dopo il comma 5 è aggiunto il "5-bis. *Le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate all'articolo 1, comma 497 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni.*"

C) Art. 1 comma 309 legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007)

Con effetto dal 1° gennaio 2007

Le parole "per le sole cessioni fra persone fisiche" di cui al comma 497, art. 1 L. 266/2005 sono sostituite dalle seguenti: "*e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, (1) per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche*".

Fermo restando l'ambito oggettivo (immobili ad uso abitativo e relative pertinenze) il regime di favore viene esteso a tutte le cessioni soggette a imposta di registro, purché effettuate nei confronti di "persone fisiche", quindi oltre a quelle fatte da cedenti per i quali non ricorre il presupposto soggettivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, anche a quelle effettuate da società o imprese ed esenti da IVA, precisamente:

- cessioni da imprese costruttrici o di ristrutturazione poste in essere oltre i quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento; (2)
- cessioni da imprese che non hanno costruito o ristrutturato l'immobile.

Studi Cnn sul tema:

Cnn - Quesito n. 90-2006/T, che ritiene non applicabile la disciplina del prezzo-valore alle donazioni di immobili ad uso abitativo e ai trasferimenti di magazzini o garage che non siano pertinenze di immobili abitativi.

Cnn Studio n. 117/2006/T, secondo il quale la novella non comporta la esclusione della limitazione dei poteri di rettifica in relazione a cessioni di immobili e/o relative pertinenze aventi i requisiti soggettivi ed oggettivi stabiliti nel comma 497 art. 1 legge 266/2005, laddove non sia stata esercitata la specifica "opzione" di volersi valere della regola "prezzo-valore".

In pratica si ritiene che il potere di accertamento resti precluso con riferimento ai trasferimenti astrattamente ricadenti nella disciplina del prezzo-valore, indipendentemente dal fatto che le parti abbiano esercitato o meno l' opzione per tale disciplina.

Per contestare l' opposta opinione secondo cui la preclusione del potere di rettifica sarebbe connessa all'esercizio in concreto dell'opzione mediante dichiarazione resa al notaio a sensi del comma 497 citato, lo Studio rileva, tra l' altro:

- che in tal modo il comma aggiunto all'art. 52 T.U. R. "produrrebbe un effetto ablativo ed eliminativo della portata, significato, funzione ed efficacia dei due commi - quarto e quinto - ad esso precedenti, almeno in relazione alla categoria degli atti di 'cessione';
- che la nuova norma del n. 5-bis fa riferimento a "cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1 comma 497 ..." non "all'intero procedimento in cui si articola la vicenda del 'prezzo-valore'" per cui è lecito ritenere che il legislatore abbia voluto riferirsi non al meccanismo in quanto concretamente

verificato ed applicato in concreto “ ma solo a quel 'tipo' negoziale astratto in presenza del quale la richiesta del prezzo-valore (logicamente distinta e al di fuori dei caratteri strutturali del 'tipo') diventa plausibile per il sistema”.

Cnn - Quesito n. 15-2007/T, che ritiene applicabile il meccanismo del prezzo-valore alle assegnazioni di immobili ad uso abitativo effettuate da società semplici a favore di soci persone fisiche.

Cnn - Quesito n. 51-2007/T, che ritiene non applicabile il predetto meccanismo all' atto di trasferimento in seguito ad aggiudicazione all'asta pubblica di immobile abitativo e relativa pertinenza di proprietà di una SCIP s.r.l. a favore di acquirente persona fisica.

Cnn - Materiali Tributari - La disciplina del "prezzo-valore" dopo la Finanziaria 2007: tabelle sinottiche a cura del notaio A.Pischetola (in *CNN Notizie 15/5/2007*).

Prassi Agenzia Entrate

Alloggi di edilizia residenziale pubblica. La Risoluzione 19 giugno 2000 n. 89/E, in relazione agli atti di vendita di alloggi di edilizia residenziale pubblica con prezzo determinato secondo i criteri stabiliti dagli articoli 10 (ultima parte) e 12 lettera a) della legge 24 dicembre 1993, n. 560 , afferma che “l'ufficio non può esercitare il potere di rettifica ai sensi dell'art. 52, comma 4, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, neanche quando il valore dichiarato risulti inferiore al valore catastale”.

Ambito oggettivo. Circolare 6 febbraio 2007 n. 6/E:

“ 1.4 L'ambito oggettivo di applicazione delle nuove norme

Per effetto dell'aggiunta del comma 5-bis all'art. 52 T.U.R., l'accertamento di valore si estende alla generalità degli atti di cessione di immobili per i quali non ricorrono i presupposti previsti dall'art. 1, comma 497 della legge n. 266 del 2005 e successive modificazioni.

Si riepilogano gli atti di cessione di immobili sottoponibili ad accertamento di valore ex primo comma art. 52 T.U.R., fino alla data di entrata in vigore della legge finanziaria per il 2007 (cioè dal 4 luglio 2006 fino al 31 dicembre 2006):

- cessioni di immobili in cui anche una sola delle parti sia persona fisica che agisce nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- cessioni di immobili in cui anche una sola delle parti non sia persona fisica;
- cessioni di immobili nelle quali, pur sussistendo i requisiti oggettivi e soggettivi stabiliti nel comma 497, art. 1, legge 266 del 2005, non sia stata

espressa la dichiarazione di volersi avvalere della regola del "prezzo-valore";

- cessioni di terreni;

- cessioni di fabbricati non abitativi (uffici, negozi, opifici, ecc.);

- cessioni di pertinenze relative a fabbricati non abitativi;

- cessioni di immobili facenti parte di compendi aziendali;

- conferimenti in società;

- divisioni con conguaglio (a meno che non torni applicabile, in presenza di immobili abitativi, la regola del "prezzo-valore");

rinunce a diritti reali immobiliari con efficacia traslativa.

In forza delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria per il 2007, in vigore dal 1 gennaio, le prime due fattispecie dell'elenco sopra riportata sono sostituite con le seguenti:

- cessioni di immobili in cui la parte acquirente sia persona fisica che agisce nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;

- cessioni di immobili in cui la parte acquirente non sia persona fisica. Va inoltre ricordato che, ai sensi del comma 116 della legge finanziaria per il 2007, risultano assoggettabili ad accertamento di valore, ove la base imponibile non sia determinabile in modo automatico, le assegnazioni di immobili ai soci da parte delle società non operative individuate al comma 111".

Trasferimenti a seguito di aggiudicazione nei pubblici incanti. I trasferimenti di unità immobiliari ad uso abitativo nei confronti di persone fisiche, posti in essere dalle SCIP a mezzo della procedura di asta pubblica e in genere i trasferimenti a seguito di aggiudicazione nei pubblici incanti, non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni. (*Cfr. Risoluzione 17 maggio 2007 n. 102/E – Risoluzione 1 giugno 2007 n. 121/E*)

Scrittura privata non autenticata. La disciplina prevista dal comma 497 dell'art. 1 della legge 266/2005, che consente all'acquirente di unità immobiliare ad uso abitativo e relative pertinenze di optare per la determinazione della base imponibile ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5 del T.U.R., dato il tenore letterale della norma "richiesta della parte acquirente resa al notaio", non è applicabile alle cessioni effettuate tramite scrittura privata non autenticata. (*Cfr. Risoluzione 1 giugno 2007 n. 121/E*)

Terreni agricoli. "La formulazione letterale della norma, pertanto, impedisce di estendere il regime di cui al più volte citato comma 497, ai terreni agricoli. Infatti, l'inserimento nell'articolo 52, del comma 5-bis, implica che per le cessioni immobiliari che esulano dall'ambito applicativo del comma 497, tra cui cessioni di terreni, la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio dell'immobile trasferito, o se superiore, dal corrispettivo pattuito." (*Risoluzione 1° giugno 2007 n. 121/E*)

Divisione senza conguaglio. La Circolare 6/E/2007 stabilisce inoltre che la preclusione al potere di rettifica continua a trovare applicazione anche con riferimento alle *divisioni senza conguaglio*, purché risultino valori dichiarati in misura non inferiore ai valori catastali rivalutati.

La Nota Prot. n. 909-6231/2008 Agenzia delle Entrate Direzione Regionale dell'Emilia Romagna afferma che “(...) le divisioni immobiliari senza conguaglio esulano dalla problematica del prezzo-valore ma, nel rispetto delle condizioni di legge, per esse continua a trovare applicazione la preclusione alla rettifica del valore di cui all'articolo 52, comma 4 e 5, Testo Unico. Per contro, in caso di divisioni con conguaglio saranno applicabili il principio del prezzo-valore limitatamente al conguaglio stesso e, nel rispetto delle condizioni di legge, la preclusione di cui all'articolo 52, comma 4 e 5, sul residuo valore”.

Divisione con conguaglio. La Risoluzione 14 giugno 2007 n. 136/E per la applicabilità del criterio del prezzo-valore al conguaglio divisionale, in presenza di immobili ad uso abitativo.

Viene attratta pertanto a tassazione quella parte del valore catastale corrispondente al rapporto tra conguaglio e valore complessivo dell'immobile assegnato.

In presenza nella massa comune anche di immobili diversi da quelli ad uso abitativo è necessario determinare preventivamente la quota parte di conguaglio riferibile all'immobile abitativo.

L' affermazione contenuta in detta Risoluzione per cui “con riferimento alla fattispecie prospettata, si deve escludere l' applicazione del criterio c.d. tabellare alle divisioni senza conguaglio” fa sorgere il dubbio circa la sussistenza della preclusione al potere di rettifica in relazione a questi ultimi atti.

Tuttavia, poiché la Risoluzione conclude per l' applicabilità del prezzo-valore alla divisione con conguaglio, si deve ritenere che tale precisazione non abbia inteso sancire il venir meno della preclusione al potere di rettifica in relazione alle divisioni senza conguaglio ma soltanto ribadire che, mancando in queste ultime, a differenza di quelle con conguaglio, una “cessione” ritenuta tale ai fini fiscali, il meccanismo del prezzo-valore possa trovare applicazione soltanto rispetto alle prime.

Permuta. Secondo la Risoluzione 9 novembre 2007 n. 320/E il criterio del prezzo-valore di cui all'art. 1 comma 497, l. 266/2005 e successive modificazioni è applicabile anche al contratto di permuta.

“La normativa citata, facendo generico riferimento alle cessioni aventi per oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze senza qualificare il tipo di cessione, e' applicabile non solo alle fattispecie traslative in senso stretto (contratto di compravendita), ma anche agli acquisti a titolo derivativo-costitutivo, agli atti traslativi della nuda proprietà, agli atti di rinuncia e ad ogni

altro negozio assimilato al trasferimento e quindi anche alla permuta”.

Pertinenze - terreni agricoli. La *Risoluzione 11 aprile 2008 n. 149/E*, nel confermare che il regime di favore si estende alle pertinenze senza limitazione di numero e anche se acquistate separatamente dal bene principale, purché risulti nell'atto di acquisto la destinazione pertinenziale, ribadisce la necessità che gli immobili pertinenziali siano suscettibili di valutazione automatica e siano dotati di una propria rendita catastale e conseguentemente ritiene applicabile il meccanismo del prezzo-valore alla cessione dei terreni agricoli, nel caso in cui detti terreni costituiscano effettivamente una ‘pertinenza’ del fabbricato abitativo, con la conseguente individuazione della base imponibile nel valore catastale, calcolato ai sensi dei commi 4 e 5 dell'articolo 52 del D.P.R. n. 131/1986 e con l'applicazione dell'aliquota propria applicabile al bene principale (fabbricato) ai sensi dell'articolo 1, della Tariffa, Parte Prima, allegata al predetto TUR.

Sentenza costitutiva ex articolo 2932 del codice civile. Fondandosi sulla lettera della legge che prevede che l'applicazione del criterio tabellare consegue ad apposita richiesta resa al notaio all'atto della cessione, la *Risoluzione 21 giugno 2007 n. 141/E* conclude per la inapplicabilità del meccanismo del prezzo-valore a fattispecie diverse da quelle in cui interviene la figura del notaio, ivi comprese quelle caratterizzate da trasferimento coattivo mediante sentenza. In tali casi la base imponibile risulta essere costituita dal valore venale in comune commercio di cui all'art. 51 comma 2 del T.U.R.

Errore di calcolo. In presenza dei presupposti normativi e della richiesta di parte formulata al notaio, l'indicazione in atto di un valore inferiore a quello risultante dall'applicazione dei criteri dettati dai commi 4 e 5 dell'art. 52 del TUR, non comporta la inapplicabilità del meccanismo del prezzo-valore.

“Ne consegue che l'insufficiente indicazione in atto del valore catastale non riesponde il potere accertativo dell'ufficio sulla base del “valore venale in comune commercio”, ai sensi del combinato disposto degli articoli 51 e 52 del TUR, ma consente allo stesso di quantificare la maggiore imposta scaturente dalla base imponibile catastale, rideterminata secondo i criteri dettati dai commi 4 e 5 dell'articolo 52 del TUR. (Cfr. *Risoluzione 9 luglio 2009 n. 176/E*)

Atto integrativo. Con riferimento a un atto di permuta tra privati nel quale le parti per “mera dimenticanza” avevano omesso di richiedere al notaio rogante l'applicazione del meccanismo del prezzo-valore, l'AE ritiene non ammissibile il ricorso a un atto integrativo contenente la richiesta mancante.

La soluzione, secondo l'AE, “risponde anche alla necessità di garantire la certezza nei rapporti giuridici e di tutelare il reciproco affidamento tra il contribuente e

l'Amministrazione finanziaria. La scelta compiuta all'atto del trasferimento di volersi avvalere della disciplina del prezzo-valore, produce, infatti, conseguenze immediate in ordine all'attività di controllo degli Uffici, inibendo i poteri di rettifica (articolo 52, comma 5-bis, TUR). Non è ipotizzabile, ad esempio, che l'attività di accertamento sul valore avviata dall'Ufficio, possa essere inibita dall'acquirente attraverso la presentazione di un atto integrativo diretto a chiedere l'applicazione del meccanismo del prezzo-valore.” (Cfr. *Risoluzione 9 giugno 2009 n. 145/E*)

Note

- (1) “Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi , di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.”
- (2) Per effetto della modifica apportata all'art. 10 n. 8-bis del d.P.R. 633/1972 dall'art. 1, comma 330, legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) sono esenti dalla imposta: “le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all' art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata”

CAPITOLO III

CESSIONI A TITOLO ONEROso DI BENI IMMOBILI TASSAZIONE SOSTITUTIVA DELLE PLUSVALENZE

[DISCIPLINA – PRINCIPI - CASI E QUESTIONI - RIDETERMINAZIONE VALORE TERRENI - EVOLUZIONE NORMATIVA]

1. DISCIPLINA

Ai sensi dell'art. 1, comma 496, legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni, relativamente alle cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, la parte venditrice, con apposita dichiarazione resa al notaio in sede di atto di cessione, può chiedere che sulla plusvalenza realizzata sia applicata un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito nella misura del 20%.

A tal fine il cedente versa la relativa provvista al notaio, che provvede quindi all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva e alla conseguente comunicazione all'Agenzia delle entrate competente.

Il meccanismo sostitutivo deroga alla disciplina di cui all'art.67,comma primo, lettera b) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, T.u.i.r., secondo cui le plusvalenze realizzate mediante le cessioni di cui sopra costituiscono redditi diversi tassabili nei modi ordinari previsti dal citato T.U., purché non siano state conseguite nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Per la cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione il periodo di cinque anni di cui sopra decorre dalla data di acquisto da parte del donante.

Non realizzano plusvalenze le cessioni a titolo oneroso di immobili acquistati per successione e quelle aventi a oggetto unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione siano state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Ai sensi dell' art. 5, n. 5 del T.u.i.r. per familiari si intendono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Il meccanismo di tassazione sostitutivo non si applica ai terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, le cui cessioni a titolo oneroso sono in ogni caso idonee a realizzare plusvalenze tassabili ordinariamente, anche se gli immobili stessi siano pervenuti per successione o siano posseduti da più di cinque anni.

Ai sensi dell'art. 68 del T.u.i.r. le plusvalenze di cui sopra sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inherente al bene medesimo.

Per gli immobili acquistati per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

Si ritiene che nella maggiorazione del "valore iniziale" possano ricomprendersi non solo le spese relative all'acquisto ma anche qualsiasi altra spesa inherente al bene, ivi comprese quelle connesse alla cessione.

Pertanto il prezzo di acquisto del bene ceduto può essere aumentato dei costi inerenti relativi a: spese notarili; spese per prestazioni professionali in genere; imposte e tasse (iva, registro, ipotecaria, catastale, bollo, ecc.); tributi speciali; spese di mediazione sostenute per l'acquisto e per la cessione; spese per liberare l'immobile da servitù, oneri e altri vincoli; spese incrementative, ivi comprese quelle per lavori di manutenzione e di ristrutturazione; ogni altra spesa inherente al bene.

Il costo di costruzione del bene ceduto può essere aumentato del prezzo di acquisto del terreno e delle altre spese e imposte di cui sopra.

Sembra doversi escludere la possibilità di portare in deduzione della base imponibile le spese notarili relative a mutui contratti per l'acquisto dell'immobile e i relativi interessi passivi, da considerarsi non costi inerenti all'immobile ma costi relativi alle modalità di acquisizione della provvista necessaria per l'acquisto.

Il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 sull'INVIM, disciplina per certi versi analoga a quella sulla tassazione delle plusvalenze, all'art. 12 escludeva esplicitamente dalle spese detraibili gli interessi passivi corrisposti in relazione all'acquisto. Tanto, secondo la Circolare 19 dicembre 1972, n. 16 del Ministero delle Finanze, allo scopo di non creare disparità di trattamento tra soggetti che acquistavano con mezzi propri e contribuenti che procedevano all'acquisto mediante la contrazione di un mutuo.

Si reputa inoltre non computabile nei "costi inerenti" l'imposta comunale sugli immobili pagata dal proprietario-cedente, trattandosi di tributo ordinario da corrispondere in ragione del solo possesso del bene, tributo peraltro non deducibile agli effetti dell'imposta erariale sui redditi a norma dell'art. 17 del D.lgs. n. 504/1992 istitutivo dell' ICI stessa. (*Cfr. Quesito Cnn n. 9-2007/T*)

2. PRINCIPI

2.1. *Fattispecie*

Si ritiene che nella nozione di "cessioni a titolo oneroso" siano da ricomprendersi oltre agli atti traslativi del diritto di proprietà anche gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento.

2.2. Oggetto

Vi rientrano i beni immobili in genere ceduti prima che siano decorsi cinque anni dalla data dell'acquisto o della costruzione, esclusi i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, per le cui cessioni, con effetto dal 1° gennaio 2007, è stata esclusa la possibilità di avvalersi del meccanismo sostitutivo di tassazione. In relazione a tali ultime cessioni la disciplina è rimasta pertanto in vigore dal 1° gennaio al 31 dicembre 2006.

2.3. Imposta sostitutiva - Aliquota attuale.

Aliquota elevata dal 12,50% al 20% con effetto dal 3 ottobre 2006, a seguito della modifica apportata, dall'art. 2, comma 21, d.l. n. 262/2006 conv. dalla l. n. 286/2006, all'art. 1, comma 496 , legge n. 266/2005.

2.4. Soggetti e redditi.

L' art. 67 del T.u.i.r. considera redditi diversi le plusvalenze di cui alla lettera b) in quanto non conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice.

2.5. Opzione – Atto integrativo.

Il contribuente, per avvalersi del regime fiscale agevolato di cui all'art. 1, comma 496, della legge n. 266 del 2005, deve necessariamente optare, all'atto della cessione, per l'applicazione del regime sostitutivo e provvedere al contestuale versamento al notaio, della provvista necessaria per il pagamento della relativa imposta. (*Cfr. Risoluzione 21 giugno 2007 n. 143/E*)

E' stato tuttavia ritenuto che l'opzione, non risultante dall'atto di cessione, possa essere esercitata anche successivamente mediante atto integrativo anteriore all'applicazione dell'imposta ordinaria. (*Cfr. Studio Cnn 230-2007/T*)

Nel caso di più venditori, l'AE ritiene ammissibile che l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sia esercitata solo dai soggetti che abbiano interesse ad avvalersene. (*Cfr. Circolare 13 febbraio 2006 n. 6/E par. 11.8*)

In assenza di opzione per il meccanismo sostitutivo, l'imposta sulla plusvalenza può essere assolta o nei modi ordinari previsti dal T.u.i.r o mediante ricorso alla tassazione separata prevista dall'art. 17, comma 1, lettera g-bis) del medesimo T.U.

2.6. Ruolo del notaio.

Il tema è trattato dallo *Studio Cnn n. 3/2006/T*.

2.7. Versamento e comunicazione.

Il notaio è tenuto ad eseguire il versamento dell' imposta applicata sulla plusvalenza, sostitutiva dell' imposta sul reddito, entro il termine previsto per il versamento dell' imposta di registro (30 giorni dalla stipula dell' atto), presentando all' Agenzia delle entrate apposito modello per via telematica, unitamente al contratto di compravendita trasmesso ai fini della registrazione, utilizzando le procedure disciplinate dal d.P.R. 18 agosto 2000, n. 308 e dai successivi decreti e provvedimenti attuativi, secondo le specifiche tecniche contenute nell'allegato 1 del provvedimento dell' Agenzia del territorio 6 dicembre 2006, concernente l' estensione delle procedure telematiche relative agli adempimenti in materia di atti immobiliari.

Il modello deve essere compilato in relazione a un solo cedente e ad un solo immobile.

Nell'ipotesi in cui nell'atto di cessione intervengano più venditori e/o vengono trasferiti più immobili, per ciascun cedente che intenda avvalersi della tassazione sostitutiva devono essere compilati tanti modelli quanti sono gli immobili oggetto della cessione per i quali tale tassazione viene richiesta.

(*Cfr. Risoluzione 5 gennaio 2006 n. 1/E - Provvedimento del direttore dell' AE 12 gennaio 2007, Prot. n. 2006/133524 - pubblicato nella G.U. n. 19 del 24 gennaio 2007*)

3. CASI E QUESTIONI

3.1. Cessioni di immobili acquistati da non più di cinque anni

Se l'immobile per la maggior parte del periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e la vendita è stato adibito ad abitazione principale del cedente o di un suo familiare viene meno la presunzione di cessione posta in essere per finalità speculativa.

Pertanto la cessione non realizza plusvalenza tassabile a sensi dell'art. 67, comma primo, lett. b) del T.u.i.r.

L'unità immobiliare destinata ad abitazione deve essere classificata nella categoria catastale A, non assumendo alcun rilievo l'utilizzazione di fatto diversa dalla classificazione catastale.

Pertanto e per tale finalità l'unità immobiliare, oggetto di nuova costruzione o di ristrutturazione, può essere considerata idonea all'uso abitativo soltanto a decorrere dalla data di iscrizione nel catasto dei fabbricati.

Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente, tenuto presente che la dimora abituale in luogo diverso da quello risultante dai registri anagrafici deve essere provata sulla base di circostanze oggettive, quali, per es., l'intestazione delle utenze, l'effettivo utilizzo dei servizi connessi, le risultanze della corrispondenza.

(Cfr. *Risoluzione 21 maggio 2007 n. 105/E - Risoluzione 30 maggio 2008 n. 218/E*)

3.2. Cessioni di immobili ricevuti per donazione

In generale, se l'immobile per la maggior parte del periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e la vendita è stato adibito ad abitazione principale del cedente o di un suo familiare, la cessione non realizza plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1 , lett. b) del T.u.i.r.

Ai sensi dell'ultimo capoverso della predetta lettera b) dell'art. 67, in caso di cessione a titolo oneroso di immobile ricevuto in donazione il periodo di cinque anni di cui sopra decorre dalla data di acquisto da parte del donante.

Quest'ultima disposizione, introdotta dall' art. 37, comma 38, decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, intenderebbe evitare, secondo l'AF, eventuali manovre elusive.

In pratica la norma avrebbe lo scopo di impedire che il proprietario di un immobile, che non abbia ancora maturato il quinquennio di possesso e che non lo abbia destinato ad abitazione principale propria o dei suoi familiari, intendendolo vendere, doni l'immobile stesso per es. a un familiare che successivamente proceda alla vendita, sottraendosi così al pagamento della plusvalenza, stante la espressa esclusione contenuta nella previgente normativa della tassabilità delle cessioni di immobili acquistati per donazione.

Il comma 39 dell'art. 37, d.l. 223/2006 citato, modifica inoltre l'art. 68, comma 1 del T.u.i.r prevedendo che per gli immobili acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante. In base al combinato disposto delle due disposizioni modificative degli articoli 67 e 68 del T.u.i.r , si può pertanto ritenere che siano attratte a tassazione le plusvalenze realizzate mediante cessioni di immobili con provenienza donativa rispetto alle quali concorrono simultaneamente le seguenti condizioni:

- che l'immobile sia stato acquistato dal donante a titolo oneroso;
- che non siano decorsi cinque anni dall'acquisto in capo al donante;

- che l'immobile non sia stato destinato per il maggior periodo intercorso tra l'acquisto del donante e la cessione fatta dal donatario ad abitazione principale di quest'ultimo o di un suo familiare.

Non realizzano pertanto plusvalenze le cessioni a titolo oneroso di immobili acquisiti per donazione, oltre che nelle ipotesi in cui sia decorso il quinquennio dall'acquisto da parte del donante o in cui l'immobile sia stato adibito ad abitazione principale dal donatario o da un suo familiare, altresì nell'ipotesi in cui l'immobile sia stato acquistato dal donante per successione o donazione, atteso che l'espressione adottata dall'ultimo capoverso del primo comma dell'art. 68 citato è riferita evidentemente ad ipotesi di acquisto a titolo oneroso. (*Cfr. Circolare 4 agosto 2006 n. 28 par. 61*)

3.3. Cessione nel quinquennio di pertinenza dell'abitazione principale

La cessione separata della pertinenza destinata al servizio dell'immobile adibito ad abitazione principale non determina plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) del T.u.i.r. (*Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 26-2008/T*)

3.4. Cessione di fabbricato acquistato per usucapione

“ (...) La rivendita di fabbricati acquistati per usucapione non è quindi riconducibile alla previsione di cui all'art. 81, lett. b) [n.d.r. ora art. 67, comma 1, lettera b)], in quanto l'acquisto avviene a titolo originario e non mediante atto traslativo di carattere oneroso. Inoltre il tempo richiesto per il compimento dell'usucapione (20 anni in caso di usucapione ordinaria e 10 anni in caso di usucapione abbreviata) risulta concettualmente incompatibile con l'intento speculativo che e' sottinteso dalla previsione di cui al richiamato art. 81, lett. b) [n.d.r. ora art. 67, comma 1, lettera b)], secondo cui si evidenzia un incremento di ricchezza imponibile solo nelle ipotesi in cui l'operazione di acquisto e rivendita si realizzi nell'arco di un quinquennio”. (*Risoluzione 31 marzo 2003 n. 78/E*)

3.5. Cessione di fabbricato costruito e ultimato

L'AE ritiene che il termine quinquennale agli effetti dell'art. 67 del T.u.i.r. decorra dal momento in cui l'immobile è stato ultimato. Rilevando a tal fine, anche in assenza della formale attestazione di ultimazione dei lavori rilasciata dal tecnico competente e dall'accatastamento, “la sostanziale fruizione o utilizzazione economica del bene”. (*Cfr. Risoluzione 6 giugno 2008 n. 231/E*)

Contrariamente a quanto affermato con la *Risoluzione n.105/E/2007*, di cui sopra sub 1.1. “ Cessioni di immobili acquistati da non più di cinque anni.”, nella specie l'AE reputa irrilevante l'accatastamento, trattandosi di immobile che era stato

già concesso in locazione e utilizzato prima dell'attribuzione da parte del catasto della categoria e della rendita catastale.

3.6. Cessione di fabbricato allo stato rustico

Nel caso in cui oggetto di cessione sia un fabbricato non ultimato ma esistente ai sensi del n. 6 dell'art. 2645-bis C.C., cioè sia stato eseguito il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e sia stata completata la copertura, la plusvalenza rientra nella previsione di cui all'art. 67, comma 1, lettera b) del T.u.i.r. relativa alla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni.

In tale ipotesi il quinquennio inizia a decorrere dal momento in cui il fabbricato è venuto ad esistenza ai sensi dell'art. 2645-bis, n. 6 C.C. citato. Circostanza da comprovarsi ad es. con la denuncia al catasto dei fabbricati nella categoria provvisoria dei fabbricati in corso di costruzione.

In assenza di tali presupposti l'immobile rileva ancora come terreno edificabile la cui cessione genera in ogni caso plusvalenza ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), seconda parte del T.u.i.r. (*Cfr. Risoluzione 28 gennaio 2009 n. 23/E*) In tal senso anche CNN Risposta a *Quesito n. 73-2007/T*.

Conseguentemente la parte venditrice che non agisca nell'esercizio delle attività di cui al primo capoverso del primo comma dell'art. 67 citato:

a) qualora ricorrono i presupposti perché il fabbricato possa considerarsi "esistente", potrà avvalersi del meccanismo di tassazione sostitutivo della plusvalenza, che risulterà costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo di costruzione del bene ceduto aumentato di ogni altro costo inherente, ivi compreso quello dell'area, eventualmente rivalutato;

b) qualora, invece, l'immobile "rilevi" ancora come terreno edificabile, non potrà avvalersi del meccanismo di tassazione sostitutivo della plusvalenza, che risulterà costituita:

- con il regime ordinario, dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inherente, rivalutato in base alla variazione degli indici di cui all'art. 68, n. 2 del T.u.i.r (per i terreni acquistati per successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato o in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inherente);

- con il regime sostitutivo (a seguito di rideterminazione del valore di acquisto), dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il valore di perizia, aumentato dei costi sostenuti per la redazione della stessa.

