

FABBRICATI E TERRENI

CESSIONE E LOCAZIONE – IMPOSTE



MARZO 2010

VICENZA

TABELLA GENERALE DI SINTESI^(*)

Tipologia degli immobili	Cessioni di immobili	Locazioni di immobili (tutte le locazioni, anche quelle finanziarie)
<p style="text-align: center;">Immobili strumentali per natura</p> <p>(a prescindere dal loro effettivo utilizzo, sono gli immobili classificati catastalmente nelle categorie B, C, D, E e A/10: Circolare Agenzia Entrate n. 36/89)</p>	<p><u>Esenti IVA</u> (Art. 10, n. 8-ter, DPR 633/72)</p> <p>eccetto le cessioni (4 specifiche ipotesi):</p> <p>a) 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;</p> <p>b) 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 (<i>detti requisiti devono sussistere nel momento in cui sia disposto l'atto di vendita: fatture per anticipi diversi da caparre e depositi cauzionali (FCI) potranno essere emesse con iva anche in assenza di detti requisiti. Affermazione questa che deve essere resa nel preliminare di vendita e riconfermata nell'atto finale di vendita; è comunque consigliato che il cedente opti per il regime di imponibilità</i>);</p> <p>c) effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;</p> <p>d) per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, che sono imponibili Iva.</p> <p>Vedi tabella: Cessione fabbricati commerciali – industriali (tabella 1) e Cessione fabbricati commerciali – industriali: <i>reverse charge</i> (tabella 2 e 3)</p>	<p><u>Esenti IVA</u> (Art. 10, n. 8, DPR 633/72) Imposta di registro 1% dei canoni di locazione e leasing</p> <p>ad eccezione delle locazioni: effettuate nei confronti dei soggetti indicati alle lettere b) e c) del numero 8-ter):</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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; - soggetti non titolari di P. Iva, <p>ovvero per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.</p> <p>Con l'opzione si applicano IVA al 20% e imposta di registro dell'1% (calcolata sul canone annuo: deroga al principio di alternatività tra iva e imposta di registro (art. 5, co. 1 lett. a-bis) tab. I DPR 131/86).</p> <p>Ovviamente se il locatore è un soggetto privato la locazione è esclusa Iva.</p> <p>Vedi tabella: Locazione / leasing di fabbricati commerciali – industriali</p>
<p style="text-align: center;">Altre tipologie</p> <p>(immobili classificati catastalmente nelle categorie A/1,2,3,4,5,6,7,8,9,11)</p>	<p><u>Esenti IVA</u> (Art. 10, n. 8 bis, DPR 633/72)</p> <p>eccetto:</p> <p>quelle effettuate 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.</p> <p>[c] interventi di restauro e di risanamento conservativo;</p> <p>d) interventi di ristrutturazione edilizia;</p> <p>e) interventi di ristrutturazione urbanistica]</p> <p>entro quattro 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</p> <p>Vedi tabella: Cessione abitazioni non di lusso</p>	<p><u>Esenti IVA</u> (Art. 10, n. 8, DPR 633/72) Imposta di registro 2% dei canoni di locazione / leasing</p> <p>ad eccezione di:</p> <p>quelle effettuate - in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata - 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,</p> <p>[c] interventi di restauro e di risanamento conservativo;</p> <p>d) interventi di ristrutturazione edilizia;</p> <p>e) interventi di ristrutturazione urbanistica]</p> <p>entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni:</p> <p>in questi casi la locazione è soggetta ad iva 10% e imposta di registro di 168 €</p> <p>Vedi tabella: Locazione / leasing di fabbricati abitativi</p>

(*) Ai fini dell'imponibilità della cessione, si considerano "imprese costruttrici", oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori e indipendentemente dai motivi per i quali è intrapresa l'iniziativa edilizia (circolare 182 dell'11/7/1996, risoluzione 93 del 23/4/2003 e circolare 27/2006); la qualifica di "impresa costruttrice" si trasmette anche in caso di conferimento d'azienda (risoluzione 93 del 23/4/2003).