3.7. Cessione di uno o di entrambi gli appartamenti ricavati dal frazionamento di un immobile acquistato nell'intero da non più di cinque anni

La cessione separata o congiunta delle unità derivanti dal frazionamento non determina plusvalenza a condizione che l'immobile nella sua originaria consistenza sia stato adibito ad abitazione principale del contribuente o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione. (Cfr. Risoluzione 30 maggio 2008 n. 219/E)

3.8. Cessione di unità immobiliari costruite in sopraelevazione di immobile acquistato da non più di cinque anni e destinato ad abitazione principale del contribuente

Secondo l'AE per le unità immobiliari oggetto di nuova costruzione la eventuale plusvalenza concorre alla base imponibile Irpef. (Cfr. Risoluzione 30 maggio 2008 n. 219/E)

3.9. Cessione nel quinquennio a seguito di separazione o divorzio di immobile non adibito ad abitazione principale dei coniugi o di loro familiari

Nei trasferimenti immobiliari tra coniugi conseguenti agli accordi di separazione personale o divorzio, manca normalmente il presupposto dell'onerosità. Tuttavia, anche nelle ipotesi in cui si faccia luogo al pagamento di un corrispettivo, si può ritenere che la cessione non sia soggetta a tassazione ai sensi degli articoli 67 e 68 del T.u.i.r., stante la esenzione da ogni imposta e tassa prevista per tali trasferimenti dall'art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74. (Cfr. CNN Studio n. 60-2006/T)

3.10. Cessione nel quinquennio di immobile di proprietà di entrambi i coniugi, assegnato in sede di separazione personale al marito

Ai sensi dell'art. 67, lettera b) del T.u.i.r. si considerano redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, escluse le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Pertanto secondo l'AF la cessione “a titolo oneroso, entro il quinquennio dall'acquisto, dell'immobile adibito ad abitazione principale del solo marito, assegnatario della stessa a seguito di separazione consensuale, non produce plusvalenza imponibile nei confronti della moglie separata dato che il marito, anche in regime di separazione, è considerato un familiare.” (Risoluzione 7 marzo 2008 n. 82/E)

3.11. Cessione nel quinquennio a seguito di consolidazione dell'usufrutto

La cessione non genera plusvalenza tassabile qualora l'immobile sia stato adibito ad abitazione principale dell'usufruttuario o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione.

In caso contrario secondo l'AE “ la plusvalenza da assoggettare a tassazione risulta costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito per la cessione dell'immobile del quale i venditori, a seguito dell'estinzione dell'usufrutto hanno riacquistato la piena proprietà, e il prezzo da questi pagato per la nuda proprietà, aumentato di ogni altro costo inherente al bene, ai sensi dell'art. 68 del T.u.i.r. e rivalutato secondo gli indici ISTAT, come precisato dalla circolare del 6 novembre 2002 n. 81, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale del 9 luglio 2002, n. 328”. (*Risoluzione 30 maggio 2008 n. 218/E*)

3.12. Valore della nuda proprietà in caso di estinzione dell'usufrutto

"La Circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002, con riferimento alla disciplina dettata dalla legge 28 dicembre 2001, n. 448, ha precisato che possono usufruire della rideterminazione del valore dei terreni o delle partecipazioni i contribuenti che, alla data di riferimento (attualmente, il 1 gennaio 2010), possiedono i beni rivalutabili a titolo di proprietà ovvero siano titolari di altro diritto reale sugli stessi.

Con particolare riguardo al diritto di usufrutto, pertanto, la rideterminazione dei valori spetta sia al nudo proprietario che all'usufruttuario relativamente ai diritti di ciascuno.

Tuttavia, occorre tener presente che, ai sensi dell'articolo 979 del codice civile, l'usufrutto deve avere una durata limitata, visto che lo stesso non può eccedere la vita dell'usufruttuario. Pertanto, nell'ipotesi di estinzione dell'usufrutto (a titolo successorio ovvero ad altro titolo), i beni sono detenuti dal nuovo possessore a titolo di piena proprietà per effetto del principio di riespansione del diritto di proprietà. Di conseguenza, il nuovo possessore, in sede di cessione dei beni, non può assumere come costo il valore del diritto di usufrutto." (*Cfr. Circolare 12 marzo 2010 n. 12/E, 6.1*)

3.13. Rivalutazione dell'usufrutto e consolidazione dell'usufrutto con la nuda proprietà

“Il contribuente che diventi pieno proprietario del terreno non può portare ad aumento del proprio costo il valore rideterminato del diritto di usufrutto in quanto il bene e' posseduto a titolo di piena proprietà per effetto del principio di riespansione del diritto di proprietà che avviene automaticamente con l'estinzione dell'usufrutto.” (*Cfr. Circolare 12 marzo 2010 n. 12/E, 6.2*)

3.14. Cessione della piena proprietà di immobile in relazione al quale sono stati acquistati in due momenti diversi la nuda proprietà e l'usufrutto

Ai fini della determinazione della eventuale plusvalenza tassabile, l'AE ritiene che, trattandosi di diritti acquistati separatamente, la nuda proprietà e l'usufrutto debbano essere valutati separatamente.

I rispettivi valori andranno determinati applicando al prezzo di vendita i coefficienti per il calcolo del diritto di usufrutto di cui alla tabella allegata al TU Imposta di Registro, in base all'età del cedente.

Ai fini del computo dei periodi quinquennali intercorrenti tra acquisti e cessione i dies a quo vanno considerati separatamente.

Allo stesso modo vanno tenuti distinti i due titoli di acquisto per stabilire se i diritti ceduti siano stati utilizzati a fini abitativi per il maggior periodo intercorso tra acquisti e cessione. (*Cfr. Risoluzione 20 luglio 2009 n. 188/E*)

3.15. Cessione di immobile a seguito di esclusione dal patrimonio dell'impresa

Il passaggio di un immobile dalla sfera imprenditoriale a quella personale, anche se posto in essere nel quinquennio dall'acquisto, non configura attività speculativa da assoggettare a tassazione ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) del T.u.i.r., atteso che l'immobile rimane in ogni caso nella titolarità giuridica del soggetto che pone in essere l'operazione.

Pertanto, in caso di successiva vendita dell'immobile stesso, il quinquennio di cui al citato art. 67, in quanto non interrotto dal suddetto passaggio, è da computarsi dalla data di acquisto in capo al cedente. (*Cfr. Circolare 16 luglio 1998 n. 188/E, par. 5*)

3.16. Cessione nel quinquennio di immobile ad uso abitativo assegnato a seguito di scioglimento di società di comodo

“ Si deve dunque concludere nel senso che deve considerarsi imponibile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) del T.u.i.r. la plusvalenza determinata dalla successiva rivendita infraquinquennale del bene immobile ricevuto per assegnazione quando tra l'assegnazione e la rivendita non siano trascorsi cinque anni” (*CNN Risposta a Quesito n. 250-2008/T*)

Tanto a condizione, ovviamente, che l'immobile per la maggior parte del periodo di tempo intercorso tra l'assegnazione e la vendita non sia stato adibito ad abitazione principale del cedente o di un suo familiare.

3.17. Rinuncia a servitù

Secondo l'AE nella specie trova applicazione l'art. 9, comma 5 del T.u.i.r., che 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".

In tal caso il corrispettivo della rinuncia è da ricondurre all'art. 67, lettera b) del T.u.i.r, concernente le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. (*Cfr. Risoluzione 22 maggio 2008 n. 210/E*)

3.18. Patto di riservato dominio

Relativamente alla vendita di un terreno agricolo acquistato con patto di riservato dominio in capo alla parte venditrice e poi "riscattato" col pagamento dell'ultima rata di prezzo, l'AE ritiene che il quinquennio di cui all'art. 67 comma 1 lett. b) del T.u.i.r., ai fini della tassazione della eventuale plusvalenza realizzata, decorra non già dalla stipula dell'atto di compravendita con riserva di proprietà, ma dal momento del verificarsi dell'effetto traslativo, coincidente con il saldo del prezzo. (*Cfr. Risoluzione 30 gennaio 2009 n. 28/E*)

3.19. Cessioni di fabbricati rientranti in un piano di recupero

" (...) Nel caso specifico ad essere ceduti sono n. 2 fabbricati: uno ad uso - identificato al NCEU al F., Cat. D/7 - ed uno ad uso di civile abitazione - identificato al NCEU al F., Cat. A/3 – entrambi situati nel Comune di

Trattasi di fabbricati rientranti, unitamente ad altri immobili, in un area oggetto del Piano di recupero n., già approvato in via definitiva, avente una superficie complessiva di mq. 9.500.

Ciò premesso, la scrivente è del parere che la circostanza che i predetti fabbricati ricadano in un Piano di recupero da cui, come è noto, discende la possibilità di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti, fa sì che oggetto della compravendita non possano essere più considerati i fabbricati, oramai privi di effettivo valore economico, ma, diversamente, l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alla potenzialità edificatorie in corso di definizione.

Al riguardo, è significativa la circostanza che lo schema di convenzione predisposto ha già stabilito le cubature ammesse in relazione alle varie tipologie di edifici realizzabili (residenziali, produttivi e destinati ad uffici e commercio).

Dal predetto schema di convenzione risulta, inoltre, che l'area sarà sottoposta ad interventi di trasformazione urbana che comporteranno modifiche all'assetto, alla consistenza e alle funzioni insediate, e che per la realizzazione degli edifici residenziali e uffici previsti sarà necessaria la preventiva demolizione degli edifici

esistenti.

Ad avviso della scrivente, concordemente a quanto ritenuto dalla Direzione Regionale, la fattispecie in esame appare riconducibile alla lettera b), trattandosi di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria.

Al riguardo si rammenta che, ai sensi dell'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, "un'area e' da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo". (*Risoluzione 22 ottobre 2008 n. 395/E*)

3.20. Rideterminazione al 1 gennaio 2008 del valore di terreni già rideterminato al 1 gennaio 2002 – Rimborso

"(...) si fa presente che le norme successive alla legge finanziaria 2002, legge che ha introdotto l'agevolazione in oggetto, non hanno mai contemplato la possibilità di poter compensare le somme versate a titolo di imposta sostitutiva qualora successivamente il contribuente abbia usufruito della possibilità di rideterminare il valore del terreno in epoche più recenti.

Ed infatti l'Agenzia delle Entrate ha più volte precisato che il contribuente, ove lo ritenga opportuno, può usufruire delle successive disposizioni agevolative, procedendo al versamento integrale dell'imposta sostitutiva dovuta sul valore della nuova perizia e richiedere il rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, dell'imposta precedentemente versata (cfr. circolari n. 10/E del 13 marzo 2006, n. 16/E del 22 aprile 2005, n. 35/E del 4 agosto 2004 e n. 27/E del 9 maggio 2003) ovviamente entro i termini dallo stesso previsti.

Pertanto, qualora il contribuente istante abbia rideterminato il valore dei terreni in oggetto alla data del 1 gennaio 2002 ed intenda usufruire della nuova rideterminazione del valore dei terreni alla data del 1 gennaio 2008, non può chiedere il rimborso dell'imposta versata in quanto sono trascorsi 48 mesi dal termine di versamento dell'imposta, ne' tanto meno può compensare le somme già pagate.

Si ritiene, inoltre, che in presenza del termine di decadenza non possa invocarsi la norma generale sui rimborsi contenuta nell'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in base alla quale si può presentare domanda di restituzione dell'imposta entro due anni dal giorno in cui si e' verificato il presupposto per la restituzione che, in tal caso, potrebbe essere rappresentato dalla data di entrata in vigore della legge finanziaria per il 2008. Ciò in quanto tale ultima disposizione non costituisce una proroga delle precedenti, dal momento che il presupposto per poter usufruire della nuova agevolazione, ossia il possesso dei terreni alla data del 1 gennaio 2008, e' diverso da quello inizialmente previsto." (*Risoluzione 10 giugno 2008 n. 236/E*)

3.21. Rideterminazione del valore dei terreni

“(...) Come noto, per i contribuenti che detenevano terreni edificabili e con destinazione agricola alla data del 1 gennaio 2002, l'articolo 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002) ha previsto la possibilità di avvalersi della rideterminazione del valore degli stessi effettuando il pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 4 per cento del valore risultante dalla perizia giurata di stima.

Il termine entro il quale redigere la suddetta perizia ed effettuare il pagamento dell'imposta era stato inizialmente fissato al 30 settembre 2002 e successivamente prorogato al 31 dicembre 2002. In seguito è stata più volte prevista da parte del legislatore la possibilità di rideterminare il valore dei terreni modificando la data in cui dovevano essere posseduti gli stessi e la scadenza per gli adempimenti prescritti.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 91, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008) ha previsto la possibilità di rideterminare il valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2008. A tal fine, la data prevista per redigere la perizia giurata di stima e per effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta è fissata al 30 giugno 2008.

L'imposta dovuta può essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo a partire dal 30 giugno 2008 (1), con applicazione degli interessi nella misura del 3 per cento annuo.

Si ricorda che il costo di acquisto in tal modo rideterminato è utilizzabile, in luogo del costo storico, ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni (TUIR). (*Risoluzione 10 giugno 2008 n. 236/E*)

(1) Termine del 30 giugno 2008 prorogato al 31 ottobre 2008 dall'art. 4, comma 9-ter della legge 2 agosto 2008, n. 129 di conversione del dl. 3 giugno 2008, n. 97.

4. RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DEI TERRENI

L'art. 2, comma 299, legge 23 dicembre 2009, n. 191 dispone:

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

- a) al primo periodo le parole: “1° gennaio 2008”, sono sostituite dalle seguenti: **“1° gennaio 2010”.**
- b) al secondo periodo le parole: “31 ottobre 2008”, sono sostituite dalle seguenti:

“31 ottobre 2010”.

- c) al terzo periodo le parole: “31 ottobre 2008”, sono sostituite dalle seguenti: **“31 ottobre 2010”**.

1° gennaio 2010 è la data alla quale i terreni devono essere posseduti.

31 ottobre 2010 è la data a decorrere della quale le imposte sostitutive possono essere rateizzate, fino a un massimo di tre annualità di pari importo.

31 ottobre 2010 è il termine entro il quale deve essere redatta e giurata la perizia di stima.

4.1. *Data della perizia.*

La perizia va redatta prima di trasferire i beni. (*Cfr. Circolare 1° febbraio 2002 n. 15/E*)

4.2. *Valore normale minimo.*

Il comma 6 dell'art. 7 della L. n. 448/2001 stabilisce che "La rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili, costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale".

4.3. *Menzione in atto.*

Nell'atto di cessione è necessario pertanto far menzione della perizia e del relativo valore.

4.4. *Aliquota imposta sostitutiva.*

4% da applicare sul valore risultante dalla perizia.

4.5. *Rateizzazione imposta sostitutiva.*

Il versamento può essere rateizzato in un numero massimo di tre rate annuali di pari importo a partire dal 31 ottobre 2010.

4.6. *Versamento imposta sostitutiva.*

Il versamento dell'imposta non deve necessariamente precedere la cessione, dato che questa può avvenire anche in data antecedente a quella di cui sopra, stabilita dalla legge per i versamenti in unica soluzione o rateali dell'imposta sostitutiva.

4.7. *Cessione terreno rivalutato.*

Qualora la cessione avvenga per un corrispettivo corrispondente al valore di perizia, null'altro è dovuto dal cedente oltre all'imposta sostitutiva del 4%.

Qualora, invece, il corrispettivo sia superiore, la base imponibile per la plusvalenza di cui agli artt. 67 e 68 del T.u.i.r. è data dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il valore di perizia maggiorato dei costi sostenuti per la stessa.

4.8. *Soggetti competenti per la redazione delle perizie.*

Sono gli iscritti agli albi degli ingegneri, dagli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili.

4.9. *Asseverazione.*

Le perizie possono essere presentate per la asseverazione oltre che presso la cancelleria del tribunale, anche presso gli uffici dei giudici di pace e presso i notai.

4.10. *Registrazione.*

Il verbale di asseverazione è esente da registrazione ai sensi dell'art. 5 della Tabella Allegato B al T.U.R, in quanto rientrante tra gli atti e i documenti formati per l'applicazione, riduzione, liquidazione, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute.

5. EVOLUZIONE NORMATIVA

- a) In base all' art. 1, comma 496, legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006), con effetto dal 1° gennaio 2006:

“In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, all' atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all' articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un' imposta, sostitutiva dell' imposta sul reddito, del 12,50 per cento. A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all' applicazione e al versamento dell' imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all' Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia.”

Il meccanismo sostitutivo deroga alla disciplina di cui all' art. 67, comma 1, lettera b), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 che così recita:

“b) Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.”

Il successivo art. 68 del medesimo T.u.i.r. stabilisce:

“1. Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell' articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inherente al bene medesimo.

- b) Art. 37, decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248

con effetto dal 4 luglio 2006

il comma 38 apporta le seguenti modificazioni all' art. 67 comma primo lettera b) del T.u.i.r.:

sopprime le parole "o donazione";

aggiunge in fine il seguente periodo "In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante".

il comma 39 aggiunge nell'art. 68 comma 1 del T.u.i.r dopo il primo periodo il

segue:

"Per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell' articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante".

- c) Art. 2, comma 21, decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286

con effetto dal 3 ottobre 2006

modifica l' art. 1, comma 496, legge 23 dicembre 2005, n. 266, elevando l' aliquota dell'imposta sostitutiva al 20%.

- d) art. 1, comma 310, legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007)

con effetto dal 1° gennaio 2007

nell'art. 1, comma 496, legge 266/2005 vengono sopprese le parole: "e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione".

5.1. Le norme attualmente in vigore

Art. 1, comma 496, legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni

“ In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, all' atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all' articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un' imposta, sostitutiva dell' imposta sul reddito, del 20 per cento. A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all' applicazione e al versamento dell' imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all' Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia.”

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni

TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Art. 67 Redditi diversi

1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti dall'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società

in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;

b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante.

(...)

Art. 68 Plusvalenze

1. Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell' articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell' articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

(...)

CAPITOLO IV

TRASFERIMENTI A TITOLO ONEROSO*

TASSAZIONE - CASI PARTICOLARI

* *Eccetto casi ed ipotesi diversamente qualificati*

SEZIONE I - REGIMI "ORDINARI" E "AGEVOLATI"

ASSEGNAZIONE A SOCIO DI AZIENDA CON IMMOBILI

Tassazione

REGISTRO: **fissa**

IPOTECARIA: **2%**

CATASTALE: **1%**

Base imponibile

Ipotecaria e catastale: valore degli immobili.

Normativa

Registro: art. 4 lettera d) n. 2 e lettera a) n. 3 Tariffa Parte Prima T.U.R

Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Note

Cessioni di beni. Le assegnazioni di azienda o rami di azienda non si considerano "cessioni di beni" ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera b), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Immobili - registro. Le assegnazioni sono soggette ad imposta di registro in misura fissa anche nel caso in cui dell'azienda facciano parte beni immobili.

(Cfr. *Risoluzione 3 aprile 2006 n. 47/E*)

Nello stesso senso *Risoluzione 3 luglio 2001 n. 99/E* in tema di costituzione di società e/o aumento di capitale con conferimento di azienda con immobili.

Immobili - Ipotecaria - catastale. Sul valore degli immobili sono dovute le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale. (Cfr. *Risoluzione 5 ottobre 2005 n. 145/E*)

Fabbricati strumentali. Poiché oggetto di "cessione" è l' azienda e non specificamente l' immobile, si ritiene che in presenza nel patrimonio aziendale di

fabbricati strumentali per natura, al “trasferimento” di questi ultimi non si applichino le imposte ipotecaria e catastale cd “rinforzate” (3%+1%), quali previste dall'art. 1-bis, Tariffa, TUIC e art. 10, TUIC, in quanto le stesse applicabili agli atti di trasferimento ai sensi dell'art. 10, comma primo, numero 8-ter), d.P.R. n. 633/1972, cioè relativi a cessioni di beni che rientrano nel campo di operatività dell'IVA, siano esse imponibili o esenti. (Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 36-2009/T)

Base imponibile. Ai fini dell'imposta di registro, opera la previsione di cui all'art. 51 del T.U.R., per cui la base imponibile si assume al netto dei debiti e delle passività; ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, invece, stante la richiamata diversità dell'oggetto, nel computo della base imponibile rileva il valore in sé del singolo immobile, senza tener conto delle cosiddette passività aziendali. (Cfr. Circolare 30 maggio 2005 n. 25/E)

Nello stesso senso *Risoluzione n. 145/E/2005* citata, secondo cui il presupposto delle imposte ipotecarie e catastali è rappresentato dalle formalità di trascrizione e di voltura, miranti a rendere certo il passaggio di proprietà di un bene, a tutela della fede pubblica. In tale ambito il valore netto del bene non rileva e la base imponibile di tali imposte non può che essere commisurata al valore lordo del bene, senza deduzione alcuna.

Nel senso della indetraibilità dalla base imponibile, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, delle passività gravanti sugli immobili anche la giurisprudenza della suprema corte (Cfr. Cassazione 12 maggio 2008 n. 11776)

Trasformazione di società in impresa individuale. All'assegnazione è equiparata la cd trasformazione di società di persone in impresa individuale, che si verifica nell'ipotesi in cui, a seguito del venir meno della pluralità dei soci, il patrimonio sociale venga "assegnato" al socio superstite che continua l'attività.

Secondo CNN Studio n. 3/2005/T (...) Sembra, insomma, che, anche a considerare il carattere traslativo dell'atto che formalizza la continuazione individuale di un'impresa già operante in forma di società personale, se ne possa fondatamente ipotizzare, attraverso un'interpretazione estensiva dell'art. 4 della tariffa, un trattamento fiscale differenziato rispetto ad atti di trasferimento puro e semplice del complesso aziendale.

Secondo la *Risoluzione n. 47/E/2006* citata, l'assegnazione del patrimonio sociale residuo costituisce la parte finale della fase di liquidazione e quindi rientra tra gli atti "propri della società". Pertanto è soggetta all'imposta di registro di cui all'art. 4, lettera d), n. 2 e lettera a), n. 3, tariffa parte prima T.U.R

Secondo la Suprema Corte, invece, la cd trasformazione di società in ditta configurerebbe un'operazione di cessione di azienda. (Cfr. Cassazione 15 maggio 2008 n. 12213)

**ASSEGNAZIONE A SOCI DI FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA
ACQUISTATI DALLA SOCIETA SENZA IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE
TOTALE DELL'IVA AI SENSI DEGLI ARTICOLI 19, 19-BIS1 e 19-BIS2 DPR
633/1972**

Tassazione

IVA : **esente**
REGISTRO: **7%**
IPOTECARIA: **3 %**
CATASTALE: **1%**

Base imponibile

Valore dichiarato dalle parti nell'atto.

Normativa

Iva: art.10 comma primo n. 27-quinquies) d.P.R. n. 633/1972
Registro: art. 40 T.U.R. e art. 1 secondo periodo Tariffa Parte Prima T.U.R.
Ipotecaria: art. 1-bis Tariffa T.U.I.C.
Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Note

Cessioni di beni. Le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo si considerano "cessioni di beni" ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 6), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Iva indetraibile. I beni acquistati presso un soggetto privato non concretizzano le ipotesi di indetraibilità di cui agli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Registro. Per le assegnazioni degli immobili in argomento l'imposta di registro è applicabile in misura proporzionale stante l'espressa eccezione al principio di alternatività contenuta nell'art. 40, n. 1 del T.U.R.

Registro 4% . Ai sensi dell'art. 4, comma primo, lettera d) n. 2) e lettera a) n. 2), alle assegnazioni ai soci di proprietà o diritto reale di godimento su fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione, si applica l'imposta di registro nella misura del 4%.

Ipotecaria – catastale. Nonostante gli Uffici siano orientati ad applicare le imposte ipotecaria e catastale cd. “rinforzate” (3%+1%) a tutte le cessioni di fabbricati strumentali per natura effettuate nell'esercizio di imprese, si ritiene non priva di fondamento la tesi secondo cui, nelle ipotesi di cessioni esenti ai sensi dell'art. 10, comma primo, n. 27-quinquies), d.P.R. n. 633/1972, e pertanto fuori dall'ambito della disciplina di cui al n. 8-ter) dell'art. 10 citato come richiamato dall'art. 1-bis TUIC e dall'art. 10 TUIC, siano dovute le ipotecarie e catastali ordinarie nella misura rispettivamente del due e dell'uno per cento.

Autoconsumo. In relazione a un'ipotesi di assegnazione a soci di immobili acquistati presso privati, l'AE, anche alla luce della sentenza della Corte di Giustizia europea 17 maggio 2001, causa C-322/99 e C-323/99, ritiene che un bene destinato a finalità estranee all'impresa “non deve essere assoggettato ad imposta qualora tale bene non abbia consentito la deduzione dell'IVA in ragione del suo acquisto presso un soggetto che non ha la qualità di soggetto passivo” (*Cfr. Risoluzione 17 giugno 2002 n. 194/E*)

CONFERIMENTO IN SOCIETA' DI AZIENDA CON IMMOBILI

Tassazione

REGISTRO : **fissa**

IPOTECARIA: **fissa**

CATASTALE: **fissa**

Normativa

Registro: art. 4.1 lettera a) n. 3 Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 4 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10.2 T.U.I.C.

Note

La costituzione di una società mediante conferimento di azienda comprensiva di immobile è soggetta all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 4, lett. a), numero 3), della Tariffa del TUR e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale ordinariamente prevista dal TUIC. (*Cfr. Risoluzione 23 novembre 2007 n. 341/E*)

Corretto il riferimento normativo per quanto attiene all'imposta di registro. Evidentemente un refuso il richiamo all'imposta proporzionale per quanto riguarda, invece, le imposte ipotecaria e catastale, imposte queste ultime che in base alla normativa sopra citata sono dovute in misura fissa.

CESSIONE DI AZIENDA CON IMMOBILI

Tassazione

REGISTRO: **3%** (beni mobili)
REGISTRO: **15%** (terreni agricoli)
REGISTRO: **8%** (terreni non agricoli)
REGISTRO: **7%** (fabbricati)

IPOTECARIA: **2%** (immobili in genere)
CATASTALE: **1%** (immobili in genere)

Base imponibile

Registro - mobili: valore al netto delle passività.
Registro - immobili: valore al netto delle passività.
Ipotecaria - immobili: valore al lordo delle passività.
Catastale - immobili: valore al lordo delle passività.

Normativa

Registro: artt. 1 e 2 Tariffa Parte Prima T.U.R.
Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.
Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Note

Registro - Base imponibile. Per l'imposta di registro vale il disposto di cui all'art. 51 T.U.R., in forza del quale la base imponibile si assume al netto dei debiti e delle passività. (*Cfr. Circolare 30 maggio 2005 n. 25/E*)

“ Specificamente, l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto che con l'imposta di registro il legislatore ha inteso colpire la ricchezza trasferita, vale a dire quella che costituisce un sicuro incremento di valore per il ricevente.

Alla luce di tale considerazione, la base imponibile ai fini dell'imposta di registro non può che essere determinata tenendo conto del valore netto dei beni trasferiti.” (*Risoluzione 5 ottobre 2005 n. 145/E*)

Registro - Immobili. Gli immobili di compendio dell'azienda vengono assoggettati a tassazione secondo le aliquote ordinarie dei trasferimenti a titolo oneroso.

Registro - Aliquote diverse. Ai sensi dell'art. 23, n. 1, TUR, in mancanza di differenziazione dei corrispettivi riferiti ai beni soggetti ad aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata.

A norma dell'art. 23, n. 4, TUR, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore.

Ai fini dell'imposta di registro la cessione di azienda va di regola tassata - in base al combinato disposto degli artt. 23, comma 1, e 51, commi 1 e 4, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 - applicando al suo valore complessivo (o al maggior prezzo pattuito) l'aliquota più elevata fra quelle contemplate per i singoli beni che la compongono, senza che tale principio possa ritenersi derogato dal comma 4 dell'art. 23, d.P.R. 24 aprile 1986, n. 131, il quale, occupandosi della cessione di azienda, stabilisce che "ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore", atteso che tale disposizione deve intendersi riferita alla diversa ipotesi, fatta salva dal comma 1, di negoziazione separata, con autonomi corrispettivi, di singoli beni del compendio aziendale, con riguardo alla quale si applica appunto a ciascun cespote l'aliquota di sua pertinenza. (*Cfr. Cassazione civile, Sez. Trib., 30 maggio 2000, n. 7196*)

Registro - Terreno edificabile in p.u.p. In ipotesi di cessione di ramo d'azienda comprendente un terreno edificabile ricompreso in un piano particolareggiato approvato, si ritiene applicabile al trasferimento del terreno la disciplina di cui all'art. 1 della tariffa parte prima del TUR, ricorrendo i presupposti ivi contemplati. (*Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 113-2009/T*)

Ipotecaria e catastale - immobili. La base imponibile ai fini delle imposte ipotecaria e catastale è il "valore" dell'immobile non decurtato delle passività.

“Nonostante il richiamo alla “base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro”, l'Amministrazione Finanziaria ha più volte affermato l'autonomia impositiva delle imposte ipotecaria e catastale rispetto all'imposta di registro.

“(...) Il presupposto delle imposte ipotecarie e catastali è rappresentato, invece, dalle formalità di trascrizione e di voltura, miranti a rendere certo il passaggio di proprietà di un bene, a tutela della fede pubblica.

In tale ambito il valore netto del bene non rileva e la base imponibile di tali imposte non può che essere commisurata al valore lordo del bene, senza deduzione alcuna”. (*Cfr. Risoluzione 5 ottobre 2005 n. 145/E*)

Nel senso della indetraibilità degli oneri e delle passività nella determinazione dalla base imponibile ai fini delle imposte ipotecaria e catastale anche la Cassazione.

(Cfr. Cassazione sez. trib. 12 maggio 2008 n. 11176)

Fabbricati strumentali. In ipotesi di trasferimento di azienda effettuato da impresa, atteso che la cessione è da considerarsi fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, comma terzo, lettera b), d.P.R. n. 633/1972, si ritiene che, in presenza nel patrimonio aziendale di fabbricati strumentali per natura, al "trasferimento" di questi ultimi non si applichino le imposte ipotecaria e catastale cd "rinforzate" (3%+1%), quali previste dall'art. 1-bis, Tariffa, TUIC e art. 10, TUIC, in quanto le stesse applicabili agli atti di trasferimento ai sensi dell'art. 10, comma primo, numero 8-ter), d.P.R. n. 633/1972, cioè relativi a cessioni di beni che rientrano nel campo di operatività dell'IVA, siano esse imponibili o esenti. (Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 36-2009/T)

Cessione di singoli beni. Ove sussista una cessione di beni strumentali, atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di impresa, si deve ravvisare una cessione di azienda soggetta ad imposta di registro, mentre la cessione di singoli beni, inidonei di per sé ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad i.v.a.(Cfr. Cassazione civile, sez trib., 25 gennaio 2002, n. 897)

Merci. Le merci sono parte integrante del complesso aziendale e la loro cessione con atto distinto non vale ad escludere la presunzione della loro appartenenza all'azienda. Anche la cessione delle merci, al pari della cessione di azienda, sconta l'imposta di registro.(Cfr. Cassazione civile, sez. trib., 30 maggio 2001, n. 7414)

Marchio. In caso di trasferimento di marchio unitamente all'azienda, si deve procedere ad una distinta tassazione, cioè all'assoggettamento all'imposta di registro per la cessione di azienda o di un suo ramo e all'assoggettamento all'IVA per il trasferimento del marchio. (Cfr. Cassazione civile, sez. trib., 1 aprile 2003, n. 4974)

In senso contrario Risoluzione 3 aprile 2006 n. 48/E che richiamando la sentenza della Corte di Giustizia 27 novembre 2003 - causa C-497/01 -, conclude affermando che il trasferimento del marchio unitamente all'azienda non è soggetto ad IVA ma ad imposta di registro.

Rapporti di lavoro. Ai sensi dell'art. 2112 C.C. il rapporto di lavoro continua con il cessionario e il lavoratore conserva tutti i diritti che ne derivano. Il frazionamento di un ramo d'azienda e il trasferimento al cessionario dei rapporti di lavoro di parte dei dipendenti ad esso addetti, esperite le necessarie consultazioni sindacali, non sembra in contrasto con le finalità e la lettera dell'art. 2112 C.C. (Cfr. Cassazione, Sez. Lavoro, 22 marzo 2006 n. 629)

**DONAZIONE DI AZIENDA CON IMMOBILI – ART. 3 COMMA 4-TER
D.LGS. 31 OTTOBRE 1990 N. 346 T.U.S.**

Tassazione

REGISTRO : **esente**

IPOTECARIA: **esente**

CATASTALE: **esente**

Normativa

art. 3 n. 4-ter e art. 55 n. 2 d.lgs. n. 346/1990 T.U.S.

art. 1 n. 2 d.lgs. n. 347/1990 T.U.I.C.

art. 10 n. 3 d.lgs. n. 347/1990 T.U.I.C.

Condizioni

Non sono soggetti all'imposta di donazione i trasferimenti di aziende o rami di esse effettuati a favore dei discendenti e del coniuge.

Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo contestualmente all'atto di donazione apposita dichiarazione in tal senso.

Nota

Tassazione ordinaria. La donazione di azienda a coniuge e discendenti, al di fuori della disciplina di cui all'art. 3, n. 4-ter, d.lgs. n. 346/1990, è soggetta all'imposta di donazione (con esenzione per valore complessivo netto per ciascun beneficiario inferiore o pari a Euro 1.000.000,00) e sconta, relativamente agli immobili, le imposte ipotecaria e catastale in misura ordinaria.

**AFFITTO DI IMMOBILI STRUMENTALI ANCORA CHE' ASSOGGETTATO
ALL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO DI CUI ALL' ARTICOLO 10
PRIMO COMMA N. 8) DEL D.P.R. 633/1972**

Tassazione

IVA : **soggetto/esente**
REGISTRO: **1%**

Base imponibile

Corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

Normativa

Iva: art. 3 comma secondo n. 1) e art. 10 comma primo n. 8) d.P.R. n. 633/1972
Registro: art. 17 T.U.R. e art. 5 Tariffa Parte Prima T.U.R.

Note

Deroga al principio di alternatività. In base al combinato disposto degli articoli 40 del T.U.R. e 5 della Tariffa Parte Prima del T.U.R. alle locazioni di fabbricati strumentali per natura, ancorché assoggettate a IVA, si applica l'imposta proporzionale di registro nella misura dell'1%.

Locazioni soggette a IVA - locazioni esenti da IVA. In virtù delle modifiche apportate all'art. 10, comma primo, d.P.R. n. 633/1972 dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, relativamente a fabbricati o porzioni di fabbricato strumentali per natura di cui al n. 8) dell'art. 10 citato:

sono soggette a IVA:

- le locazioni effettuate nei confronti di locatari soggetti passivi d' imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d' imposta in percentuale pari o inferiore al 25%;

- le locazioni effettuate nei confronti di locatari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- le locazioni per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

sono esenti da IVA:

le locazioni effettuate nei confronti di locatari soggetti passivi d'imposta con diritto alla detrazione in percentuale superiore al 25%, per le quali nel relativo atto il locatore non abbia manifestato espressamente l'opzione per l'imposizione.

Fabbricati strumentali per natura. Sono quelli che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Sono i fabbricati delle categorie catastali B, C, D, E e A/10, che si considerano strumentali anche se non utilizzati direttamente. (*Nota della Direzione Generale del Catasto n. 3/330 del 3 febbraio 1989*)

Pagamento imposta. L'imposta è liquidata dalle parti contraenti ed assolta entro trenta giorni nei modi previsti dalla legge. Per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale l'imposta può essere assolta in unica soluzione sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno.

Ai sensi dell'art. 5 Nota I) tariffa parte prima del T.U.R. per i contratti di durata pluriennale, l'imposta, se corrisposta per l'intera durata del contratto, si riduce di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità.

Con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate in data 23 luglio 2010 (pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate in data 23 luglio 2010) sono state modificate le specifiche tecniche di trasmissione per la registrazione dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili e per il versamento delle relative imposte per via telematica, nonché per la comunicazione dei dati catastali degli immobili e per il pagamento delle imposte nei casi di cessioni, risoluzioni e proroghe di cui agli allegati 3 e 4 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 25 giugno 2010. Come risulta dall'allegato al provvedimento, sono ricompresi tra i contratti per cui è richiesta la comunicazione dei dati i contratti di leasing, i contratti di affitto di azienda registrati ai sensi dell'articolo 35, comma 10-quinquies, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, i contratti di comodato, e le cessioni dei contratti suddetti. (*Cfr .G. Petrelli, Rassegna novità normative secondo semestre 2010, <http://www.gaetanopetrelli.it/>.*)

AFFITTO DI AZIENDA CON IMMOBILI STRUMENTALI DI VALORE PREVALENTE EFFETTUATO DA SOCIETA

Tassazione

IVA : **20%**

REGISTRO: **1%**

Base imponibile

Corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

Normativa

Iva: art. 3, comma secondo, n. 1), d.P.R. n. 633/1972

Registro: art. 17 T.U.R. e art. 5 Tariffa Parte Prima T.U.R.

Note

L'affitto di azienda (o di ramo di azienda) si considera prestazione di servizi ai fini IVA ai sensi dell'art. 3, comma secondo, n. 1), d.P.R. n. 633/1972.

Mentre l'affitto di azienda (anche se l'unica) da parte di una società rientra in ogni caso nel campo IVA, sussistendo accanto al presupposto oggettivo anche quello soggettivo, invece l'affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale, ai sensi dell'art. 67, lettera h), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.u.i.r.) fa perdere allo stesso la qualità di imprenditore e conseguentemente la soggettività passiva agli effetti dell'IVA, per cui l'operazione viene attratta nel campo dell'imposta di registro. (*Cfr. Circ. 30 maggio 1995 n. 154/E par. 7.4*)

Secondo l'art. 35, n. 10-quater, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248:

“Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

Ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 8), d.P.R. 633/1972, le locazioni e gli affitti di fabbricati in genere si considerano operazioni esenti da IVA, escluse le locazioni di fabbricati abitativi effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata dalle imprese che li hanno costruiti o che vi hanno realizzato interventi di recupero, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni, e le locazioni di fabbricati strumentali per natura effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta con detrazione pari o inferiore al 25% o nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni ovvero per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Alle locazioni di immobili strumentali, ancorché assoggettate ad IVA, si applica l'imposta di registro nella misura dell'1% ai sensi dell'art. 5, n.1., lettera a-bis), tariffa, parte prima, allegato A, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, testo unico imposta di registro.

Con riferimento al citato art. 35, n. 10-quater, D.L. n. 223/2006, dalla *Circolare 1° marzo 2007 n. 12/E*, può argomentarsi quanto segue:

- poiché la norma è “connotata da un chiaro intento antielusivo”, ai fini di una corretta applicazione della stessa è necessario, in ipotesi di affitto di azienda il cui valore complessivo sia costituito per più del 50% dal valore normale dei fabbricati strumentali, mettere a confronto i due tipi di tassazione: quella dell'affitto di azienda (normalmente soggetta a IVA 20% e a imposta di registro fissa) e quella della locazione di beni strumentali (che, sia essa assoggettata a IVA o esente, sconta l'imposta di registro nella misura dell' 1%);
- per valutare il sistema di tassazione più sfavorevole non si deve tener conto delle conseguenze che il regime di imponibilità o di esenzione IVA applicabile alla locazione di fabbricati “produce in termini di detrazione dell' IVA assolta sugli acquisti”; in particolare non deve tenersi conto né della circostanza che le locazioni esenti limitano il diritto alla detrazione spettante al locatore né del fatto che una locazione imponibile risulta sotto il profilo fiscale più sfavorevole al conduttore con limitato diritto alla detrazione;

- la nuova disposizione non è finalizzata a rendere applicabile all'affitto di azienda la disciplina IVA propria delle locazioni, di cui al sopra citato art. 10, comma primo, n. 8), dpr 633/1972, qualora la componente immobiliare risulti prevalente, ma soltanto a individuare e applicare nella specie il regime fiscale di maggior sfavore per il

contribuente, regime che in pratica è quello delle locazioni di fabbricati strumentali, alle quali si applica in ogni caso l'imposta proporzionale di registro nella misura dell'1%, siano esse imponibili o esenti.

Da tanto discende che l'affitto di azienda è operazione soggetta ad Iva nell'aliquota ordinaria, senza necessità di manifestare l'opzione di cui all'ultimo periodo del citato art. 10, primo comma, n. 8), d.P.R. 633/1972, e all'imposta di registro nella misura dell'1% a sensi dell'art. 5, n. 1, lettera a-bis), d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo Unico Imposta Registro. (*Cfr. sul tema anche Risoluzione 6 febbraio 2008 n. 35/E*)

In conseguenza dell'applicazione all'affitto di azienda con immobili strumentali di valore prevalente, anche delle disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati e quindi dell'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1%, si ritiene che in tale ipotesi non possa essere negata al contribuente, oltre alla riduzione di cui alla Nota I) dell'art. 5 per il caso di corresponsione dell'imposta per l'intera durata del contratto, anche la facoltà di assolvere l'imposta stessa con le modalità di cui all'art. 17 T.U. Registro, quindi anche annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno.

L'affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale è soggetto all'imposta di registro nella misura del 3%.

In tale ipotesi, non trovando applicazione la norma di cui al citato art. 35, n. 10-quater del D.L. n. 223/2006, si ritiene debba escludersi sia la riduzione di imposta di cui sopra, sia la possibilità di versare l'imposta annualmente. (*CNN Risposta a Quesito n. 199-2009/T*)

Per l'inapplicabilità ai contratti pluriennali di affitto di azienda del particolare regime impositivo proprio dei contratti pluriennali di locazione di immobili urbani *cfr. Corte Costituzionale, ordinanza 28 dicembre 2006, n. 461.*

CESSIONE DI CREDITO (CON CAUSA DI FINANZIAMENTO) DA PARTE DI IMPRESA

Tassazione

IVA : **esente**
REGISTRO: **fissa**

Normativa

Iva: art.3 comma secondo n. 3) e art. 10 comma primo n. 1) d.P.R. n. 633/1972
Registro: art. 40 T.U.R.

Condizione

Deve trattarsi di cessione di credito "con causa di finanziamento" fatta allo scopo di procurare liquidità al cedente (es. anticipazione mediante cessione di credito pro solvendo e pro soluto).

L'operazione si considera esente da IVA.

(*Cfr. art. 3, comma secondo, n. 3 - art. 10, comma primo, n.1, d.P.R. n. 633/1972.*)

Note

Registro. Le cessioni di credito stipulate in relazione a finanziamenti a medio e lungo termine, effettuati da aziende e istituti di credito, sono esenti da imposta di registro.

(*Cfr. art. 15 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601*)

Imposta sul valore aggiunto. Le cessioni di credito poste in essere nell'ambito di operazioni di finanziamento rientrano nel campo di applicazione dell'Iva, anche se tra quelle esenti, pertanto per il principio di alternatività tra Iva ed imposta di registro, vanno assoggettate all'imposta di registro in misura fissa. (*Cfr. Risoluzione 24 maggio 2000 n. 71/E*)

Sul tema:

Circolare Abi 11 agosto 1997 n. 37
Circolare Abi 14 marzo 2001 n. 11
Cnn Risposta a Quesito n. 42-2009/T

Factoring. "(...)non vi è dubbio che nel nostro ordinamento la cessione del credito e il factoring hanno finalità e natura finanziaria.

Infatti, il testo unico in materia bancaria (di cui al Dlgs 1 settembre 1993, n. 385) comprende tra le operazioni di prestito sia il factoring che le cessioni di credito pro soluto e pro solvendo, come dire che, a prescindere dalla denominazione adottata, l'operazione assume comunque una valenza finanziaria. Nella costante applicazione dell'Istituto, come riconosciuto sia dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentenza 18 ottobre 1994, n. 8497, sentenza 12 aprile 2000, n. 4654 e sentenza 18 gennaio 2001, n. 684) che dalla prassi interpretativa dell'Amministrazione finanziaria (vedi risoluzione del 24 maggio 2000, n. 71), la causa essenziale, o quanto meno prevalente, del contratto di factoring è il finanziamento".

(Agenzia Entrate - Nota 5 agosto 2004 n. 126747)

(Con la Nota citata l' Agenzia prende posizione nei confronti della *Sentenza della Corte di Giustizia del 26 giugno 2003 C-305-01*, secondo cui il factoring è da considerarsi operazione di "recupero crediti" esclusa dall'esenzione IVA).

CESSIONE DI CREDITO (SENZA CARATTERE FINANZIARIO) DA PARTE DI IMPRESA

Tassazione

REGISTRO: **0,50%**

Base imponibile

Importo del credito. (1)

Normativa

Registro: art. 6 Tariffa Parte Prima T.U.R.

Condizione

Deve trattarsi di cessioni di credito poste in essere isolatamente come negozi a se stanti (es. cessioni di credito che adempiono funzioni negoziali di carattere non finanziario, come quelle dirette ad estinguere debiti pregressi).

Tali operazioni non si considerano cessioni di beni ai fini IVA.
(*Cfr. art. 2, comma terzo, lettera a), d.P.R. n. 633/1972*) (2)

Note

(1) Per i crediti fruttiferi, nella determinazione della base imponibile non si tiene conto degli interessi non ancora maturati.

Per i crediti infruttiferi, la base imponibile è data dall'importo del credito ovvero dal valore attuale al saggio legale di interesse, a seconda che il credito scada entro l' anno oppure almeno dopo un anno dall'atto di cessione o di costituzione. (*Art. 49 T.U.R.*)

(2) Nelle ipotesi in cui assuma autonoma rilevanza, il contratto di cessione di credito va ricondotto nell'ambito dell'art. 2, terzo comma, lettera a) del d.P.R. n. 633/1972, con conseguente esclusione dal campo di applicazione dell'IVA e applicazione della disposizione dall'art. 6 della Tariffa, parte prima, allegata al T.U.R., per la quale le cessioni di crediti scontano l'imposta di registro nella misura proporzionale dello 0,50 per cento. (*Cfr. Risoluzione 4 luglio 2008 n. 278/E*)

***COSTITUZIONE DA PARTE DI SOGGETTO IVA DI IPOTECA A
GARANZIA DI RIMBORSO DI PRESTITO BANCARIO
PRECEDENTEMENTE ACCORDATO AL DI FUORI DELL'AMBITO DI
OPERATIVITA' DEL DPR 601/1973***

Tassazione

IVA : **esente**
REGISTRO: **fissa**
IPOTECARIA: **2%**

Base imponibile

Ammontare del credito garantito, comprensivo di interessi e accessori.

Normativa

Iva: art. 3, comma secondo, n. 3 e art.10, comma primo, n. 1, d.P.R. n. 633/1972

Registro: art. 40 T.U.R.

Ipotecaria: art. 6 Tariffa T.U.I.C.

Note

Le operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine e gli atti e i contratti relativi alla loro esecuzione, modificaione ed estinzione e alle garanzie di qualunque tipo connesse e dipendenti, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative ai sensi dell'art. 15, d.P.R. n. 601/1973.

Ai sensi dell'art. 18 dello stesso d.P.R. 601, a tali operazioni si applica un'imposta sostitutiva in ragione dello 0,25% dell'ammontare complessivo dei finanziamenti, alla cui corresponsione sono tenuti, in base all'art. 17 e alle condizioni di cui al successivo art. 20 del medesimo d.P.R.. 601, gli enti che effettuano le operazioni.

A norma del primo periodo del terzo comma dello stesso art. 18, come aggiunto dall'art. 1-bis, comma 6, D.L. n. 168/2004, convertito dalla L. n. 191/2004 e in

base a interpretazione autentica del periodo stesso, di cui all'art. 2, commi 1 e 1-bis, D.L. n. 220/2004, convertito dalla L. n. 257/2004, l'aliquota dell'imposta sostitutiva nella misura del 2% si applica ai soli finanziamenti erogati per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, per i quali non ricorrono le condizioni di cui alla Nota II-bis all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegato A, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, testo unico imposta di registro.

Ai sensi del secondo periodo del citato terzo comma dell'art. 18, come aggiunto dall'art. 1, comma 160, lettera a), L. n. 244/2007 (Finanziaria 2008), la stessa aliquota del 2% si applica anche ai finanziamenti erogati per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, per i quali, pur ricorrendo le condizioni per fruire dei benefici "prima casa", di cui alla citata Nota II-bis, la sussistenza di tali condizioni non risulti da dichiarazione della parte mutuataria, resa nell'atto di finanziamento o allegata al medesimo.

Tanto premesso, poiché nell'ipotesi in oggetto il rapporto negoziale attiene alla restituzione di un credito già erogato, si deve ritenere che la fattispecie, ponendosi al di fuori della disciplina agevolativa di cui al d.P.R. 601/1973 (*cfr. Cassazione, sentenza 5 marzo 2009, n. 5270, sez. V civile*) integri un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA rientrante nella previsione esentativa di cui all'articolo 10, n. 1), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Infatti, per quanto a norma dell'art. 3, comma secondo, n. 3), d.P.R. 633/1973, costituiscono prestazioni di servizi i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni, tuttavia tale disposizione è da mettere in relazione con quella di cui all'art. 10, comma primo, n. 1 del medesimo d.P.R. 633, in base alla quale le prestazioni di servizi concernenti, tra l'altro, le operazioni di finanziamento, l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie si considerano esenti dall'imposta. (*Cfr. Risoluzione 24 maggio 2000 n. 71/E*)

Pertanto, per il principio di alternatività di cui all'art. 40, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, testo unico imposta registro, a tali operazioni si applica l'imposta di registro in misura fissa.

Conseguentemente, in relazione all'atto in questione andranno assolte l'imposta fissa di registro nella misura di Euro 168,00 a sensi dell'art. 40 citato e l'imposta ipotecaria proporzionale nella misura del 2% a norma dell'art. 6, tariffa, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, testo unico delle imposte ipotecaria e catastale. (*Cfr. Risoluzione 28 febbraio 2002 n. 61/E*)

CESSIONE DI QUOTA DI PARTECIPAZIONE IN SOCIETA' STIPULATA PER ATTO PUBBLICO O SCRITTURA PRIVATA AUTENTICATA

Tassazione

REGISTRO: **fissa**

Normativa

Registro: art. 11 Tariffa Parte Prima T.U.R.

Note

Tassa borsa. Sotto il vigore della tassa sui contratti di borsa, per un certo periodo le cessioni di quote di società a responsabilità limitata vengono registrate in esenzione da imposta, mentre quelle di società di persone vengono registrate a tassa fissa in quanto comportanti modifiche dei patti sociali.

Si ritiene che la tassa sui contratti di borsa abbia quale presupposto impositivo la conclusione del contratto di compravendita di titoli azionari o di altri titoli , con conseguente esclusione di altre fattispecie negoziali. (*Circolare ABI 24 maggio 1999*)

Cassazione. Successivamente con la sentenza *n. 25087 del 23 ottobre 2006, depositata il 27 novembre 2006*, la Corte di Cassazione, Sezione quinta civile, stabilisce che l'esenzione dall'imposta di registro dei contratti a titolo oneroso, aventi per oggetto le quote di partecipazione in società di ogni tipo, concessa in passato dall'articolo 12, primo comma, del Regio Decreto 30 dicembre 1923, n. 3278, e dall'articolo 34, penultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, *dove ritenersi non più in vigore, per effetto della contraria disposizione contenuta nel richiamato articolo 11 della Tariffa, parte prima, allegata alla legge di registro.*

La questione della tassazione della cessione di quota societaria diviene pertanto controversa.

A favore dell'esenzione:

a) L'art. 34 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, al comma 5 stabilisce che "per gli atti indicati nell'art. 7, ultimo comma, e nell'art. 12, primo comma, del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3278 e successive modificazioni, le imposte di bollo e registro sono comprese nelle tasse sui contratti di borsa".

Considerate le disposizioni sopra riportate, e' sorto il dubbio se alle cessioni di quote di partecipazione in società poste in essere per atto pubblico o scrittura privata autenticata torni applicabile l'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, nonostante gli stessi siano assoggettati alla tassa sui contratti di borsa (art. 1 del D.L. n. 378 del 1992), ovvero se i contratti in argomento debbano ritenersi del tutto esenti dall'imposta di registro, in virtù di quanto disposto dal su richiamato art. 34, comma 5, del d.P.R. n. 601 del 1973.

Nel quadro normativo fin qui rappresentato e' intervenuto il decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 435 - "Abrogazione della tassa di taluni contratti di borsa, a norma dell'articolo 3, comma 162, lettera h), della legge 23 dicembre 1996, n. 662" - che all'art. 1, comma 8, recita: "Per gli atti e i documenti relativi ai contratti esenti dalla tassa di cui al regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3278, resta ferma l'esenzione dall'imposta di bollo e di registro prevista dall'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601."

(...) pertanto gli atti pubblici e le scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società soggetti alla tassa sui contratti di borsa sono esenti dall'imposta di registro. Stante il chiaro dettato della norma sopra riportata gli atti in argomento devono ritenersi ugualmente esenti dall'imposta di registro anche quando risultino esenti dalla tassa sui contratti di borsa in quanto di valore non superiore a lire 400.000. (*Min. Fin. - Circ. 29. 3. 2000 n. 60*).

b) Il parere del Notariato

Invero, una corretta impostazione del problema dei rapporti tra le varie fonti normative succedutesi nel tempo con riferimento alla materia in oggetto ed il principio fissato in via generale dall'art. 34 del DPR 601/1973, che afferma la natura della tassa sui contratti di borsa come "sostitutiva" di quella di bollo e di registro, hanno portato la Commissione Studi Tributari del Consiglio Nazionale del Notariato ad orientarsi in senso non conforme alla posizione presa dalla Corte di Cassazione nella sentenza in commento, ovverosia a sostenere la costante vigenza dell'esenzione de quo per tali tipologie di contratti.

In particolare, è stato rilevato che l'art. 34, quinto comma, del DPR 601 deve interpretarsi alla luce delle disposizioni contenute nella novella del 1992, per cui tutte le cessioni di partecipazioni sociali soggette alla tassa sui contratti di borsa, se concluse per scrittura privata non autenticata sono esenti da registrazione; se concluse per atto pubblico o scrittura privata autenticata sono soggette a registrazione ai sensi dell'art. 11 della Tariffa ma senza pagamento di imposta ex art. 34 DPR 601.

Per quanto concerne il D.Lgs. del 21 novembre 1997, n. 435, intervenuto sulla disciplina sostanziale della tassa su contratti di borsa, è stato rilevato, con specifico riferimento all'ottavo comma dell'art. 1, che la disposizione *de quo* presenta natura interpretativa, essendo volta a confermare l'applicabilità dell'art. 34 citato, ovverosia l'esenzione dalle imposte di bollo e di registro per tutti gli atti e documenti esenti dalla tassa sui contratti di borsa.

Sulla scorta di tali argomentazioni, la sentenza in commento non appare particolarmente convincente in quanto sembra ancora possibile ritenere che gli atti che contengono cessioni di quote sociali siano soggetti a registrazione (ex art. 11 della Tariffa) ma senza pagamento di imposta, sulla base dell'art. 34 citato, che richiama il RD del 1923 così come modificato dal DL 378/92. Barbara Denora

Contro l' esenzione:

la prassi degli Uffici, che si "adegua" ai principi dettati dalla Cassazione:

“(...) Alla luce delle intervenute modifiche normative, la scrivente condivide le conclusioni cui e' pervenuta la Suprema Corte nella sentenza n. 25087 del 2006.

Infatti, deve ritenersi che l'articolo 1, comma 8, del Dlgs n. 435 del 1997, secondo cui sono esenti dall'imposta di registro gli atti e i documenti relativi ai contratti esenti dalla tassa sui contratti di borsa, riguarda soltanto gli atti che si riferiscono ai contratti di borsa esenti dal pagamento della tassa speciale e per i quali, in base all'articolo 9 della Tabella allegata al TUR, non vi e' obbligo di registrazione (ad esempio lettere, telegrammi e altri documenti menzionati nell'articolo 7, terzo comma, del RD n. 3278 del 1923). L'esenzione in parola, infatti, circoscritta alle lettere, telegrammi e altri documenti rilasciati in relazione ai contratti di trasferimento di quote sociali che non scontano la tassa sui contratti di borsa, e' fatta salva dalla disposizione recata dall'articolo 1, comma 8, del D lgs n. 435 del 1997.

Viceversa, gli atti di trasferimento delle quote sociali, siano essi effettuati con atto pubblico ovvero con scrittura privata autenticata, scontano l'imposta di registro in misura fissa in quanto nei riguardi dei medesimi atti non trova applicazione l'esenzione di cui sopra, posto che gli stessi sono espressamente disciplinati dall'articolo 11 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, che ne prevede l'assoggettamento all'imposta di registro in misura fissa”. (*Circolare 28 dicembre 2007 n. 75/E*)

Abrogazione. La tassa sui contratti di borsa è soppressa, con effetto dal 1° gennaio 2008, dall'art. 37 del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito con modificazioni nella legge 28 febbraio 2008, n. 31.

L' art. 37 citato, inoltre:

- sostituisce il comma 1 dell'art. 8 della Tabella Allegato B del d.P.R. n. 131/1986 col seguente:

«1. Azioni, obbligazioni, altri titoli in serie o di massa e relative girate, titoli di Stato o garantiti; atti, documenti e registri relativi al movimento, a qualunque titolo, e alla compravendita degli stessi titoli e dei valori in moneta o verghe, salvo quanto disposto dall'articolo 11 della Tariffa, parte prima, e dall'articolo 2 della Tariffa, parte seconda»;

- sopprime nell'art. 9 comma 1 le parole:

«; scritture private anche unilaterali, comprese le lettere ed i telegrammi, aventi per oggetto contratti soggetti alla tassa di cui al regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3278, e ogni altra scrittura ad essi inerente».

Conseguentemente agli atti pubblici e alle scritture private autenticate aventi ad oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società si applica l' imposta di registro nella misura fissa.

Cessioni plurime. In ipotesi di trasferimenti plurimi di quote di partecipazione della stessa società, anche se contenuti in un unico atto, l'AE ritiene che si applichi una fissa per ogni cessione, considerato che si è di fronte a distinte disposizioni negoziali non derivanti per la loro intrinseca natura le une dalle altre. Per cui ciascuna di esse è da assoggettare ad autonoma tassazione in base all'articolo 11 della tariffa allegata al TUR. (*Cfr. Risoluzione 5 giugno 2008 n. 225*)

La tesi appare infondata, qualora si ritenga, come pacificamente ritenuto, che quella di cui all'art. 11, Tariffa Parte Prima, T.U.R. sia da qualificarsi come "tassa d' atto", applicabile una sola volta, indipendentemente dal numero di partecipazioni negoziate.

"(...) Si conferma quindi che l'imposizione in misura fissa non è collegata alla natura e agli effetti che l'atto presentato alla registrazione produce, bensì alla mera esecuzione della formalità della registrazione e, pertanto, è unica e di ammontare predeterminato, in quanto tassa richiesta quale remunerazione del servizio di registrazione del documento reso dallo Stato (...)" (*Cfr. CNN Studio n. 238-2008/T*)

CESSIONE DA UN SOCIO ALL' ALTRO DI QUOTA DI SOCIETA' DI PERSONE - COSTITUITA TRA DUE SOLI SOCI - CHE HA NEL PATRIMONIO SOCIALE BENI IMMOBILI

Tassazione

REGISTRO : **fissa**
IPOTECARIA: **esente**
CATASTALE: **esente**

Normativa

Registro: art. 11 e art. 4 lettera c) Tariffa Parte Prima T.U.R.