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

FABBRICATI

CESSIONE

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

Cedente	Periodi	Acquirente	Iva	Registro	Ipotecarie / catastali	Norme Iva/Registro/Ipotecaria/Catastale
imprese costruttrici / ristrutturazione	entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori	qualsiasi	Iva, ordinaria 20% se fabbricato nuovo (no "TUPINI") (1) (Iva 10% se ristrutturazione; 10% se rientranti nei requisiti "TUPINI")	168 €	4% (3%+1%)	Art 10, n. 8 ter lettera a) DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprese costruttrici / ristrutturazione (oltre 4 anni) e altre imprese		soggetti con diritto alla detrazione pari o inferiore al 25 per cento	Iva, ordinaria 20%, con il "reverse charge" (Iva 10% se ristrutturazione; 10% se rientranti nei requisiti "TUPINI")	168 €	4% (3%+1%)	Art 10, n. 8 ter lettera a) DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprese costruttrici / ristrutturazione (oltre 4 anni) e altre imprese		privati o enti non soggetti passivi d'imposta	Iva, ordinaria 20% (Iva 10% se ristrutturazione; 10% se rientranti nei requisiti "TUPINI")	168 €	4% (3%+1%)	Art 10, n. 8 ter lettera a) DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprese costruttrici / ristrutturazione (oltre 4 anni) e altre imprese		soggetti con diritto alla detrazione superiore al 25 per cento	Con opzione, Iva, ordinaria 20%, con il "reverse charge" (Iva 10% se ristrutturazione; 10% se rientranti nei requisiti "TUPINI")	168 €	4% (3%+1%)	Art 10, n. 8 ter lettera a) DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
			Senza opzione, esente Iva art 10, n. 8 ter DPR 633/72	168 €	4% (3%+1%)	Art 10, n. 8 ter lettera a) DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
privati	/	qualsiasi	/	7% (3% se di interesse artistico, ecc.)	3% (2%+1%)	Tariffa parte 1 art. 1 T.U. 131/86 - Tariffa art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
privati (immobile situato in aree soggette a piani urbanistici particiateggiati)	/	qualsiasi	/	1%	4% (3%+1%)	Art. 1 co. 25, L. 244/2007 – CIRC. A.E. 6/01

(1) La cessione di un fabbricato strumentale effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo deve essere in ogni caso assoggettata a Iva (Circolare A.E. 12/E 1/03/2007). Imposte ipotecarie e catastali in misura fissa secondo lo Studio n. 144/2007 del Consiglio Nazionale del Notariato, CTP Modena n.51/2008 e da Telefisco 2010. Pare che alcuni Uffici fossero per l'applicabilità di imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale.

Per i trasferimenti di immobili strumentali effettuati, a decorrere dall'1.10.2006, in cui siano parte una società di leasing, un fondo immobiliare chiuso, banche e intermediari finanziari (sia in acquisto che in vendita, cioè al momento del riscatto), le imposte ipotecarie e catastali sono ridotte alla metà (2% su una base imponibile pari al prezzo di riscatto, aumentato dei canoni considerati al netto della componente finanziaria – circolare AE 12/1.3.2007) e quindi a 1,5% e 0,5% rispettivamente. In tutto 2% in luogo del 4 %.

Al locatario è concessa la facoltà di scomputare dalle imposte ipotecarie e catastali (2%) dovute in sede di riscatto l'imposta di registro (1%) pagata sui canoni di locazione.

FABBRICATI

CESSIONE

Tabella 2: Cessione fabbricati commerciali / industriali - Reverse charge

Data effettuazione	Privato	soggetti con diritto alla detrazione superiore al 25 per cento	soggetti con diritto alla detrazione pari o inferiore al 25 per cento
<u>Fabbricati ceduti da imprese costruttrici / ristrutturazione entro 4 anni</u>			
Fino al 30.09.07		Fattura con addebito Iva	
Dal 01.10.07 al 29.02.08			
Dal 01.03.08			
<u>Fabbricati ceduti da imprese costruttrici / ristrutturazione oltre 4 anni o ceduti da altre imprese</u>			
Fino al 30.09.07	Fattura con addebito Iva	Operazione esente, o, su opzione del cedente, fattura con addebito Iva	Fattura con addebito Iva
Dal 01.10.07 al 29.02.08		Operazione esente, o, su opzione del cedente, cessione imponibile in reverse charge	Fattura con addebito Iva
Dal 01.03.08		Operazione esente, o, su opzione del cedente, cessione imponibile in reverse charge	Cessione imponibile in reverse charge (acconti fatturati entro 29.02.08 con addebito Iva: l'applicazione del <i>reverse charge</i> riguarda solamente il saldo prezzo ancora da pagare)