Note

Cessione di quota da uno dei due soci all'altro. Benché l'operazione comporti la concentrazione del patrimonio sociale in capo al socio superstite non integra una cessione di azienda. La titolarità dei beni aziendali, infatti, permane in capo alla società anche dopo la cessione di quota. (*Cfr. Risoluzione 3 aprile 2006 n. 47/E*)

Cessione di tutte le quote sociali. La cessione di tutte le quote sociali di una società di persone non configura, agli effetti dell'imposta di registro, un trasferimento d'azienda e pertanto è corretta l'applicazione dell'imposta in misura fissa, come previsto per il caso di cessione di quote societarie. Infatti, l'imposta percetta sui conferimenti alla nascita della società assorbe anche quella dovuta per la cessione delle quote. (*Cfr. Risoluzione Min. Finanze 05 giugno 1989 n. 310356*)

Abrogazione tassa borsa. L'art. 37 del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito con modificazioni della legge 28 febbraio 2008, n. 31 sopprime la tassa sui contratti di borsa con effetto dal 1° gennaio 2008.

Da tale data in poi agli atti pubblici e alle scritture private autenticate aventi ad oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società si applica l' imposta di registro nella misura fissa, di cui all'art. 11 Tariffa Parte Prima, T.U.R.

Cessioni plurime. In ipotesi di trasferimenti plurimi di quote di partecipazione della stessa società, anche se contenuti in un unico atto, l'AE ritiene che si applichi una fissa per ogni cessione. (*Cfr. Risoluzione 5 giugno 2008 n. 225*)

La tesi appare infondata, qualora si ritenga, come pacificamente ritenuto, che quella di cui all'art. 11 Tariffa Parte Prima del T.U.R. sia da qualificarsi come "tassa d'atto, applicabile una sola volta, indipendentemente dal numero di partecipazioni negoziate.

Modifica patti sociali. Gli Uffici ritengono inoltre che, qualora la cessione comporti anche una modifica dei patti sociali, all'atto si applichi una ulteriore fissa a sensi dell'art. 4 lettera c) , Tariffa Parte Prima, T.U.R.

Note elaborate prima del 1° gennaio 2008

L'art. 34 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, al comma 5 stabilisce che "per gli atti indicati nell'art. 7, ultimo comma, e nell'art. 12, primo comma, del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3278 e successive modificazioni, le imposte di bollo e registro sono comprese nelle tasse sui contratti di borsa".

Considerate le disposizioni sopra riportate, e' sorto il dubbio se alle cessioni di quote di partecipazione in società poste in essere per atto pubblico o scrittura privata autenticata torni applicabile l'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, nonostante gli stessi siano assoggettati alla tassa sui contratti di borsa (art. 1 del D.L. n. 378 del 1992), ovvero se i contratti in argomento debbano ritenersi del tutto esenti dall'imposta di registro, in virtù di quanto disposto dal su richiamato art. 34, comma 5, del D.P.R. n. 601 del 1973.

Nel quadro normativo fin qui rappresentato e' intervenuto il decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 435 - "Abrogazione della tassa di taluni contratti di borsa, a norma dell'articolo 3, comma 162, lettera h), della legge 23 dicembre 1996, n. 662" - che all'art. 1, comma 8, recita: "Per gli atti e i documenti relativi ai contratti esenti dalla tassa di cui al regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3278, resta ferma l'esenzione dall'imposta di bollo e di registro prevista dall'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601."

(...) pertanto gli atti pubblici e le scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società soggetti alla tassa sui contratti di borsa sono esenti dall'imposta di registro. Stante il chiaro dettato della norma sopra riportata gli atti in argomento devono ritenersi ugualmente esenti dall'imposta di registro anche quando risultino esenti dalla tassa sui contratti di borsa in quanto di valore non superiore a lire 400.000. (*Circolare 29 marzo 2000 n. 60/E*)

La suddetta esenzione si applica (per es. per le cessioni di quote di società di capitali, che non comportano modifiche statutarie) anche quando la cessione è esente dalla tassa sui contratti di borsa in quanto di valore non superiore a L. 400.000.= pari a odierni Euro 206,58. (*Min. Fin. Dir. Entrate Puglia 23 novembre 2000 prot. n. 00/8888*)

Si ritiene che la tassa sui contratti di borsa abbia quale presupposto impositivo la conclusione del contratto di compravendita di titoli azionari o di altri titoli , con conseguente esclusione di altre fattispecie negoziali. (*Circolare ABI 24 maggio 1999*)

Per l' applicazione in ogni caso dell'imposta in misura fissa a sensi dell'art. 11, Tariffa Parte Prima, T.U.R., la sentenza della *Cassazione sez. trib., 27 novembre 2006, n. 25087.*

“ (...) gli atti di trasferimento delle quote sociali, siano essi effettuati con atto pubblico ovvero con scrittura privata autenticata, scontano l'imposta di registro in misura fissa (...) ”. (*Circolare 28 dicembre 2007 n. 75/E*)

COSTITUZIONE DI SERVITU' DA PARTE DI PRIVATO A CARICO TERRENI IN GENERE

Tassazione

REGISTRO: **8%**
IPOTECARIA : **2%**
CATASTALE: **esente**

Base imponibile

Valore del diritto dichiarato dalle parti e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Normativa

Registro: art. 1 primo periodo Tariffa Parte Prima T.U.R
Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Note

Registro - aliquota. Si ritiene che la costituzione di servitù a carico di terreni (indipendentemente dalla natura degli stessi) sia regolata, per quanto riguarda l' aliquota di registro applicabile, dal primo comma dell'art. 1, Tariffa Parte Prima, T.U.R., riferendosi il comma terzo del medesimo articolo esclusivamente ai "trasferimenti" di terreni agricoli.

Tuttavia, secondo alcuni Uffici, la costituzione di servitù sconterebbe l' imposta propria del trasferimento.

Pertanto in ipotesi di servitù a carico di terreno agricolo, in assenza di regimi agevolativi, si applicherebbe l' imposta di registro nella misura del 15%.

In tal senso *Risoluzione 22 giugno 2000 n. 92/E.*

Secondo la Cassazione invece:

ai fini dell'imposta di registro l'atto di costituzione di servitù (nella specie: di elettrodotto) su un fondo agricolo non realizza il trasferimento, cioè la alienazione, del fondo stesso: detto atto, pertanto, è soggetto all'aliquota dell' 8 per cento (e non a quella del 15 per cento), anche se il proprietario del fondo dominante non riveste la qualità di imprenditore agricolo. (*Cfr. Cassazione civile, sez. trib., 4 novembre 2003, n. 16495*)

COSTITUZIONE DI SERVITU' DA PARTE DI IMPRESA A CARICO DI TERRENI

A) SU TERRENI SUSCETTIBILI DI UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA

Tassazione

IVA : **20%**

REGISTRO : **fissa**

IPOTECARIA: **fissa**

Normativa

Iva: art. 2 comma primo d.P.R. n. 633/1972

Registro: art. 40 T.U.R.

Ipotecaria: art. 1-bis Tariffa T.U.I.C.

B) SU TERRENI NON SUSCETTIBILI DI UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA

Tassazione

REGISTRO: **8%**

IPOTECARIA : **2%**

Normativa

Registro: art. 1 primo periodo Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 1-bis Tariffa T.U.I.C.

Note

Cessioni di beni. Ai sensi dell'art. 2, n. 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

Ai sensi dell'art. 2, n. 3, lettera c), d.P.R. n. 633/1972, non sono considerate cessioni di beni le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni di legge.

Esercizio di imprese. Ai sensi dell'art 4, d.P.R. n. 633/1972, per esercizio di imprese si intende l' esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 C.C., anche se non organizzate in forma d' impresa.

Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:

- le cessioni di beni fatte da società di ogni tipo, ivi comprese le società di fatto e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l' esercizio di attività commerciali o agricole;
- le cessioni di beni fatte da altri enti pubblici e privati.

Area fabbricabile - definizione. Ai sensi dell'art. 36, n. 2, D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (ai fini dell'applicazione del d.P.R. n. 633/72, del d.P.R. n. 131/86, del d.P.R. n. 917/86 e del D.lgs. n. 504/92) *un' area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.*

DIVISIONE DI IMMOBILI

Tassazione

REGISTRO: **1%**
IPOTECARIA : **fissa**
CATASTALE : **fissa**

Base imponibile

Massa comune

Normativa

Registro: art. 34 T.U.R e art.3 Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 4 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Condizioni

- la comunione deve trovare origine in un unico titolo o anche in più titoli, purché l'ultimo acquisto di quote derivi da successione a causa di morte;
- gli eventuali conguagli non devono essere superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto.

Note

Ipotecaria. L' imposta ipotecaria è riscossa dall'Ufficio del Territorio.
(*Cfr. art. 12 D.lgs. n. 347/1990*)

Catastale. Secondo taluni Uffici delle Entrate sono dovute tante imposte fisse catastali quante le parti assegnatarie.

Valutazione automatica. Relativamente alle divisioni senza conguaglio trova applicazione la preclusione al potere di rettifica degli Uffici, purché risultino valori dichiarati in misura non inferiore a quelli catastali rivalutati. (Cfr. Circolare 6/E/2007)

Divisione di beni condominiali. La divisione di parti comuni di un edificio condominiale non configura, secondo l'AF, l'ipotesi delle "masse plurime", poiché si è di fronte a un'unica comunione che trova origine non nei singoli acquisti delle unità di proprietà esclusiva ma nell'unico titolo rappresentato dalla costituzione del condominio. (Cfr. Risoluzione 16 novembre 2007 n. 3347E)

Divisione parziale. L'imposta di registro relativa ad un atto di divisione con cui vengano divisi soltanto una parte dei beni deve essere calcolata sul valore della quota stralcidata e non sull'intera massa dei beni presi in considerazione nel negozio di divisione. (Cassazione civile, sez. I, 17 dicembre 1994, n. 10857)

Si verifica una divisione parziale, senza alcuna permuta, nell'ipotesi in cui un terreno in comproprietà fra tre persone in quote eguali, venga diviso in tre lotti, dei quali uno resti in comunione "pro indiviso" in quote eguali tra gli originari proprietari, uno venga assegnato ad uno dei comunisti ed uno venga assegnato in comunione "pro indiviso" agli altri due comunisti. (Comm. trib. centr., sez. XIX, 20 febbraio 1987, n. 1540)

Acquisto e divisione. La clausola contenuta nell'atto di acquisto in comune di un terreno, con la quale i comproprietari si assegnano reciprocamente distinte porzioni del terreno stesso va qualificato, ai fini dell'imposta di registro, come divisione, e come tale va assoggettato a registrazione. (Comm. trib. centr., sez. IV, 12 giugno 1986, n. 5156)

Divisione di cosa futura. La convenzione con la quale i comproprietari "pro indiviso" di un suolo, stabiliscano di costruirvi un fabbricato condominiale, per conseguire la proprietà esclusiva dei singoli appartamenti senza necessità di porre in essere, a costruzione ultimata, ulteriori atti traslativi o dichiarativi, va qualificata come negozio di divisione di cosa futura. (Comm. trib. centr., sez. XVI, 23 settembre 1985, n. 7788)

DIVISIONE CON CONGUAGLIO - FABBRICATI

Tassazione

REGISTRO: **1%**
REGISTRO: **7%**
IPOTECARIA: **2%**
CATASTALE: **1%**

Base imponibile

Registro: 1%: massa meno conguaglio.
Registro: 7%: valore del conguaglio che supera il 5%.
Ipotecaria: 2%: valore del conguaglio che supera il 5%.
Catastale: 1%: valore del conguaglio che supera il 5%.

Normativa

Registro: art. 34 T.U.R. e artt. 1 e 3 Tariffa Parte Prima T.U.R.
Ipotecaria: artt. 1 e 4 Tariffa T.U.I.C.
Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Presupposto

Che a un condividente siano assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune.

In tal caso la divisione si considera vendita limitatamente alla parte eccedente. Il conguaglio superiore al cinque per cento del valore della quota di diritto è soggetto alla imposta con l' aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari.

Note

Base imponibile. Secondo alcuni la base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell' 1% è costituita dall'intera massa divisionale, anche in presenza di conguaglio tassabile e quindi non al netto di quest'ultimo.

Accertamento. Il maggior valore dei beni accertato a sensi dell'art. 52 T.U. Imposta Registro, si considera conguaglio se determina una modificazione del rapporto tra quota di fatto e quota di diritto e a condizione che sia superiore al cinque per cento della quota spettante.

Prezzo valore. L'AE ritiene applicabile il meccanismo del prezzo-valore alla divisione con conguaglio a condizione che si tratti di "cessione di un immobile ad uso abitativo a favore di persona fisica che non agisca nell'esercizio di attività commerciali artistiche o professionali."

Pertanto occorre riferire il criterio di determinazione della base imponibile esclusivamente alla quota parte del complessivo valore dell'immobile la cui assegnazione dà causa al pagamento del conguaglio.

A tal fine si rende preliminarmente necessario:

- a) determinare la parte del conguaglio monetario pagato in corrispettivo del valore dell'immobile abitativo (a tal fine occorre riferire il conguaglio al valore complessivo netto della massa comune, comprensivo del valore attribuito ai beni diversi da immobili abitativi);
- b) calcolare il rapporto tra la quota parte del conguaglio come sopra determinato e il valore complessivo dell'immobile abitativo;
- c) applicare il rapporto di cui al precedente punto al valore catastale dell'immobile ai fini della determinazione del prezzo-valore da trattare ai sensi del citato comma 497. (*Cfr. Risoluzione 14 giugno 2007 n. 136/E*)

Se la divisione ha ad oggetto soltanto immobili abitativi il passaggio di cui **sub a)** può essere superato. Pertanto si stabilisce il rapporto (%) tra conguaglio e valore dell'immobile assegnato e si applica tale rapporto (%) al valore catastale. Se il conguaglio "tassabile" è per es. 50 e il valore dell'immobile è 150, il rapporto/percentuale tra conguaglio e valore dell'immobile è il 33,33%. La base imponibile prezzo-valore è pertanto pari al 33,33% del valore catastale.

Se la divisione comprende, oltre a quelli abitativi, anche immobili non abitativi, per giungere a un risultato coerente coi principi di cui sopra, si rende necessario "rettificare" il **punto a)** della Risoluzione, sostituendo le parole "della massa comune" con "degli immobili assegnati". In pratica se il conguaglio "tassabile" è di 50 e gli immobili assegnati hanno un valore di 200, di cui 100 riferiti all'immobile abitativo e 100 a quello non abitativo, il conguaglio è imputabile per 25 all'abitativo e per 25 al non abitativo. Il rapporto/percentuale tra quota parte del conguaglio

(25) riferita all'immobile abitativo e valore di quest'ultimo (100) è il 25%. La base imponibile prezzo-valore è pertanto pari al 25% del valore catastale.

Conguagli superiori al cinque per cento. (..) Gli Autori che hanno affrontato la problematica de qua – assai pochi, per la verità – appaiono concordi nel ritenere che, in caso di divisione con conguagli che superino la soglia del 5%, fissata dal legislatore, le aliquote, più gravose, relative agli atti di trasferimento, si applichino esclusivamente a quella parte del conguaglio eccedente tale valore; la parte del valore, che non eccede tale soglia, permanrebbe nella sfera dell'irrilevanza ai fini tributari. (*CNN Studio n. 73/2005/T*)

In senso contrario la prassi di molti Uffici, in base alla quale, nell'ipotesi in cui superi la soglia del 5%, il conguaglio sarebbe soggetto a tassazione nella sua interezza.

Aliquote diverse. Nell'ipotesi in cui la divisione abbia ad oggetto immobili soggetti ad aliquote diverse (es. fabbricati e terreni), ai fini di una corretta tassazione, si rende necessario scomporre il conguaglio imponibile, imputandolo proporzionalmente ai “diversi” beni assegnati.

Più comunioni. In applicazione dell'art. 32 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, nel caso di divisione simultanea di più comunioni, qualora le assegnazioni non corrispondano esattamente alle quote spettanti a ciascun condividente nelle diverse comunioni, le assegnazioni stesse devono, ai fini dell'imposta di registro, essere ritenute traslative nei limiti dell'eccedenza della quota spettante ai condividenti su ogni comunione. (*Cfr. Comm. Trib. Centr., sez. X, 12 ottobre 1988, n. 6691*)

Ipotecaria fissa. Ai sensi dell' art. 12 TUIC l'imposta ipotecaria in misura fissa è riscossa dagli Uffici del Territorio. I quali Uffici ritengono che tale imposta sia dovuta anche nell'ipotesi in cui, a causa del conguaglio, sia stata assolta all'Agenzia delle Entrate l'imposta ipotecaria in misura proporzionale.

DIVISIONE CON CONGUAGLIO - FABBRICATI A DESTINAZIONE ABITATIVA E RELATIVE PERTINENZE - AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

Tassazione

REGISTRO: **1%**

REGISTRO: **3%**

IPOTECARIA : **fissa**

CATASTALE : **fissa**

Base imponibile

Registro 1%: massa meno conguaglio.

Registro 3%: valore del conguaglio che supera il 5%.

Normativa

Registro: art. 34 T.U.R., art. 1 quinto periodo e Nota II-bis e art.3 Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 1 e 4 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Condizioni

Per l' applicazione delle aliquote agevolate al conguaglio, devono sussistere i requisiti soggettivi e oggettivi di cui alla Nota II-bis, tariffa parte prima,T.U. Imposta Registro.

Note

Base imponibile. Secondo alcuni Uffici la base imponibile per l' imposta di registro dell' 1% è costituita dall'intera massa divisionale, anche in presenza di conguaglio tassabile e quindi non al netto di quest'ultimo.

Prezzo valore. Il meccanismo si applica alla divisione con conguaglio.
(Cfr. *Risoluzione 14 giugno 2007 n. 136/E*)

Vedi sopra sub “**DIVISIONE CON CONGUAGLIO – FABBRICATI**”

Ipotecaria e catastale. Gli Uffici ritengono che alle fattispecie in oggetto, oltre alle due imposte fisse di ipotecaria e catastale relative alla divisione, siano applicabili due ulteriori fisse delle stesse imposte per quanto attiene alle agevolazioni “prima casa”.

PERMUTA DI FABBRICATI TRA PRIVATI

Tassazione

REGISTRO: **7%**
IPOTECARIA : **2%**
CATASTALE : **1%**

Base imponibile

Registro: valore del bene che dà luogo a maggior imposta.
Ipotecaria: valore del bene che dà luogo a maggior imposta.
Catastale: valore di tutti i beni oggetto della permuta.

Normativa

Registro: art. 43 lett. b) e art. 1 secondo periodo Tariffa Parte Prima T.U.R.
Ipotecaria: art. 2 T.U.I.C. e art. 1 Tariffa T.U.I.C.
Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Note

Singole imposte. Nella permuta le singole imposte vanno determinate distintamente.

Registro e ipotecaria. La base imponibile per le imposte di registro e ipotecaria è costituita dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggior imposta.

Ipotecaria. (...) Si ricorda, in merito, che ai sensi dell'art. 43, comma 1, lettera b), del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, la base imponibile per le permute è costituita "dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta".

Occorre precisare che il presupposto per l'applicazione dell'imposta ipotecaria è la "formalità di trascrizione", che è unica anche con riferimento al negozio giuridico

della permuta di beni immobili. Invero, dal disposto dell'art. 17, comma 1, della L. 27 febbraio 1985, n. 52, secondo cui "ciascuna nota (di trascrizione) non può riguardare più di un negozio giuridico o convenzione oggetto dell'atto di cui si chiede la trascrizione ...", si evince che oggetto della trascrizione è il negozio giuridico nella sua unità, a nulla rilevando la circostanza che il relativo oggetto sia costituito da uno o più immobili.

Pertanto, è da ritenere che la permuta, in quanto unico negozio giuridico, dia luogo ad un'unica formalità, per la quale è dovuta l'imposta ipotecaria calcolata su una base imponibile pari al valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta." (Cfr. *Circolare 13 febbraio 2007 n. 8/E*)

Catastale. La base imponibile per l' imposta catastale è costituita dal valore di tutti i beni oggetto della permuta. (Cfr. *CNN Studio n. 519-a bis 6 dicembre 1996*)

" (..) Si ricorda che, ai sensi dell'art. 10 , comma 1, del citato D.Lgs. n. 347 del 1990 "Le voltute catastali sono soggette all'imposta del dieci per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'articolo 2" del medesimo decreto, sopra riportato.

Deve al riguardo osservarsi che il negozio giuridico della permuta immobiliare dà luogo a due distinte voltute catastali (una per ciascun immobile); di conseguenza, ciascuna di esse è autonomamente soggetta a tassazione ai sensi del sopra citato art. 10.

Posto che ogni voltura si riferisce ad un solo bene immobile, non trova invero applicazione il prima citato art. 43 del D.P.R. n. 131 del 1986; il rinvio operato alle regole di determinazione della base imponibile dell'imposta di registro deve quindi intendersi esclusivamente riferito all'art. 51 del D.P.R. n. 131, a norma del quale "per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari ... si intende per valore il valore venale in comune commercio".

(Cfr. *Circolare 13 febbraio 2007 n. 8/E*)

Prezzo-valore. Secondo l' AF il criterio del prezzo-valore di cui all' art. 1 comma 497 l. 266/2005 e successive modificazioni è applicabile anche al contratto di permuta.

La normativa citata, facendo generico riferimento alle cessioni aventi per oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze senza qualificare il tipo di cessione, e' applicabile non solo alle fattispecie traslative in senso stretto (contratto di compravendita), ma anche agli acquisti a titolo derivativo-costitutivo, agli atti traslativi della nuda proprietà, agli atti di rinuncia e ad ogni altro negozio assimilato al trasferimento e quindi anche alla permuta.

(Cfr. *Risoluzione 9 novembre 2007 n. 320/E*)

Permuta con conguaglio. “ (...) Quando la permuta è effettuata tra beni assoggettati alla stessa aliquota la maggior imposta deriverà dal maggior valore dei beni permutati, nell’ipotesi, invece, che la permuta riguardi beni per i quali siano previste aliquote diverse, il valore da prendere in considerazione ai fini della tassazione è quello del bene che, in concorrenza con l’ aliquota al medesimo applicabile, dia luogo alla maggiore imposta.

Lo stesso discorso vale nel caso della c.d. permuta con conguaglio.(...) nel momento in cui il contratto viene qualificato come permuta ai fini civilistici, la previsione di un conguaglio costituisce elemento secondario e accidentale del contratto medesimo. Coerentemente a tale impostazione il conguaglio stesso risulterà irrilevante anche ai fini fiscali”. (Cfr. CNN Quesito n. 64-2006/T)

Permuta di bene presente con bene futuro. (Cfr. Studio CNN n. 156-2008/T)

PERMUTA TRA PRIVATI - FABBRICATI A DESTINAZIONE ABITATIVA E RELATIVE PERTINENZE - AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

Tassazione

REGISTRO: **3%**
IPOTECARIA : **una fissa**
CATASTALE : **due fisse**

Normativa

Registro: art. 43 lett. b), art. 1 quinto periodo e nota II-bis) Tariffa Parte Prima T.U.R.
Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.
Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Base imponibile

Valore del bene che dà luogo a maggior imposta.

Condizioni

In presenza delle altre condizioni, l'agevazione "prima casa" compete anche se l'acquisto avviene mediante permuta. (*Min. Fin. - Circolare 2 giugno 1982 n. 29*).

La tassazione di cui sopra presuppone che per entrambi gli immobili trasferiti ricorrono le condizioni soggettive ed oggettive di cui alla Nota II-bis art.1 tariffa parte prima T.U. Registro.

Note

Base imponibile - prezzo valore. La base imponibile per l'imposta di registro è costituita dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggior imposta.

Si applica il meccanismo del prezzo valore. (*Cfr. Risoluzione 9 novembre 2007 n. 320/E*)

Conguaglio. Nella permuta “la previsione di un conguaglio costituisce elemento secondario e accidentale del contratto”. Pertanto il conguaglio stesso è irrilevante ai fini fiscali. (*CNN Risposta a Quesito n. 64-2006/T*)

Ipotecaria. L'imposta proporzionale è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell' imposta di registro. (*Art. 2, n. 1,T.U.I.C*)

Catastale. Secondo l'AE la permuta dà luogo a due distinte volture catastali, ciascuna soggetta a tassazione a sensi dell'art. 10 del T.U.I.C.
(*Cfr. Circolare 13 febbraio 2007 n. 8/E*)

Credito d'imposta. Il credito compete anche nell'ipotesi in cui, in presenza di tutte le condizioni, il soggetto acquisisca un'altra abitazione mediante permuta o mediante contratto di appalto, atteso che la norma agevolativa prevede che l' acquisto dell'immobile possa avvenire a qualsiasi titolo. (*Cfr. Circolare 1° marzo 2001 n. 19/E/*)

PRELIMINARE DI VENDITA TRA PRIVATI

Tassazione

Registro: **fissa**

Registro: **0,50%**

Registro: **3%**

Ipotecaria: **fissa**

Base imponibile

Registro 0,50%: caparra confirmatoria

Registro 3%: acconti di prezzo

Normativa

Registro: artt. 6, 9 e 10 Tariffa Parte Prima T.U.R

Ipotecaria: art. 2 n. 2-bis TUIC

Note

Quietanza. Se rilasciata mediante scrittura privata non autenticata, la quietanza è soggetta a registrazione in caso d' uso a sensi dell'art. 5, Tariffa Parte Seconda, T.U. Imposta Registro.

Detrazione. Le imposte corrisposte in sede di registrazione del contratto preliminare, di cui agli artt. 6 e 9 della Tariffa, sono detratte dall'ammontare dell'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.

Si ritiene non rimborsabile l' imposta versata sul preliminare nell'ipotesi di mancata stipula del definitivo.

Si ritiene altresì non rimborsabile l' imposta versata sul preliminare, in eccedenza rispetto a quella dovuta sul definitivo.

Ipotecaria – Ufficio competente. Ai sensi dell'art. 12 del TUIC, competente a riscuotere l'imposta ipotecaria per gli atti che non importano il trasferimento di beni immobili è l' Ufficio del territorio.

Preliminare da Società. La previsione nel preliminare del versamento di una somma di denaro "mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e acconto prezzo" attribuisce alla caparra anche la funzione di anticipazione del corrispettivo in aggiunta a quella di liquidazione anticipata del danno da inadempimento.

Nel caso di specie, il versamento di un acconto, rappresentando l'anticipazione del corrispettivo pattuito, assume rilevanza ai fini IVA con il conseguente obbligo, per il cedente o prestatore, di emettere la relativa fattura, con addebito dell'imposta; l'aliquota applicabile è quella vigente al momento del pagamento dell'acconto. (Cfr. *Risoluzione del 1 agosto 2007 n. 197/E*)

Due questioni ricorrenti.

1) Secondo alcuni Uffici l' imposta del 3% si renderebbe applicabile agli acconti di prezzo in quanto "previsti" nel contratto preliminare, quindi indipendentemente dall'avvenuto pagamento. (Cfr., *tra le altre, Ris. AE Dir. Gen. Liguria 14.01.2009, Prot. 2009-1089*)

Sembra preferibile la tesi contraria accolta da molti altri Uffici, secondo cui la tassazione al 3% sia da intendersi correlata alla effettuazione del pagamento dell'aconto in sede di preliminare.

Quest'ultima tesi pare confortata, oltre che dal dato letterale della norma (previsione non di acconti ma di pagamento degli stessi) anche dalla Relazione ministeriale all'art.10 citato, che così recita:

"Nell'art. 10 della stessa tariffa si è chiarito, con riferimento alla tassazione dei contratti preliminari, che qualora detti contratti contengano la corresponsione di somme a titolo di caparra confirmatoria ovvero il pagamento di acconti di prezzo, dovrà farsi luogo, sempre che non ricorrono i presupposti soggettivi ed oggettivi per l' applicazione dell' IVA, alla liquidazione del tributo con le corrispondenti aliquote proporzionali previste dai precedenti artt. 6 e 9. In tal caso si è disposto che al momento del trasferimento, dallo ammontare della imposta principale dovuta per la registrazione dell'atto definitivo, dovranno essere detratte le imposte corrisposte in sede di registrazione del contratto preliminare."

2) Si ritiene non rimborsabile l' imposta proporzionale versata sul preliminare, oltre che nell'ipotesi di mancata stipula del definitivo, anche nell'ipotesi in cui l' imposta stessa risulti in eccedenza rispetto a quella dovuta sul definitivo.

Quest'ultima ipotesi può risultare ricorrente alla luce delle nuove disposizioni in tema di prezzo-valore (comma 497, art. unico L. 23.12.2005, n. 266 e successive modificazioni) qualora l' applicazione di tale norma sia invocata dalla parte acquirente in sede di definitivo conseguente a preliminare (al quale, in assenza di espressa previsione, deve ritenersi inapplicabile la nuova disciplina) in forza del quale siano state versate somme a titolo di acconto prezzo, assoggettate a imposta di registro nella misura del 3%. Atteso che, in tale circostanza, la tassazione "definitiva" del trasferimento, specie se con agevolazioni "prima casa", considerato il notevole scarto tra valori "catastali" e valori "reali", può risultare di misura di gran lunga inferiore a quella del preliminare.

Per evitare "l' inconveniente" è opportuno, ove possibile, strutturare il preliminare con il versamento della sola caparra confirmatoria, soggetta all'aliquota dello 0,50%.

TRASFERIMENTI DA PRIVATO DI FABBRICATI O PORZIONI DI FABBRICATO A DESTINAZIONE ABITATIVA E RELATIVE PERTINENZE AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

Tassazione

REGISTRO: 3%

IPOTECARIA : fissa

CATASTALE: fissa

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito (artt. 43 e 51 T.U. Imposta Registro).

Per le cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, del citato T.U., indipendentemente dal corrispettivo pattuito (art. 1, comma 497, L. 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni).

Normativa

Registro: art. 1 quinto periodo e Nota II-bis) Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: note all'art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Condizioni

Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:

a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro un anno dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di

lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove e' ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui e' situato l'immobile da acquistare;

c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 29 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, e all'articolo 16 del decreto legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243.

Note

Disciplina. Le agevolazioni cd “prima casa” per i trasferimenti a titolo oneroso, introdotte dalla legge 22 aprile 1982, n. 168, attraverso tutta una serie di provvedimenti di proroghe e modifiche, sono attualmente disciplinate dall’art. 1 quinto periodo e dalla Nota II-bis) al medesimo articolo della tariffa parte prima del T.U.R.

Nel tempo la disciplina è venuta ad ampliarsi in senso più favorevole al contribuente, grazie alla Prassi dell’AE che ha ritenuto di estendere i benefici anche a fattispecie non contemplate espressamente dalle norme agevolative, quali, tra le altre, quelle relative all’acquisto di fabbricato in corso di costruzione e all’acquisto di porzione o unità da accorpate ad abitazione già posseduta, anche se acquistata senza fruire delle agevolazioni.

Oggetto. Nella nozione di “immobile” adottata dal legislatore è da ricomprendere tutto il novero dei diritti agevolabili: proprietà, anche superficiaria, nuda proprietà, usufrutto, uso e abitazione, interi o pro-quota.

Ai fini dell’applicazione dell’agevolazione non rileva la classificazione catastale dell’immobile, quanto, piuttosto, la natura lussuosa o meno dello stesso in base ai criteri di cui al Dm 2 agosto 1969 pubblicato nella G.U. n. 218 del 27 agosto 1969.

Oggetto – Le agevolazioni si applicano agli acquisti di:

- a) Fabbricato rurale idoneo alla utilizzazione abitativa. (*Cfr. Circ. 38/E/2005, punto 3.2*)
- b) Nuda proprietà. (*Cfr. Circ. 19/E/2001, punto 2.2.1.*)
- c) Quota di comproprietà. (*Cfr. Circ. 19/E/2001, punti 2.2.3. e 2.2.10.*)
- d) Diritti reali – acquisti reiterati di quote sullo stesso immobile. (*Circ. 38/E/2005, punto 2.3*)
- e) Appartamenti contigui destinati a costituire un’unica abitazione. (*Cfr. Circ. 38/E/2005, punto 3.4*)
- f) Appartamento o vano da accorpate ad abitazione agevolata. (*Cfr. Circ. 38/E/2005, punto 3.4*)
- g) Appartamento o vano da accorpate ad abitazione non agevolata. (*Cfr. Ris. 142/E/2009 – Circ. 31/E/2010, punto 2.1*)
- h) Immobile in corso di costruzione. (*Circ. 19/E/2001, punto 2.2.4 e Circ. 38/E/2005, punto 3.3*)
- i) Immobile non abitativo in fase di trasformazione in abitativo. (*Cfr. Cnn Quesito n. 139-2009/T*)
- j) Immobile in enfiteusi. (*Cfr. Cnn Quesito n. 146-2009/T*)

Soggetti. In presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla legge, l’agevolazione spetta alla generalità dei soggetti, indipendentemente dalla loro nazionalità. La conclusione trae fondamento dall’art. 2 del T.U.R., il quale, nell’individuare gli atti soggetti a registrazione, non distingue tra cittadini italiani e non italiani.

In presenza dei requisiti previsti, ivi compreso quello della residenza, l’agevolazione spetta anche all’acquisto fatto da un minore non emancipato o da altri incapaci, quali interdetti e inabilitati. (*Cfr. Circ. 38/E/2005, Premessa*)

Soggetti – Le agevolazioni competono agli acquisti fatti da parte di:

- a) Soggetto già proprietario di immobile di Categ. A/10 di fatto destinato ad abitazione. (*Cfr. Circ. 19/E/2001, punto 2.2.5.*)
- b) Soggetto titolare, in comunione con soggetti diversi dal coniuge, di quota di altra casa non agevolata nel comune dove acquista. (*Cfr. Circ. 19/E/2001, punto 2.2.7.*)
- c) Soggetto titolare, in via esclusiva, in comunione legale o pro-quota, di altra casa non agevolata in comune diverso da quello dove acquista. (*Cfr. Circ. 19/E/2001, punto 2.2.7.*)
- d) Soggetto titolare di diritti su immobile agevolato, di altri diritti sullo stesso immobile (*Cfr. Circ. 19/E/2001, punto 2.2.9.*) *Circ. 38/E/2005, punto 2.3*)
- e) Soggetto che ha alienato intero immobile agevolato, di quota o diritto su altro immobile agevolato. (*Cfr. Circ. 19/E/2001, punto 2.2.11.*)
- f) Soggetto, non titolare di immobile agevolato, il cui coniuge sia titolare esclusivo di altro immobile agevolato/non agevolato. (*Cfr. Circ. 19/E/2001 e Circ. 38/E/2005*)

Soggetti – Le agevolazioni non competono agli acquisti fatti da parte di:

- a) Soggetto titolare di immobile non abitativo risultante dal mutamento di destinazione d'uso di immobile abitativo acquistato con le agevolazioni. (*Cfr. Circ. 19/E/2001, punto 2.2.5.*)
- b) Soggetto titolare, in comunione legale, di immobile agevolato acquistato dallo stesso o dal coniuge. (*Cfr. Circ. 19/E/2001, punto 2.2.10.*)
- c) Soggetto titolare, in comunione col coniuge, di diritti su immobile non agevolato posto nel comune di acquisto. (*Cfr. Circ. 19/E/2001, punto 2.2.7.*)

Atto integrativo. L'AE consente che le dichiarazioni previste dalla legge, ed erroneamente omesse nell'atto di acquisto, siano rese dal richiedente anche con atto successivo redatto con la stessa forma richiesta per l'atto di trasferimento. (*Cfr. Circolare 38/E/2005, 9*)

Altri atti. Ricorrendone i presupposti l'agevolazione compete:

- ai conguagli divisionali;
- agli acquisti fatti mediante permuta;
- alle assegnazioni a soci;
- ai trasferimenti giudiziari;
- agli acquisti per usucapione.

Relativamente a questi ultimi, secondo la Cassazione (*cfr. sent. 16.12.2008 n. 29371*), l'agevolazione spetta esclusivamente con riferimento all'imposta di registro, con esclusione delle imposte ipotecaria e catastale.

Rinuncia ai benefici. La costante giurisprudenza e la prassi dell'AE reputano non ammissibile la rinuncia ai benefici già conseguiti. In tal senso anche *Studio CNN 30/2005/T.*

Decadenza. Ai sensi del n. 4 della Nota II-bis) citata il trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con le agevolazioni prima del decorso del termine di cinque anni comporta la decadenza dai benefici.

Tali disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

L' AE ritiene che il contribuente debba aver realizzato la finalità di destinare lo "immobile" acquistato ad abitazione principale "quanto meno entro il termine triennale di decadenza del potere di accertamento dell'ufficio". (*Cfr. Risoluzione 6 ottobre 2003 n. 192/E*)

E' ritenuto pacificamente che sia idoneo a impedire la decadenza il riacquisto di uno qualsiasi dei diritti contemplati nella Nota II-bis) citata.

La vendita di una quota o di parte dell'abitazione agevolata ovvero la cessione della nuda proprietà o dell'usufrutto o del diritto di abitazione comportano la decadenza "proporzionale" dell'agevolazione.

Residenza. L'immobile oggetto del trasferimento agevolato deve essere ubicato nel territorio del Comune in cui l'acquirente ha o intende stabilire la residenza entro il termine di diciotto mesi.

Salvo che per l'ipotesi di riacquisto a seguito di alienazione nel quinquennio, nella quale è condizione per evitare la decadenza, la destinazione abitativa non è requisito necessario ai fini della fruibilità delle agevolazioni.

Allo stesso modo le attuali disposizioni agevolative non prevedono alcun obbligo per il contribuente di mantenere per un dato periodo la residenza, sia nel caso di acquisto nel Comune di residenza attuale, sia nel caso di acquisto in Comune diverso, una volta che la residenza vi sia stata stabilita nei diciotto mesi.

Norme particolari sono dettate per il personale in servizio permanente presso le Forze Armate e le Forze di Polizia, per le persone trasferite all'estero per ragioni di lavoro e

per i cittadini italiani emigrati all'estero.

Pertinenze. Sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1 della Nota II-bis), le agevolazioni spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a) della Nota II-bis) citata.

Sono ricomprese tra le pertinenze agevolabili, limitatamente a una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

Con *Circolare 7 giugno 2010 n. 31/E, par. 1.1.* l'AE ritiene applicabili i benefici anche all'acquisto di pertinenza da destinare al servizio di abitazione acquistata in epoca in cui non erano state ancora istituite le agevolazioni "prima casa".

Credito d'imposta. Ai soggetti che entro un anno dall'alienazione di una "prima casa" provvedono ad acquisire un altro immobile agevolato è attribuito un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposte in relazione al primo acquisto, il cui ammontare non può essere superiore in ogni caso all'imposta di registro o all'Iva dovuti sul secondo acquisto.

I soggetti che avevano acquistato la propria abitazione da imprese costruttrici prima del 22 maggio 1993 (epoca in cui l'aliquota Iva agevolata era applicabile alle cessioni di tutti i fabbricati abitativi di nuova costruzione di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, effettuate da imprese costruttrici, indipendentemente dalla sussistenza dei requisiti oggi definiti di prima casa) non avevano formalmente usufruito delle agevolazioni c.d. "prima casa", presupposto per il credito di imposta.

Tuttavia l'AE ritiene che tale circostanza non precluda il diritto al beneficio qualora l'acquirente dimostri che alla data di acquisto dell'immobile alienato era comunque in possesso dei requisiti richiesti dalla normativa vigente in materia di acquisto della c.d. "prima casa".

Per "alienazione" si intende sia il trasferimento a titolo oneroso che quello a titolo gratuito.

Il riacquisto, invece, deve essere necessariamente a titolo oneroso, anche mediante permuta, dal momento che sugli acquisti per donazione si paga, nei casi in cui è dovuta, l'imposta sulle donazioni.

Conseguentemente il credito d'imposta non compete a coloro:

- che abbiano alienato un immobile acquistato con l'aliquota ordinaria, senza fruire della agevolazione c.d."prima casa";
- che abbiano alienato un immobile pervenuto per successione o donazione, fatta salva la ipotesi in cui la "prima casa" sia stata acquistata a suo tempo con il pagamento delle aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso, a sensi dell'art. 13 della legge 18 ottobre 2000, n. 383;
- che riacquistino una "prima casa" per successione o donazione;

- che riacquistino un immobile non avente le caratteristiche richieste dall'art. 1 della tariffa parte prima T.U. Imp. Reg. e in assenza delle condizioni enunciate dalla nota II-bis); quindi coloro che nell'acquisto dell'immobile non usufruiscono ovvero decadono dal beneficio dell'aliquota agevolata;

- nei cui confronti, per il precedente acquisto, non sia stata confermata, in sede di accertamento, l' agevolazione c.d. "prima casa" sulla base della normativa vigente alla data dell'atto, ancorché sia pendente un procedimento contenzioso sulla specifica questione (...).

(*Cfr. Circ. 19/E/2001, 1.2. - Circ. 38/E/2005, 8. - Ris. 125/E/2008*)

Il credito può essere portato in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni, imposte sui redditi delle persone fisiche, imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione d'azienda.

La volontà di utilizzare il credito deve essere manifestata autonomamente da ogni interessato.

Il contribuente può utilizzare il credito portandolo in diminuzione della imposta di registro dovuta per l' atto di acquisto che lo determina oppure può utilizzarlo nei seguenti modi:

- a) per l' intero importo in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti stipulati e sulle denunce presentate dopo la data di acquisizione del credito;
- b) in diminuzione dalle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto;
- c) in compensazione delle somme dovute a sensi del Dlgs 9 luglio 1997 n. 241.

In relazione ad acquisti soggetti ad Iva la *Circolare 7 giugno 2002, n. 48, 1.4*, ammette il credito di imposta sul "terzo" acquisto fino a concorrenza dell'imposta "dovuta" sul secondo.

Il criterio sembra essere accolto da molti Uffici anche con riferimento ad acquisti soggetti ad imposta di registro. Pertanto sul "terzo" acquisto agevolato il credito si considera pari all' imposta dovuta non a quella versata in relazione al "secondo" acquisto.

(Es. Primo acquisto: imposta dovuta-pagata Euro 3000,00;

Secondo acquisto: imposta dovuta Euro 6000,00, assolta per Euro 3000,00 col credito e per Euro 3000,00, mediante versamento di pari importo;

Terzo acquisto: se l' imposta dovuta è di Euro 9000,00 può essere assolta per Euro 6000,00 col credito e per Euro 3000,00 in "contanti")

Il principio è stato accolto dalla *Commissione Tributaria Provinciale di Milano Sez. 23 con la Sentenza n. 148 del 29 maggio 2006* :

(..) deve riconoscersi che, nell' ipotesi di un terzo acquisto, il credito d' imposta, se non può mai essere superiore all' imposta dovuta in relazione all'ultimo acquisto,

spetta comunque sino a concorrenza dell' imposta corrisposta in relazione a quello precedente, imposta a suo tempo assolta in parte mediante compensazione con il credito derivante dal primo acquisto ed in parte con il versamento del rimanente importo.

La tesi contraria, accolta da taluni Uffici e fondata sul dato letterale della norma, attribuisce al termine "corrisposta" il significato di imposta effettivamente pagata.

Rinvio

Per una casistica più dettagliata sulle agevolazioni “prima casa”, rinvio alla raccolta di "casi particolari" da me curata e pubblicata sul sito del notaio informatico Riccardo Ricciardi, alla pagina:

<http://www.notaioricciardi.it/PrimaCasa.htm>

**TRASFERIMENTI DI FABBRICATI O PORZIONI DI FABBRICATO A
DESTINAZIONE ABITATIVA (E RELATIVE PERTINENZE) ESENTI DA IVA
AI SENSI DELL' ART. 10 COMMA PRIMO N. 8-bis) D.P.R. 633/1972**

Tassazione ordinaria

IVA: **esente**

REGISTRO : **7%**

IPOTECARIA: **2%**

CATASTALE : **1%**

Tassazione "prima casa"

IVA: **esente**

REGISTRO : **3%**

IPOTECARIA: **fissa**

CATASTALE: **fissa**

Base imponibile

Regola generale. Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Prezzo-valore. Per le cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, T.U.R., indipendentemente dal corrispettivo pattuito (art. 1, comma 497, L. 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni).

Normativa

Iva: art. 10 comma primo n. 8-bis) d.P.R. n. 633/1972

Registro: art. 1 secondo e quinto periodo e Nota II-bis) Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Condizioni

Deve trattarsi di cessione posta in essere nell' esercizio di attività di impresa ai sensi dell'art. 10, comma primo, numero 8-bis), d.P.R. 26 settembre 1972, n. 633, che per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 (1), dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007) e dalla legge 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità 2011)

dal 1° gennaio 2011 è del seguente tenore:

" 1. Sono esenti dall'imposta:

(...)

8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata". (2)

Pertanto sono esenti da IVA le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato a destinazione abitativa e relative pertinenze, poste in essere nell'esercizio di impresa, ad eccezione di quelle fatte, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, (o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata) da imprese costruttrici e da imprese che hanno effettuato sugli immobili interventi di recupero qualificati, e cioè: interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica.(3)(4)

Prima delle modifiche di cui sopra si consideravano esenti da IVA le cessioni di fabbricati, o di porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi avevano eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all' art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978 n. 457, ovvero delle imprese aventi quale oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni.(5)

Pertinenze a sensi dell'art. 817 C.C.

Alla pertinenza, anche se acquistata con atto separato, si rende applicabile la medesima disciplina del bene principale, a condizione che il vincolo pertinenziale, con i requisiti oggettivo e soggettivo che lo caratterizzano, sia evidenziato nell'atto di cessione. (6)

Agevolazioni "prima casa"

Devono ricorrere le condizioni di cui alla Nota II-bis), art. 1, Tariffa Parte Prima T.U.R. (7)

Note

(1) Il D.L. 223 fu pubblicato nella G.U. n. 153 del 4 luglio 2006.

L'art. 40-bis della Legge di conversione così dispone:

Gli atti ed i contratti, pubblici e privati, emanati, stipulati o comunque posti in essere nello stesso giorno della pubblicazione del presente decreto nella Gazzetta Ufficiale in applicazione ed osservanza della disciplina normativa previgente non costituiscono in nessun caso ipotesi di violazione della disciplina recata dal decreto stesso. In tali casi, le disposizioni del decreto si considerano entrate in vigore il giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

(2) Se la cessione è soggetta IVA all'atto si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

(3) Per le cessioni di immobili di tipo residenziale l'imposta di registro, nonché le imposte ipotecarie e catastali continuano ad applicarsi secondo le regole previgenti, ovvero in misura fissa in caso di cessioni soggette ad IVA, e in misura proporzionale in caso di cessioni esenti da IVA, tenendo altresì conto dei benefici accordati per l'acquisto della "prima casa". (Cfr. Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E)

L'assunto trova fondamento nell'art. 40 del T.U.R. che dispone che per gli atti relativi a cessioni di beni soggette ad IVA l'imposta di registro si applica in misura fissa, fatta eccezione per le operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, n. 8-bis), d.P.R. 633/1972, alle quali si rende pertanto applicabile l'imposta di registro in misura proporzionale.

(4) Poiché, in base alle nuove disposizioni, le cessioni di fabbricati residenziali effettuate dalle imprese immobiliari che esercitano l'attività di rivendita, a differenza di quanto previsto nel precedente regime, sono esenti da IVA, è stato modificato, per esigenze di coordinamento normativo, l'art. 19-bis1, comma 1, lett. i), d.P.R. n. 633 del 1972 che escludeva dette imprese dal novero dei soggetti per i quali era prevista la indetraibilità oggettiva dell'imposta assolta per l'acquisto di detti fabbricati.

(Cfr. Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E)

(5) Per effetto delle modifiche apportate all'art. 10, primo comma, d.P.R. 633/1972 dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007) e dalla legge 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità 2011) relativamente a fabbricati o porzioni di fabbricato di cui al n. 8-bis) dell'art. 10 citato:

sono soggette a IVA le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di recupero entro cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

sono esenti da IVA le cessioni effettuate da non costruttori/attuatori e da costruttori e attuatori decorsi cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati non siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

(6) I fabbricati a destinazione abitativa (Categoria catastale A, esclusa A/10) sono soggetti ad un regime fiscale proprio che li distingue da altre tipologie di fabbricati. Il regime fiscale del bene principale si estende alle pertinenze, anche se identificate catastalmente con categorie proprie dei beni strumentali per natura (es. box e locali di deposito, rientranti nelle categorie C/6 e C/2) .

Perché assuma rilevanza il vincolo pertinenziale devono ricorrere sia il requisito oggettivo che quello soggettivo.

E' necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione.

L' operazione avente ad oggetto la pertinenza mantiene autonoma rilevanza sotto il profilo del trattamento fiscale in concreto applicabile.

Pertanto la cessione della pertinenza può essere soggetta a registro a fronte di una cessione contestuale o separata dell'unità principale soggetta ad IVA e viceversa.

Le agevolazioni "prima casa" (IVA o Registro) spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile agevolato, ricomprensandosi tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7.

(Cfr. Circolare 1° marzo 2007 n. 12/E)

Alla cessione da impresa di immobile ad uso abitativo con più pertinenze si applica l'imposta di registro in misura fissa una sola volta, a prescindere dall'aliquota IVA, anche differente, alle stesse applicabile.

Analogamente a quanto affermato per l'imposta di registro, tenuto altresì conto del presupposto impositivo delle imposte ipotecaria e catastale, si ritiene che anche dette imposte trovino applicazione ciascuna una sola volta. (*Cfr. Circolare 12 marzo 2010 n. 10/E*)

(7) “(...) Si ricorda, inoltre che l'articolo 3, comma 131, della legge n. 549 del 1995, modificando la nota II-bis) della tariffa, parte I, allegata TUR (testo unico dell'imposta di registro approvato con DPR n. 131 del 1986) consente di estendere le agevolazioni prima casa alle pertinenze dell'immobile abitativo che sia stato precedentemente acquistato in regime agevolato purché le stesse siano classificate o classificabili nelle categorie catastali C2, C6 e C7 e limitatamente ad una sola pertinenza per ciascuna categoria, anche se l'acquisto venga effettuato con un atto separato (nota II-bis, comma 3).

Tale previsione consente pertanto di applicare l'aliquota IVA del 4 per cento nei limiti stabiliti dell'articolo 3, comma 131, della legge n.549 del 1995, al fabbricato strumentale che risulti imponibile al tributo qualora esso sia destinato al servizio di un'abitazione acquistata in regime IVA con la medesima agevolazione, anche se acquistato con atto separato rispetto alla abitazione”.

(*Cfr. Circolare 1° marzo 2007 n. 12/E*)

Note elaborate anteriormente al 4 luglio 2006

Il regime di esenzione soggettivamente "condizionato" di cui sopra fu introdotto dall'art. 10 D.L. 20 giugno 1996, n. 323 ("Decreto Prodi"), convertito dalla legge 8 agosto 1996, n. 425.

Tale articolo modificò altresì l' art. 40 comma 1, secondo periodo, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico imposta di registro) disponendo l' assoggettamento alla imposta proporzionale di registro degli atti relativi alle operazioni di cui al citato n. 8-bis dell'art. 10 d.P.R. 633/1972.(Articolo 40 T.U.R. ulteriormente modificato dalla L. 18 febbraio 1999, n.28, mediante estensione dello stesso regime tributario anche alle operazioni di cui al n. 27-quinquies) dell'art. 10 citato).

Conseguentemente le cessioni di fabbricati, o porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, sono esenti da IVA, e assoggettate all'imposta di registro in misura proporzionale, quando sono poste in essere da soggetti diversi dai seguenti:

- imprese costruttrici degli immobili oggetto di cessione;
- imprese che hanno effettuato sugli immobili interventi di recupero qualificati, e cioè: interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica;
- imprese che hanno per oggetto dell'attività esercitata la rivendita di fabbricati.

Per quanto attiene alla problematica relativa alla individuazione della tipologia di immobili ai quali si applicano le disposizioni in oggetto, nonostante il dato letterale della norma e il commento della Circolare n. 182/96 facciano chiaro ed espresso riferimento a "fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa", è pacificamente ritenuto, almeno per quanto riguarda la vendita di porzioni di fabbricato, che la disposizione si applichi anche alle pertinenze di dette porzioni (in tal senso la *Circolare Assonime 25 luglio 1996* e lo *Studio CNN 497bis/1996*, dal quale si ricava il brano che segue: "per cio` che concerne le pertinenze (autorimesse, cantine, ecc.), pur mancando nella Circolare ministeriale precisazioni al riguardo, si ritiene che, in applicazione dei principi generali che si ricavano dall'art. 23, comma 3, della "legge di registro" e dall'art. 12 della "legge I.V.A.", esse seguano la disciplina fiscale propria del "bene principale)..

Salvo che per la vendita effettuata nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili alla quale si applicano l' imposta di registro dell' 1% e le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, secondo l' A.F. nelle altre ipotesi di cessioni esenti da IVA, di cui al citato n. 8-bis dell'art. 10 d.P.R. 633/1972, le imposte ipotecaria e catastale sarebbero dovute nella misura proporzionale del 2% dell' 1%.

Nello stesso senso gli Uffici periferici che attribuiscono alla espressione soggetta ad IVA il significato di cessione effettivamente sottoposta al tributo.

Alcuni ritengono invece che ai trasferimenti in oggetto si applichino le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, atteso che essi costituiscono pur sempre cessioni soggette ad IVA, ancorché esenti dall'imposta.

TRASFERIMENTI DI FABBRICATI O PORZIONI DI FABBRICATO ESENTI DA IVA AI SENSI DELL' ART. 10 COMMA PRIMO N. 8-BIS) D.P.R. 633/1972 EFFETTUATI NEI CONFRONTI DI IMPRESE CHE HANNO PER OGGETTO ESCLUSIVO O PRINCIPALE DELL' ATTIVITA' ESERCITATA LA RIVENDITA DI BENI IMMOBILI

Tassazione

IVA: **esente**
REGISTRO: **1%**
IPOTECARIA : **fissa**
CATASTALE : **fissa**

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o superiore, il corrispettivo pattuito.

Normativa

Iva: art. 10 comma primo n. 8-bis) d.P.R. n. 633/1972
Registro: art. 1 sesto periodo Tariffa Parte Prima T.U.R.
Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.
Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Condizioni

- deve trattarsi di cessione posta in essere nell'esercizio di attività di impresa, esente ai sensi dell'art. 10, comma primo, numero 8-bis), d.P.R. 26 settembre 1972, n. 633;(1)
- il trasferimento deve essere effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili; (2)
- l' acquirente deve dichiarare nell'atto che intende trasferire gli immobili acquistati entro tre anni.(3)

Decadenza

Ove non si realizzi la condizione, alla quale è subordinata l'applicazione dell'aliquota dell' uno per cento, del ritrasferimento entro il triennio, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria e si rende applicabile una soprattassa del 30 per cento oltre gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Dalla scadenza del triennio decorre il termine per il recupero delle imposte ordinarie da parte della amministrazione finanziaria.

(*Cfr. art. I Nota II-ter) Tariffa Parte Prima T.U. R.*)

Sul tema della decadenza nelle ipotesi di ritrasferimento di bene qualitativamente diverso o di beni numericamente inferiori o di diritto reale di portata inferiore cfr. CNN Risposta a *Quesito n. 76-2009/T.*

Note

(1) Deve trattarsi di cessione, posta in essere nell'esercizio di attività di impresa, esente ai sensi dell'art. 10, comma primo, numero 8-bis) d.P.R. 26 settembre 1972, n. 633, come modificato dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) e dalla legge 13 dicembre 2010, n. 220 (Legge di stabilità 2011)

" 1. Sono esenti dall'imposta:

(...)

8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata".

L'Agenzia delle Entrate ha rilevato che la disciplina normativa in materia non prevede la tassazione in misura agevolata qualora:

- il trasferimento non abbia per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato;

- il trasferimento non sia esente dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 8-bis), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972;
- il trasferimento non sia effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili;
- l'acquirente non dichiari nell'atto che intende ritrasferire gli immobili entro tre anni.

Pertanto, ne consegue che nel caso prospettato di «trasferimento da un soggetto privato», non essendo avvenuto da parte del cedente nell'ambito dell'esercizio dell'attività di impresa, arte o professione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, non si può fruire della misura agevolativa in esame, in quanto trattasi di operazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto soggettivo. (*Cfr. Interrogazione Camera dei Deputati 17 giugno 2009 - VI Commissione Finanze - Molgora – 5-01457 Antonio Pepe e Contento: Applicazione in misura ridotta delle imposte di registro, ipotecarie e catastale ai trasferimenti da soggetti privati a società immobiliari di immobili.*)

(2) "Allo scopo di individuare tale tipo di impresa, occorre, secondo l'Amministrazione (*cfr. C.M. n. 182/E dell' 11 luglio 1996*) avere riguardo a due elementi: il primo, formale, riferito a quelle imprese che, costituite in forma societaria, prevedano, nello statuto o nei patti sociali, quale oggetto sociale prevalente o principale l' attività sopra indicata, il secondo, sostanziale, costituito dall'effettivo svolgimento, in via esclusiva o principale, di tale attività, dovendosi considerare a tal fine non soltanto il codice di attività attribuito ai fini dell' IVA, ma anche, e preferibilmente nel caso di impresa già operante, il volume di affari nell'esercizio immediatamente precedente".

(...) Pertanto, solo sussistendo in capo al cessionario il requisito soggettivo ora indicato (e sussistendo ovviamente gli ulteriori requisiti oggettivo e di territorialità sopra indicati), e non essendo il cedente uno dei soggetti indicati dall'ora citato numero 8- bis (giacché, caso contrario, si tratterebbe di operazione I.V.A. imponibile), la cessione si renderà assoggettabile ad imposta di registro, ai sensi dell'art. 40 del T.U. approvato con d.p.r. n. 131/1986: l'aliquota applicabile sarà tuttavia non quella ordinariamente stabilita ma quella dell'1% solo sussistendo anche le ulteriori due condizioni richieste dal quinto periodo dell'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata a tale T.U. (che la cessione sia posta in favore di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferire quanto acquistato entro tre anni)». (*Cfr. CNN Studio n. 39/2003/T*)

Sul tema cfr. anche *CNN Quesito n. 14-2006/T.*

(3) Per effetto della modifica apportata al n. 8-bis) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972 dall'art. 35 del D.L. n. 223/2006, il regime agevolato di cui all'art. 1, sesto periodo, Tariffa Parte Prima T.U. Registro, prima applicabile soltanto ai trasferimenti di fabbricati a destinazione abitativa, è risultato esteso per il periodo dal 4 luglio all' 11 agosto 2006 alle cessioni-esenti di qualsiasi tipo di fabbricato.

Dal 12 agosto 2006, data di entrata in vigore della L. n. 248/2006 di conversione del D.L. n. 223/2006, per effetto della ulteriore modifica del n. 8-bis) dell'art. 10 Dpr n. 633/1972 e della introduzione nel medesimo articolo del n. 8-ter), l'agevolazione risulta ora applicabile soltanto alle cessioni-esenti di cui al n. 8-bis) sopra citato.