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

FABBRICATI

CESSIONE

Tabella 3: Cessione abitazioni

Cedente	Periodi	Acquirente	Iva	Registro	Ipo. / cat.	Prezzo / Valore ¹	Norme
imprese costruttrici	entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori o anche oltre 4 anni purché i fabbricati siano stati locati per almeno 4 anni in attuazione di programmi di edilizia convenzionata	privato, con req. prima casa e non di lusso	Iva 4%	168	168+168	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 – Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		qualunque, fabbr. rientrante nella "legge Tupini" (non prima casa)	Iva 10%	168	168+168	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		qualunque, fabbr. non rientrante nella "legge Tupini" o di lusso (se di lusso, anche se prima casa)	Iva 20%	168	168+168	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprese di ristrutturazione	entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori o anche oltre 4 anni purché i fabbricati siano stati locati per almeno 4 anni in attuazione di programmi di edilizia convenzionata	privato, con req. prima casa e non di lusso	Iva 4%	168	168+168	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		qualunque, fabbr. rientrante o meno nella "legge Tupini" (non prima casa) o di lusso	Iva 10%	168	168+168	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprese costruttrici / ristrutturazione	oltre 4 anni dall'ultimazione dei lavori ²	privato, con requisito prima casa e non di lusso	esente	3%	168+168	SI	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 5° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		privato, senza req. prima casa (anche se di lusso)	esente	7%	3% (2%+1%)	SI	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 2° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		altre imprese				NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 2° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
altre imprese diverse dalle precedenti	entro / oltre 4 anni	privato, con requisito prima casa non di lusso	esente	3%	168+168	SI	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 5° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		privato, senza req. prima casa (anche se di lusso)	esente	7%	3% (2%+1%)	SI	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 2° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		altre imprese				NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 2° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90

(continua)

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

² Attestazione di ultimazione dei lavori da parte del direttore dei lavori oppure concessione in uso (Circolare 38/E del 22/08/2005).

		impresa con oggetto esclusivo o principale la rivendita di immobili che intende ritrasferire entro 3 anni ³	se esente	1%	168+168	NO	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Tariffa Parte 1 Art. 1 6° periodo T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprese (tutte)	cessione immobili abitativi non ultimati o in corso di ristrutturazione ⁴	chiunque	aliquote: - 4% (se sussistono i requisiti 1° casa, n. 21, Tab. A, parte II, D.P.R. 633/72. - 10%, n. 127-undicies, Tab. A, parte III, D.P.R. 633/72. - 20% se interventi di recupero ex art. 31, c. 1, lettere c) d) e) L. 457/78 effettuati dall'impresa cedente; (non applicabile 10%, n. 127-quinquiesdecies, Tab. A, parte III).	168	168 + 168	NO	Art. 10 n. 8bis D.P.R. 633/72 – Art. 40 T.U. 86/131 – Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 – Art. 10 T.U. 347/90
privato		privato, con req. prima casa non di lusso	fuori campo IVA	3%	168+168	SI	Tariffa Parte 1 Art. 1 5° periodo T.U. 86/131 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		privato, senza req. prima casa non di lusso	fuori campo IVA	7%	3% (2%+1%)	SI	Tariffa Parte 1 Art. 1 5° periodo T.U. 86/131 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		altro senza requisito prima casa	fuori campo IVA	7%	3% (2%+1%)	NO	Tariffa Parte 1 Art. 1 2° periodo T.U. 86/131 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90