**TRASFERIMENTI DI FABBRICATI O DI PORZIONI DI FABBRICATO
STRUMENTALI PER NATURA (E RELATIVE PERTINENZE) SOGGETTI A
IVA O ESENTI AI SENSI DELL'ARTICOLO 10 COMMA PRIMO N. 8-TER)
D.P.R. n. 633/1972**

Tassazione

IVA: soggetto/esente

REGISTRO: fissa

IPOTECARIA : 3%

CATASTALE: 1%

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Normativa

Iva: art. 10 comma primo n. 8-ter) d.P.R. n. 633/1972

Registro: art. 40 T.U.R.

Ipotecaria: art. 1-bis Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Note

Definizione. Sono fabbricati strumentali per natura quelli che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Sono i fabbricati delle categorie catastali B, C, D, E e A/10, che si considerano strumentali anche se non utilizzati direttamente. (*Nota della Direzione Generale del Catasto n. 3/330 del 3 febbraio 1989*)

Alternatività. “Per le cessioni degli immobili in argomento, l’imposta di registro è applicabile in modo uniforme, nella misura fissa di euro 168, sia per le cessioni assoggettate ad IVA che per quelle esenti dall’imposta. In attuazione del principio di alternatività IVA/Registro, previsto dall’art. 40 del dpr 131 del 1986, considerato che in entrambe le ipotesi si tratta di operazioni che rientrano nell’ambito applicativo dell’IVA.

Nell'ambito della revisione del sistema di tassazione è stato, altresì, previsto un innalzamento delle imposte ipotecarie e catastali, che graveranno nella misura complessiva del 4% su tutte le cessioni di immobili strumentali. A tal fine il comma 10-bis dell'art. 35, ha modificato l'articolo 10 del decreto legislativo n. 347 del 1990 e la relativa tariffa, prevedendo per le cessioni di immobili strumentali anche se assoggettate all'imposta sul valore aggiunto l'applicazione dell'imposta di trascrizione in misura del 3%.” (*Cfr. Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E*)

Pertinenze. La disciplina di cui sopra si applica anche ai box e ai locali di deposito (categorie catastali C/6 e C/2) se non ceduti come pertinenze di fabbricati ad uso abitativo.

Fondi immobiliari chiusi. Alle cessioni di immobili strumentali per natura, anche se soggette ad IVA, di cui siano parti "fondi immobiliari chiusi", si applicano l'imposta ipotecaria nella misura dell' 1,50% e l' imposta catastale nella misura dello 0,50% (art. 35, n. 10-ter, d.l. 223/06 in l. 248/06, come modificato dall'art. 1, comma 15 l. 220/2010 – legge di stabilità 2011).

L'art. 35, n. 10-ter, di cui sopra, nel testo vigente anteriormente alla modifica introdotta dalla l. 220/2010, prevedeva la riduzione a metà delle imposte ipotecaria e catastale cd rinforzate, oltre che alle cessioni con parti i fondi immobiliari chiusi anche a quelle con parti le imprese di locazione finanziaria ovvero le banche e gli intermediari finanziari, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria. Per gli acquisti e i riscatti di immobili concessi in locazione finanziaria la riduzione è rimasta pertanto in vigore dal 12 agosto 2006 al 31 dicembre 2010.

Leasing. Giusta la previsione del comma 10-ter.1 dell'art 35 del dl. 223/2006 conv. in l. 248/2006, comma aggiunto dall'art. 1 comma 15 della l. 220/2010 (legge di stabilità 2011), con effetto dal 1° gennaio 2011 alle cessioni effettuate dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati di cui all'art. 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni, nel caso di esercizio, da parte dell'utilizzatore, dell'opzione di acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria, ovvero nel caso di immobile riveniente da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempienza dell'utilizzatore, si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Durante l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale cd rinforzate, ridotte a metà, la base imponibile risulta costituita dal valore venale dell'immobile, corrispondente al prezzo di riscatto finale aumentato dei canoni, depurati della componente finanziaria. (*Cfr. Circolare 1° marzo 2007 n. 12/E par. 4 e Risoluzione 22 giugno 2009 n. 163/E*)

Cessioni soggette a IVA - cessioni esenti da IVA. In virtù delle modifiche apportate all'art. 10 comma primo del Dpr 633/1972 dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, relativamente a fabbricati o porzioni di fabbricato strumentali per natura di cui al n. 8-ter) dell'art. 10 citato:

sono soggette a IVA:

- a) le cessioni effettuate entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di recupero;
- b) le cessioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d' imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d' imposta in percentuale pari o inferiore al 25%;
- c) le cessioni effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- d) le cessioni per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l' opzione per l' imposizione;

sono esenti da IVA:

le cessioni effettuate da costruttori e attuatori, decorsi quattro anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento, e da soggetti diversi dagli stessi, fatte salve le ipotesi di cui al n. 8-ter per le quali le operazioni si considerano soggette ad IVA.

Reverse charge. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze con *Decreto 25 maggio 2007* stabilisce che a decorrere dal 1° ottobre 2007, le disposizioni di cui all'art. 17 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 si applicano anche alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui all'art. 10, primo comma, n. 8-ter), lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto dal 1° ottobre 2007 il meccanismo dell'inversione contabile o "reverse charge" si applica anche alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati strumentali per natura per le quali nel relativo atto il cedente manifesti espressamente l' opzione per l' imposizione, escluse le altre ipotesi di cessioni di cui al n. 8-ter) alle quali continua ad applicarsi il meccanismo ordinario.

Il comma 156 dell'art. 1 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) inserisce nell'art. 17 sesto comma del d.P.R. n. 633/1972, dopo la lettera a), la lettera a-bis) del seguente tenore:

"alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui alle lettere b) e d) del numero 8-ter) dell'articolo 10".

In pratica il meccanismo del "reverse charge" viene esteso anche alle cessioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d' imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d' imposta in percentuale pari o inferiore al 25% e viene regolato sia per quest'ultima fattispecie

che per quella già disciplinata dal citato DM 25 maggio 2007 all'interno dell'art. 17 del d.P.R. 633/1972.

Come disposto dal successivo comma 157 della l. 244/2007 la disposizione del comma 156 relativamente alle cessioni di cui alla lettera b) del n. 8-ter) si applica a decorrere dal 1° marzo 2008, ferma restando l'applicabilità dell'inversione contabile alle cessioni di cui alla lettera d) del n. 8-ter) a far tempo dal 1° ottobre 2007.

Pertanto con riferimento alle cessioni di beni strumentali per natura restano escluse dal meccanismo del "reverse charge":

- le cessioni effettuate entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di recupero;
- le cessioni effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

"(...) In sintesi:

- il cedente emette la fattura senza applicazione dell'IVA indicando nel documento emesso il riferimento all'art. 17, commi 5 e 6, lett. a-bis) del D.P.R. n. 633/1972;
- il cedente effettua la registrazione della fattura nel libro delle fatture;
- l'acquirente integra la fattura con l'indicazione materiale sullo stesso documento dell'aliquota e dell'IVA;
- l'acquirente registra la fattura sia nel registro degli acquisti che nel registro delle fatture." (Cfr. CNN Studio n. 17-2008/T)

**TRASFERIMENTI DI FABBRICATI O DI PORZIONI DI FABBRICATO
STRUMENTALI PER NATURA (E RELATIVE PERTINENZE) ACQUISTATI
SENZA IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE TOTALE DELL'IVA AI SENSI
DEGLI ARTICOLI 19, 19-BIS1 e 19-BIS2 DPR 633/1972**

Tassazione

IVA : **esente**
REGISTRO: **7%**
IPOTECARIA : **3%**
CATASTALE : **1%**

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Normativa

Iva: art.10 comma primo n. 27-quinquies) d.P.R. n. 633/1972
Registro: art. 40 T.U.R. e art. 1 secondo periodo Tariffa Parte Prima T.U.R.
Ipotecaria: art. 1-bis Tariffa T.U.I.C.
Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Note

Definizione. Sono fabbricati strumentali per natura quelli che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Sono i fabbricati delle categorie catastali B, C, D, E e A/10, che si considerano strumentali anche se non utilizzati direttamente. (*Nota della Direzione Generale del Catasto n. 3/330 del 3 febbraio 1989*)

Iva indetraibile. I beni acquistati presso un soggetto privato non concretizzano le ipotesi di indetraibilità di cui agli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972. (*Cfr. Risoluzione 17 giugno 2002 n. 194/E*)

Pertanto le cessioni di fabbricati strumentali acquistati da privati sono soggette alla disciplina di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter) , d.P.R. 633/1972.

Registro. Per le cessioni degli immobili in argomento l'imposta di registro è applicabile in misura proporzionale stante l'espressa eccezione al principio di alternatività contenuta nell'art. 40, n. 1 del T.U.R.

Ipotecaria e catastale. “Nell’ambito della revisione del sistema di tassazione è stato altresì, previsto un innalzamento delle imposte ipotecarie e catastali, che graveranno nella misura complessiva del 4% su tutte le cessioni di immobili strumentali. A tal fine il comma 10-bis dell’art. 35, ha modificato l’articolo 10 del decreto legislativo n. 347 del 1990 e la relativa tariffa, prevedendo per le cessioni di immobili strumentali anche se assoggettate all’imposta sul valore aggiunto l’applicazione dell’imposta di trascrizione in misura del 3%.” (*Cfr. Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E*)

A ben vedere le cessioni in argomento si pongono al di fuori della disciplina di cui al n. 8-ter) dell’art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, per cui non sarebbe fuori luogo ritenere che alle stesse si rendano applicabili le imposte ipotecaria e catastale, rispettivamente del 2% e del’1% e non quelle cd. rinforzate, del 3% e dell’1%, essendo queste ultime riferite, per espressa previsione dell’art. 1-bis della tariffa del TUIC e dell’art. 10 n. 1 del TUIC, alle trascrizioni e alle volture relative a trasferimenti di immobili strumentali ai sensi del art. 10 n. 8-ter) del d.P.R. n. 633/1972.

TRASFERIMENTI DI FABBRICATI NON ULTIMATI DA PARTE DI IMPRESA

Tassazione

IVA : **10% o 20%**

REGISTRO: **fissa**

IPOTECARIA: **fissa**

CATASTALE: **fissa**

Tassazione “prima casa”

IVA : **4%**

REGISTRO: **fissa**

IPOTECARIA : **fissa**

CATASTALE : **fissa**

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Normativa

Iva: art. 2 comma primo d.P.R. n. 633/1972

Registro: art. 40 T.U.R., art. 1 quinto periodo e Nota II-bis) Tariffa Parte Prima TUR

Ipotecaria: nota all'art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Note

Circolare. La cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo di imposta (Iva) in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo è esclusa dall'ambito applicativo dei nn. 8-bis) e 8-ter), comma primo, art. 10, d.P.R. n. 633/1972 “trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA”. (*Cfr. Circolare 1° marzo 2007 n. 12/E*)

Qualificazione. E' lecito ritenere che il concetto di “fabbricato non ultimato”, espressione usata dall' Af con la citata Circolare, identifichi il fabbricato in corso di costruzione in qualsiasi stadio dell'opera, quindi dalle fondamenta al rustico.

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

(*Cfr. Circolare 1° marzo 2007 n. 12/E*)

Ipotecarie e catastali. Se le cessioni di fabbricati non ultimati, come afferma la Circolare n. 12/E/2007, sono fuori del campo di applicazione dei nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972, si deve ritenere altresì che alle cessioni di fabbricati in corso di costruzione o non ultimati non si applichino le imposte ipotecaria e catastale cd rinforzate (3% + 1%), essendo queste riferite, per espresse previsioni dell'art. 1-bis,Tariffa TUIC e dell'art. 10 TUIC, rispettivamente alle trascrizioni e alle volture degli atti di trasferimento di beni immobili strumentali di cui al n. 8-ter) dell'art. 10 citato, ancorché assoggettati a IVA.

In tal senso si è espressa anche l'AE con la *Circolare 12 marzo 2010 n. 12,punto 3.9.*

Aliquote IVA

Aliquota 4%

Si applica:

- alle cessioni di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al DM 2 agosto 1969 (GU n. 218 del 27 agosto 1969), ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1, tariffa, parte prima del T.U. R. [**n. 21) Tabella A - Parte II d.P.R. n. 633/1972**]
- alle cessioni di costruzioni rurali destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, cedute da imprese costruttrici, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, sempre che ricorrono le condizioni di cui all'art. 9, comma 3, lettere c) ed e), del D.L. 30.12.1993, 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26.2.1994, n. 133. [**n. 21-bis) Tabella A - Parte II d.P.R. n. 633/1972**]
- alle assegnazioni, anche in godimento, di case di abitazione di cui al numero 21), fatte a soci da cooperative edilizie e loro consorzi. [**n. 26) Tabella A – Parte II d.P.R. n. 633/1972**]

Aliquota 10%

Si applica:

- alle cessioni di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al DM 2 agosto 1969 (in GU n. 218 del 27 agosto 1969), ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, qualora non ricorrono le condizioni di cui al n. 21) Tabella A - Parte II;
- alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato diversi dalle predette case di abitazione, di cui all' art. 13 L. 2 luglio 1949, n. 408, ancorché non ultimati, ceduti da imprese costruttrici. (**N. 127-undecies) Tabella A Parte III d.P.R. n. 633/1972**)
- alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi. (**N. 127-quinquiesdecies) Tabella A Parte III d.P.R. n. 633/1972**)

Aliquota 20%

E' l'aliquota prevista dall'art. 16 del decreto IVA che si applica:

- alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato per i quali non ricorrono i presupposti di cui ai nn. 21), 21-bis) e 26) **Tabella A Parte II e ai nn. 127-undecies) e 127-quinquiesdecies) Tabella A Parte III – d.P.R. n. 633/1972.**

**ASSEGNAZIONI DI ALLOGGI FATTE AI SOCI DA COOPERATIVE
EDILIZIE DI ABITAZIONE DOPO LA LEGGE 4 AGOSTO 2006 N. 248 DI
CONVERSIONE DEL DECRETO LEGGE 4 LUGLIO 2006 N. 223 E
SUCCESSIVE MODIFICAZIONI**

A) ASSEGNAZIONE ENTRO IL QUINQUENNIO DALLA ULTIMAZIONE DELLA COSTRUZIONE o anche successivamente, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

a) Tassazione “normale”

IVA: **10%**

Registro: **fissa**

Ipotecaria : **fissa**

Catastale: **fissa**

b) Tassazione “prima casa”

IVA: **4%**

Registro: **fissa**

Ipotecaria : **fissa**

Catastale: **fissa**

Normativa

Iva: art. 2 comma secondo n. 6) d.P.R. n.633/1972 ; aliquota 10% - n.127-undecies)
Tabella A - Parte Terza ; aliquota 4% - n. 21) Tabella A - Parte Seconda - d.P.R.
n.633/1972

Registro: art. 40 T.U.R.

Ipotecaria: nota all'art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

B) ASSEGNAZIONE OLTRE IL QUINQUENNIO DALLA ULTIMAZIONE DELLA COSTRUZIONE , nel caso in cui entro tale termine i fabbricati non siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

b) Tassazione “normale”

IVA: **esente**

Registro: **7%**

Ipotecaria : **2%**

Catastale: **1%**

a) Tassazione “prima casa“

IVA: **esente**

Registro: **3%**

Ipotecaria : **fissa**

Catastale: **fissa**

Normativa

Iva: art. 2 comma secondo n. 6) e art. 10 comma primo n. 8-bis) d.P.R. n. 633/1972

Registro: art. 1 2° e 5° periodo e Nota II-bis) Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Note

Cessioni di beni. Le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto, nonché le assegnazioni o le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica costituiscono cessioni di beni ai sensi dell' art. 2, comma secondo, n. 6), d.P.R. n. 633/1972. Pertanto alle assegnazioni di alloggi fatte da cooperative edilizie ai propri soci si applica la disciplina delle cessioni di fabbricati a destinazione abitativa di cui all'art. 10 comma primo n. 8-bis) del d.P.R. n. 633 citato, come da ultimo modificata dall'art. 1, comma 86, l. 220/2010 (legge di stabilità 2011)

Le assegnazioni di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie furono considerate "cessioni di beni" ai fini IVA, con effetto dal 1° agosto 1989, in forza del D.L. 2 marzo 1989, n. 89 convertito con modificazioni dalla L. 27 aprile 1989, n. 154, che aveva soppresso la lettera g) dell' art. 2 del d.P.R. n. 633/1972, in base alla quale non si consideravano cessioni di beni appunto: "le assegnazioni di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a norma del regio decreto 28 aprile 1938, n. 1165, recante il testo unico delle disposizioni sull' edilizia popolare ed economica e successive modificazioni".

Effettuazione dell'operazione. Ai sensi del comma 2 lettera d-bis) dell'art. 6 del d.P.R. n. 633/1972, per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa l'operazione si intende effettuata alla data del rogito notarile.

Tuttavia in base al comma 4 del medesimo art. 6 [come modificato prima dall'art. 3, D.L. 27.04.1990, n. 90, poi dall'art. 1, D.L. 30.12.1991, n. 417 e da ultimo dall'art. 4-ter, D.L. 01.07.2009, n. 78 così come modificato dalla legge di conversione, L. 03.08.2009, n. 102 (G.U. 04.08.2009, n. 179 - S.O. n. 140) con decorrenza dal 05.08.2009] se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Anteriormente al 5 agosto 2009, in base al testo previgente del comma 4 dell'art. 6 citato, per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa l'operazione si considerava effettuata in ogni caso alla data del rogito notarile, risultando irrilevante, in relazione a tali fattispecie, la circostanza che il corrispettivo fosse stato in tutto o in parte precedentemente pagato.

Il comma 4 dell'art. 6 era infatti del seguente tenore "Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento, ad eccezione dei casi previsti alle lettera d bis) del secondo comma." , cioè, appunto, le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa.

Base imponibile. Va ricordato inoltre che fino al 4 agosto 2009, relativamente alle dette assegnazioni, l'imposta si applicava su una base imponibile determinata applicando le percentuali di riduzione previste dall'art. 3 del decreto legge 27 aprile 1990, n. 90 convertito dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, e dall'articolo 1 del decreto legge 30 dicembre 1991 n. 417, convertito nella legge 6 febbraio 1992, n. 66. (*Cfr. Circolare 2 marzo 1994 n. 1/E*)

In particolare, per gli edifici costruiti su aree in proprietà la base imponibile era costituita dal 70% del costo degli alloggi mentre per gli edifici realizzati su aree in diritto di superficie la base imponibile era costituita dal 50% del costo degli alloggi.

In entrambi i casi la riduzione della base imponibile non operava relativamente alla parte eccedente il costo stabilito dal Comitato per l'edilizia residenziale.

La base imponibile determinata come sopra era inoltre ridotta delle somme versate dai soci alle cooperative sino alla data del 31 dicembre 1989.

Per le assegnazioni di seconde case il beneficio della riduzione della base imponibile era stato soppresso dall'art. 2, comma 6 del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, conv. in l. 30 novembre 1994, n. 656.

Successivamente l'art. 4-ter, comma 4 del d.l. 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, abroga i commi 2 e 3 dell'art. 3 del d.l. 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 giugno 1990, n. 165, di cui sopra, relativi ai criteri per la determinazione della base imponibile delle assegnazioni di alloggi da cooperative edilizie.

Pertanto, con effetto dal 5 agosto 2009, data di entrata in vigore delle disposizioni abrogative di cui sopra, la base imponibile per le assegnazioni da cooperative risulta costituita dal 100% del corrispettivo, secondo l'ordinario principio previsto dall'art. 16 del d.P.R. n. 633/1972.

Agevolazione. Per quanto attiene all'agevolazione di cui *all' art. 66 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 conv. L. 29 ottobre 1993, n. 42*, che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa agli atti previsti dagli statuti delle cooperative edilizie, quindi anche quelli di assegnazione, secondo l'Agenzia delle Entrate l'agevolazione stessa sarebbe da intendersi superata dalla nuova disciplina fiscale delle cessioni IVA e che pertanto alle assegnazioni esenti da IVA si rende applicabile l' imposta di registro in misura proporzionale. Fermo restando, in tale ipotesi e in presenza dei requisiti di legge, il trattamento di favore per la c.d. prima casa, con imposta di registro al 3% ed imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. (*Cfr. Risoluzione 11 luglio 2007 n. 163/E*)

Prezzo valore. Alle assegnazioni soggette a imposta proporzionale di registro è applicabile il meccanismo del prezzo-valore. Fermo restando l'ambito oggettivo (immobili ad uso abitativo e relative pertinenze) il meccanismo, infatti, è applicabile a tutte le cessioni soggette a imposta di registro, purché effettuate nei confronti di "persone fisiche". Quindi oltre a quelle fatte da cedenti per i quali non ricorre il presupposto soggettivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, anche a quelle effettuate da società o imprese ed esenti da IVA, precisamente:

- cessioni da imprese/società costruttrici o di ristrutturazione, ivi comprese le assegnazioni da cooperative edilizie, poste in essere oltre i cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;

- cessioni e assegnazioni da imprese/società che non hanno costruito o ristrutturato l'immobile. (*Cfr. art. 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266*)

**TRASFERIMENTI OLTRE IL QUINQUENNIO DALLA ULTIMAZIONE
DELLA COSTRUZIONE DI ALLOGGI DA PARTE DELL'ATER IN
ATTUAZIONE DEI PROGRAMMI PUBBLICI DI EDILIZIA RESIDENZIALE
DI CUI AL TITOLO IV DELLA LEGGE 22 OTTOBRE 1971 N. 865**

Tassazione

IVA : **esente**
REGISTRO : **fissa**
IPOTECARIA: **esente**
CATASTALE: **esente**

Normativa

Iva: art. 2 comma primo e art. 10 comma primo n. 8-bis d.P.R. n. 633/1972
Registro, ipotecaria e catastale: art. 32 d.P.R. n. 601/1973

Note

“(...) le cessioni di immobili abitativi operate dall'ATER sono esenti ai fini IVA, poiché effettuate dopo quattro anni **(1)** dalla ultimazione della costruzione e soggette all'imposta di registro.

Ciò posto, occorre stabilire se nel caso in esame, nonostante le modifiche normative intervenute, ricorrono i requisiti per applicare il regime di favore di cui al più volte citato articolo 32 del DPR n. 601 del 1973.

In conclusione, considerata la riconducibilità dell'attività svolta dagli IACP all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale pubblica di cui al Titolo IV della legge n. 865 del 1971 (per la realizzazione e per la cessione degli alloggi finalizzata esclusivamente allo sviluppo del settore), nonché la circostanza che l'ATER in argomento è succeduta ex lege all'IACP in tutti i rapporti giuridici, si ritiene che le cessioni oggetto del presente intervento, in presenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi, possono fruire del regime agevolato di cui al citato articolo 32 del DPR n. 601 del 1973, in base al quale è prevista l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali.” (*Cfr. Risoluzione 16 novembre 2007 n. 333/E*)

(1) *Termine elevato a cinque anni dall'art. 1, comma 86, l. 220/2010 (Legge di stabilità 2011).*

TRASFERIMENTI DI TERRENI NON AGRICOLI NELL' ESERCIZIO DI IMPRESE

A) CESSIONE DI TERRENI SUSCETTIBILI DI UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA

IVA : 20%

Tassazione registro

REGISTRO : fissa
IPOTECARIA: fissa
CATASTALE: fissa

Normativa

Iva: art. 2 comma primo d.P.R. n. 633/1972

Registro: art. 40 T.U.R.

Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

B) CESSIONE DI TERRENI NON SUSCETTIBILI DI UTILIZZAZIONE EDIFICATORIA

IVA: non si considera cessione

Tassazione registro

REGISTRO: 8%
IPOTECARIA: 2%
CATASTALE: 1%

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito

Normativa

Registro: art. 1 primo periodo Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Note

Esercizio di imprese. Ai sensi dell'art 4 del d.P.R. 633/1972, per esercizio di imprese si intende l' esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 C.C., anche se non organizzate in forma d' impresa.

Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:

- le cessioni di beni fatte da società di ogni tipo, ivi comprese le società di fatto e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l' esercizio di attività commerciali o agricole;
- le cessioni di beni fatte da altri enti pubblici e privati.

Imprenditore individuale

Ai fini dell'assoggettamento ad Iva è necessario verificare la "inerenza" all'impresa del bene ceduto. (*Cfr. Cassazione civile, sez. I, 5 luglio 1984, n. 3942*)

E' soggetta a IVA, e non all'imposta proporzionale di registro, la cessione, da parte di un imprenditore individuale - rispetto al quale il requisito dell'esercizio dell'attività di impresa deve essere accertato in base a criteri desumibili, oltreché dagli art. 2082 ss. c.c., dall'art. 36 dello stesso d.P.R. n. 633 del 1972 - di immobile che, sebbene non utilizzato per l'esercizio dell'impresa risulti appartenere al patrimonio aziendale.

(*Cfr. Cassazione civile, sez. I, 2 giugno 1992, n. 6708*)

Da tener presente che la destinazione a finalità estranea all'impresa, conseguente per es. alla cessazione dell'attività, comportando autoconsumo fiscale, fa nascere in capo all' imprenditore l' obbligo di assoggettare il bene stesso al relativo tributo IVA, con esclusione di quei beni per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972.

In ogni caso la successiva cessione del bene è assoggettata alle normali imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Per le imprese individuali molti Uffici richiedono la prova documentale della inerzia alla impresa dell'immobile ceduto.

Se non è stato operato l'autoconsumo fiscale, si deve ritenere soggetta ad IVA anche la cessione di un bene strumentale fatta dall'imprenditore cancellato dal Registro imprese, atteso che l'attività può considerarsi cessata " solo con la completa dismissione del complesso dei beni utilizzati a scopo imprenditoriale". (*Cfr. Studio CNN 3 aprile 1997*)

Terreni non edificabili. Ai sensi dell'art. 2, n. 3, lettera c) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non sono considerate cessioni di beni le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni di legge.

Terreni edificabili. Ai sensi dell'art. 36, n. 2 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (ai fini dell'applicazione del DPR 633/1972, del DPR 131/1986, del DPR 917/1986 e del D.lgs. 504/1992) *un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.*

Terreni edificabili con fasce di rispetto. Gli indici di edificabilità previsti dagli strumenti urbanistici non incidono normalmente sulla qualificazione del terreno ai fini IVA, essendo la cessione soggetta a tale imposta indipendentemente dalla volumetria in concreto realizzabile.

Tuttavia può darsi che in relazione all'appezzamento di terreno oggetto di cessione lo strumento urbanistico preveda che una o più porzioni di tale area, esattamente identificate, ricadano in zone di rispetto, per es. stradale o fluviale e simili, che precludano la concreta utilizzazione edificatoria delle porzioni stesse.

Si deve ritenere che in tali ipotesi la cessione delle porzioni di aree non suscettibili di utilizzazione edificatoria fuoriesca dall'ambito di applicazione dell'Iva, per il venir meno del requisito oggettivo.

Ai fini di una corretta tassazione della cessione si rende pertanto necessario scomporre il prezzo, mediante imputazione di parte dello stesso all'area edificabile e parte a quella considerata non suscettibile di utilizzazione edificatoria.

Assoggettando pertanto ad IVA la prima e a registro la seconda.

La mancata scomposizione del corrispettivo fa venir meno, secondo l'AE, il presupposto oggettivo perché l'operazione possa ritenersi soggetta all'imposta sul valore aggiunto. (*Cfr. Risoluzione 10 settembre 1991, prot. n. 430065*)

Impresa agricola. Sussistendo i requisiti soggettivo, oggettivo e territoriale, la cessione di un terreno edificabile da parte di impresa agricola rientra nel campo impositivo dell'IVA.

(*Cfr. Risoluzione 16 marzo 2007 n. 54/E – Risoluzione 20 marzo 2008 n. 106/E*)

Costituzione di diritto di superficie su terreni agricoli. La costituzione del diritto di superficie per la realizzazione di impianti fotovoltaici su terreni agricoli è fuori del campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, d.P.R. n. 633/1972 ed è assoggettata all'imposta di registro con applicazione dell'aliquota del 15% ai sensi dell'art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, unitamente alle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale. (*Cfr. Risoluzione 28 aprile 2009 n. 112/E*)

TRASFERIMENTI TRA PRIVATI DI TERRENI NON AGRICOLI

Tassazione

REGISTRO : **8%**

IPOTECARIA : **2%**

CATASTALE: **1%**

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Normativa

Registro: art. 1 primo periodo Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Note

Terreni in p.u.p. Ai sensi dell'art. 1, 11° periodo, tariffa, parte prima, allegata al TUR, se il trasferimento ha per oggetto terreni compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto, si applica l'imposta di registro nella misura dell'**1%**.

Ai dell'art. 5 della legge 22 aprile 1982, n. 168 e degli artt. 27-31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, ai trasferimento di terreni ricadenti in piani di recupero di iniziativa pubblica o di iniziativa privata, purché convenzionati, nei confronti dei soggetti che attuano il recupero, si applica l'imposta di registro in misura *fissa*.

TRASFERIMENTI DI TERRENI AGRICOLI

**A) ACQUIRENTE NON IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE /
NON SOCIETA' AGRICOLA MUNITA DI REQUISITO IAP**

Tassazione

REGISTRO: **15%**
IPOTECARIA : **2%**
CATASTALE: **1%**

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Normativa

Registro: art. 1 terzo periodo Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

**B) ACQUIRENTE IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE (IAP),
PERSONA FISICA O SOCIETA' AGRICOLA, CHE ABBIA GIA' I REQUISITI O
CHE DICHIARI DI VOLERLI CONSEGUIRE, AI SENSI E ALLE CONDIZIONI
POSTE DALLA NOTA I ALL'ART. 1 TARIFFA PARTE PRIMA T.U.R. MA
NON SI SIA ISCRITTO NELL'APPOSITA GESTIONE PREVIDENZIALE E
ASSISTENZIALE INPS**

Tassazione

REGISTRO: **8%**
IPOTECARIA: **2%**
CATASTALE : **1%**

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Condizione

L'acquirente deve produrre al pubblico ufficiale rogante la certificazione della sussistenza dei requisiti oppure dichiarare nell'atto di trasferimento di voler conseguire i detti requisiti e provvedere a presentare all'Ufficio competente la certificazione entro il triennio.

Decadenza

Si verifica:

- in caso di mancata produzione della certificazione entro il triennio (l' Ufficio provvede al recupero della differenza d' imposta);
- in caso di destinazione dei terreni, o delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo entro dieci anni dal trasferimento (il mutamento di destinazione deve essere comunicato entro un anno all'Ufficio competente - in caso di omessa denuncia si applica una soprattassa pari alla metà della maggior imposta dovuta in dipendenza del mutamento della destinazione).

Normativa

Registro: art. 1 Nota I) Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Nota

Agevolazioni per la piccola proprietà contadina.

Le agevolazioni PPC, scadute il 31 dicembre 2009, furono riscritte dall'art. 2, comma 4-bis della legge 26 febbraio 2010, n. 25, conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194 (c.d. decreto mille proroghe), pubblicata nella G.U. n. 48 del 27 febbraio 2010, suppl. ord. N. 39:

“(...) 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 fondiarie 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.(...)"

Con effetto dal 28 febbraio 2010 fino al 31 dicembre 2010. (*Cfr. sul tema Studio CNN n. 49-2010/T*)

In conseguenza della soppressione nel testo del comma 4-bis del dl. 194/2009 conv. in l. n. 25/2010, di cui sopra, delle parole «e fino al 31 dicembre 2010», soppressione disposta dall’art. 1 comma 41 della l. 220/2010 (legge di stabilità 2011), le agevolazioni fiscali della PPC sono ora a regime.

SEZIONE II - REGIMI "SPECIALI" ED "ESENTI"

TRASFERIMENTI DI BENI DA COMUNI, PROVINCE E LORO CONSORZI AD AZIENDE SPECIALI O SOCIETA' PER AZIONI COSTITUITE PER LA GESTIONE DEI SERVIZI PUBBLICI

Tassazione

REGISTRO : **esente**

IPOTECARIA: **esente**

CATASTALE : **esente**

Normativa

L'agevolazione, introdotta dall'art. 13-bis del decreto-legge 12 gennaio 1991, n. 6, convertito con modificazioni dalla legge 15 marzo 1991, n. 80, articolo abrogato dall'art. 274 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (T.U. enti locali), è attualmente disciplinata dall'art. 118 del T.U. citato.

Presupposto

Trasferimenti effettuati dai comuni, dalle province e dai consorzi fra tali enti, a favore di aziende speciali o società per azioni costituite ai sensi dell'art. 113, n. 13 del citato d.lgs. n. 267/2000.

Note

Oggetto - valore. L' esenzione è relativa ai trasferimenti di beni mobili ed immobili, senza limiti di valore, e si applica anche ai trasferimenti e alle retrocessioni di aziende e di complessi aziendali o di rami di essi posti in essere ai sensi del n. 2 del citato art. 118, d.lgs. n. 267/2000.

Imposta di bollo. L' esenzione riguarda anche l' imposta di bollo e ogni altra imposta, spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie o natura.

Onorari notarili. Gli onorari notarili per gli atti conseguenti ai trasferimenti sono ridotti a metà.

***TRASFERIMENTI DI IMMOBILI DI PROPRIETA' DEI COMUNI, IVI
COMPRESE LE OPERAZIONI DI CARTOLARIZZAZIONE DI CUI ALLA
LEGGE N. 410 DEL 2001, IN FAVORE DI FONDAZIONI, SOCIETA' DI
CARTOLARIZZAZIONE, ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE***

Tassazione

REGISTRO : **esente**

IPOTECARIA: **esente**

CATASTALE : **esente**

Normativa

Comma 275 dell'art. 1 della L. 30 dicembre 2004, n. 311 (finanziaria 2005), norma modificata dal comma 576 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006).

Presupposti:

- trasferimento di immobili di proprietà dei comuni nei confronti di fondazioni, società di cartolarizzazione e associazioni riconosciute;
- valorizzazione del patrimonio dell'ente che deve comunque risultare dagli atti del Comune.

Note

Esenzione. L' esenzione riguarda anche l' imposta di bollo e ogni altra imposta indiretta, nonché ogni altro tributo o diritto.

Destinatari. L' elencazione dei soggetti destinatari degli acquisti, effettuata dalla norma deve considerarsi tassativa e non consente l'applicazione del regime fiscale da essa recato qualora il trasferimento avvenga a favore di soggetti diversi da quelli espressamente ivi elencati.

La suddetta agevolazione è applicabile a tutte le imposte indirette, esclusa l'IVA, non essendo configurabile, in relazione al trasferimento di immobili di proprietà dei Comuni, alcuna deroga all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto che non trovi conferma in ambito comunitario. (*Cfr. Risoluzione 13 aprile 2006 n. 53/E*)

TRASFERIMENTI A TITOLO ONEROso DI IMMObILI DA PRIVATI A FAVORE DELLO STATO

Tassazione

REGISTRO: **fissa**
IPOTECARIA: **esente**
CATASTALE: **esente**

Normativa

Registro: art. 1 settimo periodo Tariffa Parte Prima T.U.R.
Ipotecaria: art. 1 comma secondo T.U.I.C.
Catastale: art. 10 comma terzo T.U.I.C.

Note

Prassi. La *Risoluzione 31 luglio 2002 n. 254/E* in tema di cessione volontaria di immobili in corso di espropriazione, fornisce chiarimenti anche sul più generale problema della tassazione dei trasferimenti a favore dello Stato e degli Enti pubblici territoriali.

TRASFERIMENTI DI IMMOBILI DA PRIVATI A FAVORE DI ENTI PUBBLICI TERRITORIALI

Tassazione

REGISTRO: **fissa**

IPOTECARIA: **fissa**

CATASTALE: **1%**

Base imponibile

Per la catastale, il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Normativa

Registro: art. 1 settimo periodo Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 2 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Note

Ipotecarie - catastali. L' esenzione dal pagamento delle imposte ipotecarie e catastali è accordata esclusivamente alle formalità e alle operazioni eseguite nell'interesse dello Stato.

(Ministero Fin. - Risoluzione 28 gennaio 1993 prot.n. 390642)

Tassazione in genere. La Risoluzione 31 luglio 2002 n. 254/E in tema di cessione volontaria di immobili in corso di espropriazione, fornisce chiarimenti anche sul più generale problema della tassazione dei trasferimenti a favore dello Stato e degli Enti pubblici territoriali.

CESSIONE VOLONTARIA DI IMMOBILI IN CORSO DI ESPROPRAZIONE

A) ACQUIRENTE LO STATO

Tassazione

REGISTRO : **esente**

IPOTECARIA: **esente**

CATASTALE : **esente**

Normativa

Registro: art. 57 comma ottavo T.U.R.

Ipotecaria : art. 1 comma secondo T.U.I.C.

Catastale: art. 10 comma terzo T.U.I.C.

B) ACQUIRENTI ENTI PUBBLICI TERRITORIALI

Tassazione

REGISTRO : **fissa**

IPOTECARIA: **fissa**

CATASTALE: **1%**

Normativa

Registro: art. 1 settimo periodo Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 2 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Note

In tema di espropriazione da parte dello Stato:
(*Cfr. Risoluzione 28 maggio 2001 n. 72/E*)

In tema di tassazione in genere delle cessioni volontarie in corso di espropriazione:
(*Cfr. Risoluzione 31 luglio 2002 n. 254/E*)

TRASFERIMENTI DA PRIVATO DI IMMOBILI DI INTERESSE STORICO, ARTISTICO E ARCHEOLOGICO

Tassazione

REGISTRO : **3%**

IPOTECARIA: **2%**

CATASTALE: **1%**

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Normativa

Registro: art. 1 quarto periodo e Nota II) Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 1 Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Condizioni:

- deve trattarsi di immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla Legge 1° giugno 1939, n. 1089 (da coordinare con le modificazioni successive e in particolare con la disciplina del T.U. D.lgs 22 gennaio 2004, n. 42);
- l'acquirente non deve venir meno agli obblighi di conservazione e protezione;
- devono essere indicati nell'atto gli estremi del vincolo in base alle risultanze dei registri immobiliari;
- in caso di vincolo non ancora imposto, deve essere prodotto all'Ufficio un attestato rilasciato dall'Amministrazione dei Beni Culturali e Ambientali, dal quale risulti che è in corso la procedura per il vincolo.

Revoca - L'agevolazione è revocata nel caso in cui, entro due anni dalla registrazione, non venga documentata l'avvenuta sottoposizione del bene al vincolo.

Lo Studio CNN n. 11/2005/T richiama una Circ. Min. 26 marzo 1983 n. 32, con la quale la Af ha ritenuto che l' ottenimento dell' attestazione del vincolo oltre il termine di due anni, per fatto non imputabile al contribuente, comporta il diritto al rimborso dell'imposta non dovuta.

Lo Studio precisa inoltre:

- che secondo l' Af - R.M. 2 agosto 1985 n. 240624 l' aliquota di registro agevolata si applica anche al trasferimento di immobili sottoposti a vincolo a sensi della legislazione precedente alla legge del 1939, cioè alla legge 20 giugno 1909 n. 364, secondo la quale non era previsto l' obbligo di trascrizione del vincolo (a sensi dell'art. 71 della legge del 1939 i vincoli imposti dalla legge del 1909 sono validi anche se non trascritti);

- che non è mai stato emanato il regolamento di applicazione della legge 1089, per cui continuano ad avere efficacia le notifiche precedentemente effettuate.

In mancanza di possesso del decreto istitutivo del vincolo, si considera sufficiente una certificazione della Sovrintendenza che faccia riferimento al detto decreto.

Decadenza - L' acquirente decade dal beneficio della riduzione d' imposta qualora i beni vengano in tutto o in parte alienati prima che siano stati adempiuti gli obblighi della loro conservazione e protezione, ovvero nel caso di mutamento di destinazione senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione per i beni culturali e ambientali, o di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l' esercizio del diritto di prelazione dello Stato sugli immobili stessi.

Le violazioni che comportano decadenza sono immediatamente comunicate all'ufficio del registro da parte dell'amministrazione per i beni culturali e ambientali.

In caso di decadenza, oltre alla normale imposta, è dovuta una soprattassa pari al 30% della imposta stessa, oltre gli interessi di mora.

Secondo lo Studio CNN n. 11/2005/T, citato:

- la sanzione del 30% non si applicherebbe all'ipotesi di revoca dell'agevolazione di cui alla lettera b) del comma 1 della Nota II;

- il termine "alienazione" è da riferirsi esclusivamente agli atti inter vivos, esclusi quindi i trasferimenti mortis causa.

Note

Registro. In tema di imposta di registro, l'applicazione dell'aliquota agevolata, prevista dall'art. 1, quinto comma, della tariffa allegato A, parte prima, al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (aggiunto dall'art. 5 della legge 2 agosto 1982, n. 512) per il trasferimento di immobili di interesse storico, artistico o archeologico soggetti alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, non può più essere richiesta qualora gli estremi del

vincolo previsto dalla citata legge n. 1089 del 39, risultante dai registri immobiliari, non siano stati indicati nell'atto di trasferimento.

(Cfr. Cassazione 12 agosto 1997 n. 7536)

Ipotecaria e Catastale. La legge 23 dicembre 1999, n. 488 (Finanziaria 2000), all'art. 7, comma 7, dispone, con effetto dal 1° gennaio 2000, quanto segue:

“Nella Tariffa, parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nell'art. 1, comma 1, le parole: "i trasferimenti coattivi: 8 per cento" sono sostituite dalle seguenti: "i trasferimenti coattivi, salvo quanto previsto dal successivo periodo: 8 per cento. Se l'atto ha ad oggetto fabbricati e relative pertinenze: 7 per cento".

In pratica l'aliquota per la tassazione dei trasferimenti immobiliari in genere, prima unica nella misura del 7%, viene sdoppiata in due aliquote: una generale dell'8% e una particolarmente riferita a fabbricati e relative pertinenze del 7%.

Tale modifica comporta la “nascita” di un nuovo paragrafo 2°, appunto relativo all'aliquota 7%, con automatico slittamento in avanti dei paragrafi già esistenti, di modo che il 2° (relativo ai terreni agricoli) diventa 3°; il 3° (relativo agli immobili culturali) diventa 4°; il 4° (relativo alle agevolazioni “prima casa” diventa 5°; il 5° (relativo ai trasferimenti fuori campo IVA a favore delle imprese di rivendita) diventa 6°; e così via.

Conseguentemente la mera lettura combinata dell'art. 10, n. 2, TUIC, delle Note all'art.1, tariffa, TUIC, e dell'art. 1, comma 1, tariffa, parte prima TUR, porta a concludere che le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa si applicano ai trasferimenti di immobili culturali (periodo 4°) e a quelli di “prima casa”(periodo 5°). Per effetto di tale “rimescolamento” di periodi i trasferimenti di immobili di interesse storico, artistico e archeologico si avvantaggerebbero a danno dei trasferimenti a favore delle imprese di rivendita che, precipitando al sesto ... periodo resterebbero fuori della portata dei citati art. 10. 2. TUIC e Note all'art. 1, tariffa, TUIC.

L'AE ovviamente non ci sta e con la Circolare 14 giugno 2002 n. 52/E cerca di correre ai ripari.

Pur tuttavia l'AF chiarisce che nessuna norma è intervenuta a modificare esplicitamente il trattamento tributario riservato agli atti traslativi a titolo oneroso degli immobili di interesse storico, artistico ed archeologico e pertanto si deve ritenere che le imposte ipotecaria e catastale sono dovute tuttora nella misura proporzionale rispettivamente del 2% e dell'1%. Conseguentemente i periodi dell'art. 1, comma 1, tariffa, parte prima del TUR, richiamati dai più volte citati art. 10, n. 2 del TUIC e Note all'art. 1, tariffa TUIC, ai fini dell'applicazione delle ipocatastali fisse, devono intendersi, a seguito della nuova “allocazione”, non più il

quarto e il quinto ma, bensì, il quinto e il sesto.

Cioè quelli relativi ai trasferimenti a titolo oneroso di “prima casa” e di immobili abitativi, esenti da IVA, nei confronti di imprese di rivendita. (Cfr. Circolare 14 giugno 2002 n. 52/E)

Sulla stessa linea di pensiero si pone anche la Cassazione statuendo che le imposte fisse sono individuate dal TUIC per le tipologie di atti previste dal quarto e quinto periodo dell'art. 1, comma 1 della tariffa allegata al TUR “con un rinvio di tipo fisso o statico, non influenzato, quindi, dalle vicende modificative della norma richiamata, si che non rileva lo spostamento della previsione di detti beni dal terzo al quarto periodo dell'art. 1, comma 1, della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 citato, ad opera dell'art. 7 della legge n. 488 del 1999”. (Cfr. Cassazione 13 febbraio 2009, n. 357)

Studio CNN n. 11/2005/T: "Quanto all'oggetto è bene precisare che i riferimenti alla legge n. 1089 del 1939 vanno coordinati con le successive modificazioni ed, in particolare, con la disciplina del testo unico dei beni culturali e del paesaggio introdotto con il D.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42. Pertanto, l'elencazione del tipo di interesse, riportata al citato comma 4 dell'art. 1, è da intendersi meramente esemplificativa , in quanto, ciò che rileva ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, è che si tratti di beni assoggettati al regime della tutela vincolistica nei termini di seguito meglio specificati".

"L' aliquota del 3% (...) si applica a tutti gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà dei beni immobili culturali (di cui agli artt. 10 e 11 del codice) vincolati (ai sensi degli artt. 12 e 13 del medesimo codice) nonché agli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento sui beni stessi, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi".

Conclusioni dello Studio CNN:

- le agevolazioni previste per l'acquisto di immobile vincolato spettano anche nel caso in cui il vincolo (artt. 12 e 13, notificato ai sensi dell'art. 15, comma 2, del codice) non sia stato trascritto ovvero in presenza di mero decreto, qualora si tratti di vincolo disciplinato dalla legge del 1909;
- la rivendita immediata dell'immobile non comporta di per sé decadenza dal beneficio in quanto la decadenza è subordinata unicamente alle ipotesi tassativamente individuate nella nota II;
- le cause di decadenza sono state sopra meglio evidenziate;
- il significato del termine “obblighi” va inteso alla luce del testo unico dei beni culturali e dunque individua un dovere di compiere sia gli interventi soggetti ad autorizzazione (interventi conservativi volontari) sia gli interventi conservativi imposti.

Vincolo - trascrizione. La *Risoluzione 15 febbraio 2008 n. 47/E*, con riferimento a un trasferimento di bene culturale rispetto al quale il vincolo era stato comunicato dalla Soprintendenza ai Monumenti ... all'ente proprietario a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno, ma non era stato trascritto, così conclude: “(...) con riferimento al caso di specie, ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento, in luogo dell'aliquota del 7 per cento, e' necessario che il vincolo risulti, direttamente o anche indirettamente, dalla pubblicità dei registri immobiliari, il cui adempimento si considera pertanto essenziale”.

Per una visione più ampia della materia:

A. Pischedola, *Circolazione dei beni culturali ed attività notarile*”, Notariato – Quaderni, Ipsoa 2006 .

***TRASFERIMENTI DI IMMOBILI COMPRESI IN PIANI URBANISTICI
PARTICOLAREGGIATI DIRETTI ALL'ATTUAZIONE DEI PROGRAMMI DI
EDILIZIA RESIDENZIALE COMUNQUE DENOMINATI***

Tassazione

REGISTRO : 1%
IPOTECARIA: 3%
CATASTALE: 1%

Normativa

Registro: art. 1 undicesimo periodo Tariffa Parte Prima T.U.R.

Ipotecaria: art. 1-bis Tariffa T.U.I.C.

Catastale: art. 10 T.U.I.C.

Base imponibile

Il valore dei beni dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito.

Condizioni

- il trasferimento deve essere soggetto a imposta di registro;
- l'utilizzazione edificatoria dell'area deve avvenire entro cinque anni dal trasferimento.

L'AE chiarisce che le agevolazioni in questione non si applicano ai trasferimenti soggetti ad IVA. (Cfr. Circolare 31 gennaio 2002 n. 11/E)

Evoluzione normativa dal dl 223/2006 in poi:

L' art. 36 n. 15 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (G.U. n. 153 del 4 luglio 2006) abroga lo art. 33, comma 3 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 con effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto (4/5 luglio 2006).

La legge 4 agosto 2006, n. 248, di conversione del D.L. 223/2006 conferma la detta abrogazione, facendo salvi i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.

Restano pertanto esclusi dall'agevolazione, con conseguente applicazione delle ordinarie imposte di registro, ipotecaria e catastale, i trasferimenti in piani urbanistici di iniziativa privata.

L' art. 1, comma 306, legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) sostituisce le parole "edilizia residenziale convenzionata pubblica" di cui al citato art. 36, DL. 223 con le parole: "edilizia residenziale convenzionata".

Art. 1, legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008):

comma 25, aggiunge in fine all'art. 1 della Tariffa Parte Prima del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (T.U. Registro) il seguente periodo : "Se il trasferimento ha per oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto: 1 per cento.";

comma 26, aggiunge all'art. 1-bis della Tariffa annessa al D.lgs. n. 347/1990 (T.U. Ipo-Catastali) le seguenti parole: ", ovvero che importano il trasferimento di proprietà, la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari attinenti a immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti alla attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati.";

comma 27, abroga il comma 15 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006 convertito con modificazioni dalla legge n. 248/2006, che aveva a sua volta abrogato l' art. 33, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388 (che prevedeva la applicazione dell'imposta di registro dell' 1% e delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa per i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della

normativa statale o regionale, a condizione che l' utilizzazione edificatoria dell'area avvenisse entro cinque anni dal trasferimento), ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di *edilizia residenziale convenzionata pubblica*, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.

Probabilmente l' intento del legislatore era quello di mantenere l' agevolazione dell'imposta di registro all' 1%, di ripristinare l' imposta catastale dell' 1% ed elevare l' imposta ipotecaria al 3%, ma, secondo alcuni, l' abrogazione dell'abrogazione, non seguita da una nuova apposita disposizione (contrariamente a quanto accaduto per la ipotecaria come sopra specificato) relativamente all'imposta catastale, potrebbe aver comportato, per quanto riguarda quest'ultima imposta, la reviviscenza della disposizione agevolativa di cui al citato art. 3 comma 3 della legge n. 388/2000 che prevedeva per i trasferimenti in esame la applicazione dell'imposta catastale in misura fissa (vedi sul tema *CNN Notizie del 3 gennaio 2008 – Segnalazioni Novità Normative – Legge Finanziaria 2008*).

In senso contrario alla reviviscenza dell'agevolazione di cui sopra e per l' applicazione della imposta catastale nella misura dell' 1% si esprime lo *Studio CNN n. 18-2008/T*

La tassazione precedente:

REGISTRO: 1%

IPOTECARIA: fissa

CATASTALE: fissa

ha avuto la seguente applicazione:

- fino al 3 luglio 2006, a tutte le cessioni di immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale;
- dal 4 luglio 2006 al 31 dicembre 2006, su interventi di "edilizia residenziale convenzionata pubblica";
- dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007 su immobili relativi a interventi di "edilizia residenziale convenzionata".

A condizione, in tutti i casi, della utilizzazione edificatoria dell'area nel quinquennio dal trasferimento.

NORMATIVA E NOTE ANTE DL 223/2006

Normativa

Legge 23 dicembre 2000, n. 388, art. 33, comma 3°

" I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell' 1% e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l' utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento."

Legge 28 dicembre 2001, n. 448, art. 76

Con disposizione interpretativa chiarisce che l' agevolazione spetta "anche nel caso in cui l' acquirente non disponesse in precedenza di altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico".

Quest'ultima norma si era resa necessaria per superare l' interpretazione, priva di fondamento e non condivisa, dell'AF, secondo cui "oggetto del trasferimento agevolato può essere sia un fabbricato che un terreno, purché il trasferimento stesso sia funzionale alla utilizzazione edificatoria dell'area già in possesso dell'acquirente, valga cioè a rimuovere un ostacolo alla edificabilità dell'area stessa" (...)

In caso contrario "l' agevolazione non spetta in quanto manca una delle condizioni per fruire del beneficio, vale a dire la funzionalità dell'acquisto all'utilizzazione edificatoria di un' area già posseduta".

(*Circolare n.6/E del 26 gennaio 2001 - Risposte a quesiti*).

Legge 24 dicembre 2003, n.350 (Finanziaria 2004)

Art. 2- Disposizioni in materia di entrate

30. Nell'ipotesi di piani attuativi di iniziativa privata, comunque denominati, le agevolazioni fiscali di cui all'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, si applicano, in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore.

N.B. In tal senso si era già precedentemente espressa l' Agenzia delle Entrate.

" (...) nell'ambito di applicazione rientrano sia i trasferimenti di immobili che avvengano in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati "ad iniziativa pubblica", disciplinati dagli artt. 13 e seguenti della legge 1150/1942, sia i piani urbanistici "ad iniziativa privata" comunque attuativi del piano regolatore generale tra i quali i "piani di lottizzazione" previsti dall'art. 28 della legge 1150/1942, purché "approvati", ai sensi della normativa statale o regionale di riferimento.

Il "piano di lottizzazione", pur essendo di qualificazione diversa rispetto al "piano particolareggiato", sostanzialmente integra la funzionalità della concreta attuazione del piano regolatore, mostrando - in grado non dissimile da quella del piano particolareggiato - la propria rispondenza all' interesse pubblico attraverso un intervento autorizzatorio da parte del Comune e la stipula della connessa "convenzione". (*Nota Agenzia Entrate - 17 gennaio 2002 prot. n. 2002/10997*).

Sul tema:

**COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI Studio n. 38/2002/T
AGEVOLAZIONI PER PIANI PARTICOLAREGGIATI E DECADENZA IN
CASO DI RIVENDITA DELL'AREA INEDIFICATA**

**RISOLUZIONE AGENZIA ENTRATE 31 MARZO 2005 N. 40/E
(...)**

Tanto premesso, la scrivente osserva che:

- l'articolo 33, comma 3, della Legge n. 388/2000 dispone: "I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento";

- la *Circolare n. 11/E del 31 gennaio 2002 dell'Agenzia delle Entrate* chiarisce che "perché si integri l'ipotesi di utilizzazione edificatoria dell'area (...) occorre (...) che - entro il termine stabilito di cinque anni - la costruzione sia iniziata ed esista un edificio significativo dal punto di vista urbanistico, cioè sia stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e sia stata completata la copertura (art. 2645-bis, comma 6, c.c.)".

(..)

La mancata utilizzazione edificatoria nel quinquennio comporta la decadenza dall'agevolazione e il conseguente obbligo di corrispondere le imposte in misura ordinaria.

(..)

L'agevolazione è limitata all'imposta di registro e alle imposte ipotecaria e catastale; devono essere, invece, corrisposti nella misura ordinaria gli altri tributi dovuti per i trasferimenti in questione (Iva, imposta di bollo, ecc) - cfr circolare n. 11 del 31/01/2002 -

AGENZIA ENTRATE RISOLUZIONE 22 DICEMBRE 2005 N. 175/E

L'agevolazione non spetta nel caso in cui l'utilizzazione edificatoria dell'area consegua alla sottoscrizione prima del trasferimento di un atto unilaterale d'obbligo.

(...) Inoltre, va osservato che, affinché la convenzione di lottizzazione produca gli effetti propri di un piano particolareggiato, la stessa deve essere approvata espressamente dal Comune con una delibera che ne attesti l'idoneità, propria di uno strumento urbanistico, a perseguire interessi pubblici; tale atto di assenso è indefettibile e può, al più, essere sostituito dalla partecipazione dell'ente territoriale al procedimento di formazione della convenzione, come previsto dal sopra citato articolo 2, comma 30, della legge 350 del 2003.

Nella fattispecie in esame, dato che il Programma si perfeziona tramite un mero atto d'obbligo unilaterale, è da escludersi che la procedura sia finalizzata al governo urbanistico del territorio; sua finalità è, invece, il mero esercizio dello *ius aedificandi*. Il programma di intervento, pertanto, non presenta le medesime caratteristiche e gli stessi effetti di uno strumento urbanistico, come i piani regolatori particolareggiati ed i piani di lottizzazione, e non può quindi considerarsi assimilabile agli stessi. Del resto, i comproprietari dell'area edificabile, per porre in essere un piano particolareggiato ad iniziativa privata, avrebbero potuto proporre una convenzione di lottizzazione, ai sensi dell'art. 28 della L. 17 agosto 1942, n. 1150.

Note

Donazione. Poiché la disposizione dell'art. 33 comma 3 della L. 388/2000 parla di "trasferimenti", senza ulteriori specificazioni, si ritiene che l' agevolazione sia applicabile anche alle donazioni soggette ad imposta di registro a sensi dell'art. 13 della L. 383/2001 (cioè alle donazioni fatte a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado e sulla parte di valore della quota che supera Euro 180.759,91).

In tal senso anche *Agenzia Entrate Dir. Reg. Veneto Prot. n. 907-2106/2005*.

Nello stesso senso CNN Risposta a *Quesito n.102/2005/T* che conclude affermando che dal tenore letterale e non da quello sistematico sembra potersi ammettere l'applicabilità della agevolazione anche ai trasferimenti a titolo gratuito.

Piani particolareggiati e piani di recupero.

(Cfr. *CNN Risposta a Quesito n. 32-2009 - CNN Studio n. 55-2009/T*)

Abrogazione. L' art. 2, comma 52, decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, abroga l' art. 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383.

TRASFERIMENTI DA PRIVATO DI FABBRICATI RICADENTI IN AREE SOGGETTE A PIANI DI RECUPERO DI INIZIATIVA PUBBLICA O PRIVATA

Tassazione

REGISTRO : **fissa**
IPOTECARIA: **fissa**
CATASTALE: **fissa**

Normativa

Art. 5 Legge 22 aprile 1982, n. 168; artt. 27-31 Legge 5 agosto 1978, n. 457.

Condizioni

Deve trattarsi di cessioni di immobili nell'ambito di piani di recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati, nei confronti di soggetti che attuano il recupero.

Note

Definizione. I piani di recupero del patrimonio edilizio e urbanistico hanno per fine l'eliminazione di particolari situazioni di degrado e perciò devono prevedere interventi su edifici da recuperare o risanare.

Si reputa pertanto non legittimo un piano di recupero che riguardi aree quasi completamente inedificate. (*Cfr. Consiglio di Stato sez. IV 27 febbraio 1996 n. 181*)

“(...) Il piano di recupero opera su specifici fronti, diversi da quelli interessati dagli altri piani particolareggiati. Infatti, il primo riguarda zone in cui esiste già un tessuto urbanistico - edilizio che deve essere recuperato, mentre gli altri si riferiscono ad aree di espansione urbanistica.

(...) l'Agenzia riconosce la vigenza del regime di favore stabilito dall'art. 5 della legge n. 168/1982 - più favorevole rispetto a quello stabilito per i piani particolareggiati dall'articolo 33, comma 3, della legge 388/2000 - poiché la normativa sui piani di recupero, non espressamente abrogata, costituisce, per la particolare finalità, norma speciale rispetto a quella di regime enunciata nella

legge 388 del 2000.” (Cfr. *Risoluzione 11 dicembre 2002 n. 383/E*)

Certificato di destinazione urbanistica. Secondo gli Uffici deve risultare dall'atto o dal CDU allegato allo stesso, che l' immobile ricade nell'ambito dei piani di recupero.

Termine. La norma agevolativa non prevede un termine entro il quale attuare il recupero.

Decadenza. Si ritiene che il trasferimento dell'immobile eseguito prima della realizzazione del recupero comporti la decadenza dai benefici fiscali.

In tal senso *Cassazione 8 settembre 1999 n. 9520*.