- La cessione è comunque sempre **esente** da IVA ogniqualvolta non sia stato possibile detrarre l'imposta in fase di acquisto / realizzazione dell'immobile (art. 10, comma 1, n 27 - quinquies), come per esempio può accadere nelle cessioni di appartamenti da parte di immobiliari di compravendita, in quanto l'art. 19-bis1, lettera i non ammette la detrazione d'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o porzioni oppure sono incise dal pro rata determinato da locazioni di immobili esenti da imposta.
- Se i fabbricati ceduti sono "non finiti" le aliquote del 4% e del 10% possono essere mantenute purché il fabbricato, una volta terminato, rispetti la destinazione e i requisiti necessari per l'applicazione delle predette aliquote. L'identificazione del fabbricato allo stato rustico deve essere naturalmente comprovata, ad esempio con la denuncia nel catasto urbano nella categoria provvisoria relativa agli immobili in corso di costruzione, poiché, in caso contrario, l'immobile rileverebbe ancora come terreno edificabile. (Risoluzione Ministeriale del 28/01/2009).
- Se esente vincolo pertinenziale tra box e/o cantina e altre, applicazione medesimo regime impositivo del bene principale (circolare 12 dell'1/03/2007).

Tabella 4: Agevolazioni

Norma	Trattamento fiscale agevolato	Atti interessati dall'agevolazione	Condizioni
Legge finanziaria 2008	imposta registro 1% imposta ipotecaria 3% imposta catastale 1%	trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati	l'agevolazione per l'imposta di registro spetta a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto

³ Tutti gli immobili di categoria A, esclusi gli uffici (A10). Confermato da interrogazione parlamentare del 17/06/2009.

⁴ Circolare 12/E dell'1/03/2007 e 8/E del 13/03/2009.

FABBRICATI

LOCAZIONE / LEASING

Tabella 5: Locazione / leasing di fabbricati commerciali / industriali

Locatore	Periodi	Iva	Registro	Contratti	Norme
soggetto IVA	Fino al 3/7/2006	iva 20%	168 (se registrato)	Soggetti a registrazione solo in caso d'uso	
	Dal 4/7/2006 al 11/8/2006	Esente	2% dei canoni	Soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	
	Dal 12/8/2006	Esente, se eccezioni (*) Iva 20%	1% dei canoni	Soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art. 10, n. 8, DPR 633/73, Art. 40, TU 131/86, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86
società di leasing	Fino al 3/7/2006	iva 20%	168 (se registrato)	Soggetti a registrazione solo in caso d'uso	
	Dal 4/7/2006 al 11/8/2006	esente	168 (se registrato)	Soggetti a registrazione solo in caso d'uso	
	Dal 12/8/2006	esente, se eccezioni (*) Iva 20%	1% dei canoni	Soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art. 10, n. 8, DPR 633/73, Art. 40, TU 131/86, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86
privati		Fuori campo Iva	2%	Soggetti a registrazione entro 30 giorni stipula	Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86

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

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

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

FABBRICATI

LOCAZIONE / LEASING

Tabella 6: Locazione / leasing di fabbricati abitativi

Locatore	Periodi	Conduttore	Iva	Registro	Contratti	Norme
soggetto IVA	dal 4/7/2006	qualsiasi	esente	2% dei canoni	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art 10, n. 8, DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86
imprese costruttrici / ristrutturazione (in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata entro quattro anni e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni)	dal 1/1/2007	qualsiasi	Iva 10%	168 (se registrato)	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art 10, n. 8, DPR 633/72, Articolo 40 T.U. 131/86
società di leasing	fino al 3/7/2006		Iva 10% o 20%	168 (se registrato)	soggetti a registrazione solo in caso d'uso	
	dal 4/7/2006 al 11/8/2006		esente	168 (se registrato)	soggetti a registrazione solo in caso d'uso	Art 10, n. 8, DPR 633/72
	dal 12/8/2006		esente	2% dei canoni	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art 10, n. 8, DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86
privato		qualsiasi	fuori Campo IVA	2%	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art. 1 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86

Fabbricati non ultimati

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

Con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione si precisa che la relativa cessione si deve ritenere imponibile ad IVA a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento perché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione. Se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire o è stata presentata la denuncia di inizio attività ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione" (circolare 12/E/2007).

Indeducibilità del terreno

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

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

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

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

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

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

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

TERRENI

CESSIONE

Tabella 7: Trasferimento di terreni

(per agevolazioni, vedi tabella 8)

Da imprese

	Cessione	Iva	Imposta di registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
1	terreni "suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" (*)	20%	168 €	168 €	