La norma di cui all'art. 5, primo comma, della legge 22 aprile 1982 n. 168, dettata in materia dei piani di recupero (di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati) di cui agli artt. 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978, n. 457, subordina l'agevolazione fiscale - consistente nell'applicazione, agli atti di trasferimento di immobili, delle imposte di registro, catastali ed in misura fissa - all'esistenza di un duplice requisito : uno, di carattere oggettivo, costituito appunto dall'inserimento dell'immobile in un piano di recupero di iniziativa pubblica o privata convenzionato; l'altro, di carattere soggettivo, costituito dall'essere l'acquirente uno dei soggetti che attuano il recupero. Da questa prospettiva, in coerenza con le finalità perseguitate dal legislatore, discende:

che il beneficio spetti soltanto quando si realizzino tutti gli elementi che integrano la fattispecie normativa , 2) che, perciò, l'agevolazione sia correlata alla effettiva attuazione del piano di recupero previsto all'atto del trasferimento dell'immobile, e pertanto ne sia giustificata la revoca ove si accerti la insussistenza dei prescritti requisiti.

Conf. Cass. 1 ottobre 1999 n. 10860

Sul tema:

Cassazione 2 aprile 2003 n. 5044

In tema di agevolazioni tributarie, l'art. 5 della legge 22 aprile 1982, n. 168, il quale, nell'ambito dei piani di recupero (di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati) di cui agli artt. 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978, n. 457, in aggiunta al beneficio dell'applicazione delle imposte di registro, catastali ed ipotecarie in misura fissa, previsto in generale per i trasferimenti che attuano i piani di recupero (primo comma), al secondo comma riconosce per le permute l'esenzione dall'imposta sull'incremento del valore sugli immobili, pone una norma di natura eccezionale, da interpretarsi restrittivamente con riferimento alla finalità, perseguita dal legislatore, di agevolare sul piano tributario lo sviluppo dell'edilizia abitativa. In tale quadro, un siffatto, più favorevole, trattamento fiscale trova applicazione, e si spiega, solo nell'ipotesi in cui gli immobili oggetto dell'intervento di recupero siano

più di uno, senza che possano rientrare nella nozione fiscale di "permuta" i casi in cui, pur consistendo il sinallagma contrattuale nello scambio di cosa contro cosa (segnatamente, nella specie, di cosa presente, un fabbricato da ristrutturare, contro cosa futura, parte dello stesso fabbricato ristrutturato), l'intervento di recupero riguardi un unico immobile, quello su cui il cessionario si obbliga ad eseguire l'intervento medesimo quale atto strumentale e preparatorio allo scambio.

Cassazione 29 settembre 2003 n. 14478

In tema di agevolazioni tributarie, l'art.5 della legge 22 aprile 1982, n.168, il quale, nell'ambito dei piani di recupero (di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata, purché convenzionati) di cui agli artt. 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978, n. 457, prevede il beneficio dell'applicazione delle imposte di registro, catastali ed ipotecarie in misura fissa, alla duplice condizione che gli immobili trasferiti siano già inseriti in un piano di recupero del patrimonio edilizio, approvato dal comune, ovvero da questo adottato, unitamente alla convenzione per la loro diretta attuazione, su proposta dei proprietari, e che gli interventi di recupero siano effettuati dai medesimi acquirenti. Esulano, invece, da tale previsione normativa (anche nel testo sostituito dall'art. 14, della legge n. 179 del 1992), gli interventi di restauro e di ristrutturazione su immobili non assoggettati ad alcun piano, ancorché la loro esecuzione nelle zone di recupero, individuate dai comuni nell'ambito degli strumenti urbanistici generali, venga subordinata, per quanto riguarda globalmente gli edifici costituiti da più alloggi, ad un atto diretto a garantire il mantenimento della destinazione residenziale, il concorso negli oneri di urbanizzazione e l'adeguatezza dei prezzi di vendita o di locazione delle abitazioni (Fattispecie relativa a revoca del beneficio fiscale da parte dell'Ufficio del Registro, in presenza di piano particolareggiato del centro storico comunale, ritenuto - dal giudice del merito - di efficacia corrispondente a quella di un piano di recupero, con un apprezzamento giudicato insindacabile da parte della Cassazione).

Risoluzione 24 luglio 2007 n. 181/E

Ai sensi dell'articolo 5 della Legge 22 aprile 1982, n. 168 "nell'ambito dei piani di recupero di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata purché convenzionati, di cui agli articoli 27 e seguenti della Legge 5 agosto 1978, n. 457, ai trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano il recupero si applicano le imposte di registro, catastali e ipotecarie in misura fissa". L'agevolazione fiscale in esame non e' applicabile ai trasferimenti di aree ricomprese nei programmi integrati di riqualificazione urbanistica ed ambientale di cui all'articolo 16 della Legge 17 febbraio 1992, n. 179. Si tratta, infatti, di una misura per lo sviluppo dell'edilizia abitativa, finalità quest'ultima ravvisabile unicamente con riguardo ai piani di recupero e non anche ai programmi integrati di intervento.

Piani particolareggiati e piani di recupero.

(Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 32-2009 - CNN Studio n. 55-2009/T)

TRASFERIMENTI DELLA PROPRIETA' DI IMMOBILI - TRASFERIMENTI E COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI IMMOBILIARI A "CAUSA" O IN "OCCASIONE" DI SEPARAZIONE E DI DIVORZIO

Tassazione

REGISTRO : **esente**

IPOTECARIA: **esente**

CATASTALE: **esente**

Normativa

- art. 19 legge 6 marzo 1987, n. 74 (in tema di divorzio);
- sentenza Corte Costituzionale 10 maggio 1999, n. 154.

Condizione

Gli atti devono essere "relativi" al procedimento di separazione o di divorzio.

Note

Corte Costituzionale. La sentenza della *Corte Costituzionale 10 maggio 1999 n. 154* dichiara la incostituzionalità dell'art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, nella parte in cui "non estende l' esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi". La estensione agli atti "connessi" alla separazione del trattamento "di favore" previsto dallo art. 19 citato per gli atti relativi al divorzio, comporta l' abrogazione dell'art. 8 lettera f), Tariffa Parte Prima T.U.

Imposte. "Rientrano nel trattamento di favore, oltre alle tasse ed alle imposte di bollo e di registro, le imposte ipotecarie e catastali, (...) l' imposta sul valore aggiunto ed ogni imposta diretta o indiretta che abbia attinenza agli atti, documenti e provvedimenti connessi ai procedimenti previsti dalla norma".
(*CNN Studio 23 luglio 1999 - Est.: Formica, Giunchi*)

Tassa d' archivio. Il regime di favore riguarda anche la tassa d' archivio.

" (...) Si ritiene, pertanto, che la suddetta agevolazione valga per tutti gli atti in questione, anche per la tassa d' archivio, sempre che ricorra il rapporto di <causalità necessaria> tra gli atti asseriti esenti e la separazione personale, lo scioglimento del matrimonio, la cessazione degli effetti civili del matrimonio".

(*Nota dell' Ufficio Centrale degli Archivi Notarili - 12 aprile 2006. Testo integrale in FederNotizie n. 4 - Luglio 2006*)

Tributi speciali. Secondo Cass. n. 7493/2002, infra citata, l' agevolazione si estende ad ogni tipo di "tassazione". Si può pertanto ritenere che il regime di esenzione sia da estendere anche ai "tributi speciali", per quanto si discuta sulla natura di tributi in senso tecnico di questi ultimi.

Dottrina. Secondo P.Giunchi possono accedere al beneficio tributario soltanto quegli atti che "rinvengono la loro causa nella separazione e nel divorzio", dovendosi conseguentemente escludere dal trattamento di favore i negozi tipici "aventi una loro precisa causa giuridica", es. vendite o donazioni.

Contra G. Metitieri, secondo il quale il beneficio spetta purché dall'atto risulti la connessione con il procedimento. "La connessione può sussistere in ogni specie di atto: non importa se lo scioglimento del matrimonio ne sia la causa o il motivo o l' occasione".

Quest'ultima tesi sembra essere confortata dalle conclusioni cui perviene l' Af con la *Circolare 16 marzo 2000 n. 49/E* - "Va da sé che lo stesso trattamento di favore (esenzione) deve essere applicato agli atti posti in essere in esecuzione degli accordi assunti in sede di separazione, purché tali accordi risultino formalizzati nel provvedimento di separazione e ad esso connessi".

Sul tema:

Cassazione civile sez. trib. 22 maggio 2002 n. 7493

Le agevolazioni di cui all'art. 19 della legge n. 74 del 1987 operano con riferimento a tutti gli atti e convenzioni che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare sotto il controllo del giudice i loro rapporti patrimoniali conseguenti allo scioglimento del matrimonio o alla separazione personale, ivi compresi gli accordi che contengono il riconoscimento o il trasferimento della proprietà esclusiva di beni mobili ed immobili all'uno o all'altro coniuge. Tale agevolazione si estende ad ogni tipo di "tassazione", indipendentemente dalla natura di imposta o di tassa in senso proprio del tributo concretamente in discussione.

Trasferimenti a favore dei figli. Sull'estensione del beneficio anche ai trasferimenti a favore dei figli la *Cassazione 30 maggio 2005 n. 11458*:

"Nella ipotesi di trasferimento di immobili in adempimento di obbligazioni assunte in sede di separazione personale dei coniugi, l'art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74 (norma speciale rispetto a quella di cui all'art. 26 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), alla luce delle sentenze della Corte costituzionale 10 maggio 1999, n. 154 e 15 aprile 1992, n. 176, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione "dall'imposta di bollo,

di registro e da ogni altra tassa" di "tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio" si estende "a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi", in modo da garantire l'adempimento delle obbligazioni che i coniugi separati hanno assunto per conferire un nuovo assetto ai loro interessi economici, anche con atti i cui effetti siano favorevoli ai figli. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto applicabile, in una fattispecie riguardante il trasferimento gratuito da parte del padre separato alle figlie della propria quota di proprietà della casa di abitazione, in ottemperanza ad un'obbligazione assunta in sede di separazione consensuale, non la normativa generale sugli atti di trasferimento di beni immobili tra coniugi o tra parenti in linea retta, ma la normativa speciale sugli atti esecutivi di atti di separazione personale tra coniugi)."

In senso contrario all'estensione del beneficio ai trasferimenti a favore dei figli:

* *Risoluzione 19 ottobre 2005 n. 151/E*, che ritiene che il trattamento di favore non si applica nel caso di cessioni poste in essere da soggetti terzi o in favore di soggetti terzi diversi dai coniugi. Nella specie si trattava di cessione di quota di immobile dalla madre al figlio minore.

**** Risoluzione 14 dicembre 2007 n. 372/E***

"(...) Tutto ciò premesso, si ritiene che l'accordo con il quale i coniugi trasferiscono ai figli i beni di loro proprietà e di cui prende atto il Tribunale di nella propria sentenza, e' soggetto a tassazione ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali, non trattandosi di un accordo che trova la sua causa essenziale nello scioglimento del rapporto matrimoniale, bensì di un atto dispositivo del proprio patrimonio (v. Cassazione del 17 febbraio 2001, n. 2347).

In conclusione, per i motivi sopra esposti, si ritiene che il beneficio invocato non possa essere esteso alla fattispecie rappresentata con l'interpello in esame."

§. Sul tema dei trasferimenti a favore dei figli, con prospettiva "panoramica" su tutta la materia: *Studio CNN n. 87/2005/T* approvato dalla Commissione studi tributari il 13 gennaio 2006 Est.: Paolo Giunchi.

TRASFERIMENTI DI IMMOBILI DA PRIVATO A FAVORE DI ONLUS

Tassazione

REGISTRO: **fissa**
IPOTECARIA: **2%**
CATASTALE : **1% (1)**

Normativa

Art. 1 nono periodo tariffa parte prima TUR
Art. 1 tariffa TUIC
Art. 10 n. 1 TUIC

Condizioni

Nota II-quater) all'art. 1 tariffa parte prima TUR

Nota

(1) In virtù delle disposizioni di cui ai nn. 5-bis e 5-ter dell'art. 30 del d.l. 29.11.2008, n. 185, come aggiunti dalla legge di conversione 28.01.2009, n. 2, per i trasferimenti in oggetto l'imposta catastale è dovuta in misura fissa dal 29 gennaio 2009 al 31 dicembre 2009.

Termine prorogato al 31 marzo 2011 dall'art. 1 del d.l. 29 dicembre 2010 (G.U. n. 303 del 29.12.2010), in collegamento alla tabella 1 allegata allo stesso decreto-legge.

TRASFERIMENTI DI AZIONI

Tassazione - Normativa

A) Negoziazione mediante girata

Esente da registrazione (Art. 8 tabella TUR)

B) Negoziazione mediante scrittura privata non autenticata

Registrazione in caso d'uso

IMPOSTA: **fissa** (Art. 2 tariffa parte seconda TUR)

C) Negoziazione mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata

Registrazione in termine fisso

IMPOSTA: **fissa** (Art. 11 tariffa parte prima TUR)

Note

La tassa sui contratti di borsa fu soppressa, con effetto dal 1° gennaio 2008, *dall'art. 37 del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito con modificazioni nella legge 28 febbraio 2008, n. 31.*

SEZIONE III - ALTRI CASI "MINORI"

ASSOCIAZIONE TEMPORANEA DI IMPRESE - CONFERIMENTO DI MANDATO CON PROCURA

Tassazione

REGISTRO: fissa

Normativa

art. 21 comma secondo T.U.R.
art. 11 Tariffa Parte Prima T.U.R.
art. 6 Tariffa Parte Seconda T.U.R.

Note

Numeri fissi. Secondo qualche Ufficio all'atto si applicherebbero due imposte fisse.

Atteso che sia per il mandato che per la procura speciale si applica, in sede di registrazione, l' imposta fissa, si deve ritenere, invece, che questa sia dovuta una sola volta anche quando l' atto contenga il mandato con rappresentanza e la relativa procura.

"In tale ipotesi, dunque, si ritiene che si tratti di disposizioni che derivano necessariamente le une dalle altre, per loro intrinseca natura, e pertanto all'atto che le contiene deve essere applicata una sola imposta ai sensi dell'art. 21, comma 2, d.P.R. n. 131/1986". (*Cfr. CNN Studio n. 61/2002/T*)

“(...) una pluralità di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale, vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva. (*Cfr. Cassazione civile, sez. trib., 25 febbraio 2002, n. 2713*)

ATTO PORTANTE ACCETTAZIONE O RINUNZIA AD EREDITA' DA PARTE DI PIU' SOGGETTI

Tassazione

REGISTRO: **fissa**

Normativa

Art. 11 Tariffa Parte Prima T.U.R.

Note

Numero fisso. Secondo l'AE sarebbero dovute tante imposte fisse quanti i soggetti accettanti o rinunzianti.

Trattasi, invece, di imposta "documentale" che colpisce la forma del negozio non il suo contenuto (cd "tassa d' atto").

"Se, pertanto, si tratta di un' imposizione che trova il suo presupposto nella forma dell'atto e non nelle disposizioni che esso contiene, l' imposta non può che essere una per ogni documento che viene presentato alla registrazione, essendo irrilevante il numero dei soggetti e, quindi, il numero dei negozi che sono contenuti nel documento". (*Cfr. CNN Studio n. 589bis/1997/T*)

Sul tema anche *CNN Studio n. 144-2008/T*.

“ (...) l'imposizione in misura fissa non è collegata alla natura e agli effetti che l'atto presentato alla registrazione produce, bensì alla mera esecuzione della formalità della registrazione e, pertanto, è unica e di ammontare predeterminato, in quanto tassa richiesta quale remunerazione del servizio di registrazione del documento reso dallo Stato (...)” (*Cfr. CNN Studio n. 238-2008/T*)

ATTO DI NOTORIETA'

Tassazione

REGISTRO: fissa

Normativa

Art. 11 Tariffa Parte Prima T.U.R

Note

Esenzione da registrazione. L' atto di notorietà “a fini successori” può essere considerato alla stregua di “Atti e documenti formati per l'applicazione, riduzione, liquidazione, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute ...” a sensi dell'art. 5 Tabella T.U.R., i quali pur se stipulati nelle forme dell'atto pubblico, o della scrittura privata autenticata, non devono comunque essere assoggettati alla registrazione in termine fisso, considerato che l'art. 11, Tariffa Parte Prima, T.U.R. nello stabilire che tutti gli atti della Tabella stipulati per atto pubblico o scrittura privata autenticata devono essere registrati in termine fisso e scontare l'imposta nella misura fissa, esclude espressamente da tale novero gli atti di cui all'art. 5 della Tabella medesima. (*Cfr. CNN Studio n. 73/2003/T*)

Dichiarazioni sostitutive. A sensi della legge 11 maggio 1971, n. 390 sono esenti da registrazione le autenticazioni delle sottoscrizioni delle dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà in genere.

ATTO DI ENUNCIAZIONE DI IMPRESA FAMILIARE

Tassazione

REGISTRO: fissa

Normativa

Art. 11 Tariffa Parte Prima T.U.R

Note

Atto pubblico – scrittura privata autenticata. Ai sensi dell' art. 5, d.P.R. 917/1986 i redditi delle imprese familiari sono imputati, limitatamente al 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, a condizione, tra l'altro, che i familiari risultino nominativamente, con l'indicazione del loro rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore al periodo di imposta, sottoscritti dall'imprenditore e dai familiari partecipanti.

Esenzione da registrazione. “ (...) l'atto dichiarativo di sussistenza di impresa familiare, stipulato, nelle forme dell'atto pubblico o della scrittura privata con sottoscrizioni autenticate, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 5 del D.P.R. 917/1986, esclusivamente con i contenuti imposti da detta norma, è da considerarsi atto posto in essere ai soli fini fiscali, a prescindere della sua possibile rilevanza giuridica anche nel campo civilistico, e, come tale, esente dall'imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 5, comma primo, della tabella allegato "B" al D.P.R. 642/1972, è esente da registrazione in termine fisso per effetto del combinato disposto dagli articoli 11 della Tariffa, parte prima, e 5 della tabella allegata del d.P.R. 131/1986.” (Cfr. Studio CNN n. 6/2005/T)

POLIZZA FIDEIUSSORIA IL CUI RILASCIO SIA PREVISTO DALLA LEGGE

Esente da registrazione

Normativa

art. 7 T.U.R.

art. 11 Tariffa Parte Prima T.U.R.

art. 5 Tabella Allegato B T.U.R

Note

Gli atti in oggetto "sono esenti da registrazione anche se redatti per atto pubblico o scrittura privata autenticata, ai sensi dell'art. 11 della Tariffa parte prima allegata al d.P.R. n. 131/1986, che esclude espressamente dall'obbligo di registrazione con pagamento della imposta in misura fissa, gli atti disciplinati dall'art. 5 della Tabella".
(Cfr. *CNN Commissione Studi 30 giugno 2000 Est.: Lomonaco*)

PROCURA PER IL COMPIMENTO DI PIU' ATTI CONFERITA A PIU' SOGGETTI

Tassazione

REGISTRO: fissa

Normativa

art. 11 Tariffa Parte Prima T.U.R.
art. 6 Tariffa Parte Seconda T.U.R.

Note

Registrazione in caso d' uso. Le procure in genere, rilasciate per il compimento di un solo atto, anche se conferite mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata, sono soggette a registrazione in caso d' uso.

Gli atti in argomento di per sé sono soggetti a registrazione solo in caso d' uso e scontano l' imposta in misura fissa in ragione del numero degli atti per i quali la procura è conferita e non dei soggetti ai quali viene conferita.

Se l' incarico è conferito per concludere una pluralità di atti, tra loro connessi, il documento sconta una sola volta la misura fissa dell'imposta di registro.

(*Cfr. A.E. Dir. Reg. Lombardia Circ. n. 15 del 29 ottobre 2001*)

Le procure speciali, per il compimento di un unico atto, allegate ad atto sottoposto a registrazione, costituiscono parte integrante dell'atto, non realizzano l'ipotesi del caso d'uso e non devono pertanto assolvere l'imposta di registro, rientrando nelle previsioni dell'art. 11, comma 7, del T.U. n. 131/86. (*Cfr. Circolare 20 gennaio 1999 n. 21/E*)

Disposizioni connesse. Ai fini della liquidazione dell'imposta in sede di registrazione non ha rilievo il numero dei soggetti ai quali è stata conferita la procura, la stessa imposta essendo dovuta in misura fissa, ad eccezione dell'ipotesi in cui risultino più disposizioni tra loro non connesse.

Invece, se con il documento è conferito incarico a più soggetti per concludere gli stessi atti, si è dell'avviso che, alla registrazione, debba scontare una sola volta l'imposta nella misura fissa solo ove si ravvisi connessione tra detti atti, giusta il disposto dell'art. 21 comma 2 del d.P.R. n. 131, ferma restando l'irrilevanza del numero dei soggetti contestualmente incaricati. (*Cfr. A.E. Dir. Reg. Lombardia Prot. n. 02/33284 dell' 8 maggio 2002*)

Ipotesi di tassazione sulla base dei documenti di prassi di cui sopra:

- procura conferita a uno o più soggetti per il compimento di un solo atto (*registrazione in caso d'uso*);
- procura conferita a un soggetto per il compimento di più atti tra loro connessi (*registrazione: una fissa*);
- procura conferita a più soggetti per il compimento di più atti tra loro connessi (*registrazione: una fissa*);
- procura conferita a un soggetto per il compimento di atti non connessi (*registrazione: tante fisse quanti gli atti da compiere*).
- procura conferita più soggetti per il compimento di atti non connessi (*registrazione: tante fisse quanti i soggetti in relazione agli atti da compiere*).

Tassa d'atto. “ (...) l'imposizione in misura fissa non è collegata alla natura e agli effetti che l'atto presentato alla registrazione produce, bensì alla mera esecuzione della formalità della registrazione e, pertanto, è unica e di ammontare predeterminato, in quanto tassa richiesta quale remunerazione del servizio di registrazione del documento reso dallo Stato (...)” (*Cfr. CNN Studio n. 238-2008/T*)

SCRITTURE PRIVATE NON AUTENTICATE CONTENENTI DISPOSIZIONI RELATIVE A OPERAZIONI IVA

Soggetto a registrazione in caso d' uso

Tassazione

REGISTRO: fissa

Normativa

Artt. 5 e 40 T.U.R. e art. 2 Tariffa Parte Seconda T.U.R.

Note

Ai sensi dell'art. 5 del T.U.R. le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d' uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette a IVA. Dato atto che si considerano soggette a IVA anche le cessioni e le prestazioni per le quali l' imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 (operazioni non soggette per mancanza del requisito territoriale) e quelle di cui all'art. 21 del d.P.R. 633/1972 ad eccezione delle operazioni esenti e imponibili ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numeri n. 8), 8-bis), 8-ter) (1) e 27-quinquies), dello stesso decreto.

(1) Le parole in grassetto sono state sostituite alle precedenti "operazioni esenti ai sensi dello articolo 10, numeri 8), 8-bis)" dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006, n. 223.

Ne consegue l' obbligo di registrazione in termine fisso per tutte le scritture private non autenticate portanti contratti di locazione (anche finanziaria) e di cessione, siano essi imponibili o esenti, relativi ai beni di cui ai citati nn. 8), 8-bis) e 8-ter).

Risulta altresì superato quanto sancito a suo tempo dalla *Risoluzione 31 maggio 2000 n. 77/E*, secondo la quale, poiché l'atto di leasing immobiliare non è compreso tra quelli di cui all'art. 10 nn. 8), 8-bis) e 27-quinquies) del d.P.R. 633/1972, richiamato dall'art. 40 T.U. IMP. REG., ad esso si applicano le ordinarie disposizioni in materia di atti soggetti ad IVA e pertanto, ove venga portato alla registrazione, sconta l'imposta nella misura fissa.

Caso d'uso. Si ha caso d'uso quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento. (*Cfr. art. 6 T.U. IMP. REG.*)

VERBALE DI ASSEVERAZIONE DI PERIZIA PER AFFRANCAMENTO DI PLUSVALENZE

Esente da registrazione

Normativa

art. 7 T.U.R.

art. 11 Tariffa Parte Prima T.U.R.

art. 5 Tabella Allegato B T.U.R.

Note

Esenzione. L' esenzione da registrazione è disciplinata dall'art. 5 della Tabella Allegato B al T.U., nella parte in cui la disposizione fa riferimento ad atti e documenti formati per l' applicazione, riduzione, liquidazione, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute.

Priva di fondamento normativo è la tesi secondo cui sarebbe esente da registrazione il verbale di asseverazione di qualsiasi tipo di perizia, quindi anche quelle per es. relative a conferimenti di beni in società e simili.

" Anche a ritenere che queste ultime asseverazioni non rientrino nell'anzidetta esenzione, è da rilevare che, per consolidata prassi, esse non vengono mai registrate".
(Cfr. CNN Studio 26/04/1985 89)

VERBALI DI INVENTARIO DI TUTELA DEI MINORI

Tassazione

REGISTRO: fissa

Normativa

Art. 11 Tariffa Parte Prima T.U.R.

Note

Registrazione. L'AE, richiamata la intervenuta abrogazione dell'art. 46 delle Disp. Att. Cod. Civ (che prevedeva l'esenzione dall'imposta di registro per gli atti della procedura della tutela) ad opera dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, ritiene non applicabile agli inventari di tutela dei minori l'esenzione dall'obbligo di registrazione prevista dall'art. 46-bis Disp. Att. Cod. Civ. per gli atti e i provvedimenti relativi ai procedimenti di cui al titolo XII del libro primo del Cod. Civ. in tema di amministrazione di sostegno, interdizione, inabilitazione e incapacità naturale.

Pertanto i verbali di inventario di tutela dei minori sono soggetti a registrazione in termine fisso con l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa di Euro 168,00 ai sensi dell'art. 11, Tariffa Parte Prima T.U.R.

(Cfr. Risoluzione 16 giugno 2006 n. 78/E)

RICONOSCIMENTO DI DEBITO

Tassazione

REGISTRO : 1%

Normativa

Art. 3 tariffa parte prima T.U.R.

Note

Secondo alcuni Uffici il riconoscimento di debito rientrerebbe nella più ampia categoria degli “ atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale” di cui all’art. 9 della tariffa parte prima del TUR, con applicazione, pertanto, dell’imposta di registro nella misura del 3%.

Per la natura “dichiarativa” della cognizione di debito e conseguentemente per l’applicazione al relativo atto dell’aliquota di registro dell’1%, di cui all’art. 3 della tariffa parte prima del TUR, si esprime la Sez. Trib. della Cassazione con sentenze n. 12432 del 28 maggio 2007 e n. 16829 del 20 giugno 2008.

Nello stesso senso l’Agenzia delle Entrate – Direzione generale della Liguria. (*Cfr. Direttiva prot. n.16524/2010 del 18 giugno 2010*)

La Direttiva precisa inoltre che le cognizioni di debito relative a operazioni di finanziamento a medio-lungo termine disciplinate dagli artt. 15 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, sono esenti da imposta di registro.

RATIFICA – CONVALIDA – CONFERMA

Tassazione

REGISTRO: **fissa**

Normativa

Art. 30 n. 1 T.U.R.

Note

Il primo comma dell'art. 30 del TUR nello stabilire che alla ratifica, convalida o conferma si applica l'imposta di registro in misura fissa, fa salve, tuttavia, le previsioni impositive previste dall'art. 22 del TUR, in relazione alla enunciazione di disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti.

Ai sensi del secondo comma dell'art. 30 del TUR, se per la ratifica, convalida o conferma è convenuto un corrispettivo a carico dell'acquirente, l'imposta si applica con l'aliquota propria dell'atto ratificato, convalidato o confermato; qualora il corrispettivo pattuito non sia pagato contestualmente si applica la maggiore tra l'imposta propria dell'atto e quella stabilita per la relativa obbligazione (3%).

Ai sensi del terzo comma dell'art. 30 del TUR, quando per la ratifica, convalida o conferma è convenuto un corrispettivo a carico dell'alienante, se la somma è promessa, si applica l'imposta per l'assunzione dell'obbligazione (3%), se la somma è pagata all'atto si applica l'imposta di quietanza (0,50%).

Ai sensi del quarto comma dell'art. 30 del TUR il criterio per la determinazione dell'imposta stabilito dal terzo comma si applica anche quando è pattuito, a carico di una delle parti, un corrispettivo per la ratifica, convalida o conferma di atti non traslativi della proprietà

RTRABACE – GENNAIO 2011

Cessione del contratto

Tassazione

Registro: aliquota propria del contratto ceduto (Art. 31 TUR)

Note

La cessione del contratto è soggetta all'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto, fatta eccezione per la cessione senza corrispettivo dei contratti di locazione di immobili urbani in relazione ai quali l'imposta sia stata assolta per l'intera durata del contratto, cessione soggetta all'imposta nella misura fissa di Euro 67,00 ai sensi della Nota I) all'art. 5 della tariffa, parte prima del TUR.

A norma dell'art. 43 lettera d) del TUR, la base imponibile è costituita dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire.

Alla cessione verso corrispettivo di un contratto a titolo gratuito l'imposta si applica con l'aliquota stabilita per il corrispondente contratto a titolo oneroso.

Alla cessione senza corrispettivo di un contratto a titolo gratuito, nel quale non vi siano prestazioni ancora da eseguire, si applica l'imposta di registro in misura fissa.

Per il principio di alternatività Iva/Registro di cui al primo comma dell'art. 40 del TUR, l'imposta di registro si applica in misura fissa agli atti relativi a cessioni di contratti in campo Iva, cessioni considerate prestazioni di servizi dall'art. 3, comma secondo, n. 5) del d.P.R. n. 633/1972 e soggette a imposta nell'aliquota ordinaria del 20%.

Ai sensi del comma quarto, lettera c) dell'art. 3 citato non si considerano, invece, prestazioni di servizi le cessioni dei contratti di cui alle lettere a), b) e c) del terzo comma dell'art. 2 del d.P.R. n. 633/1972 e precisamente: le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro; le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda; le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni.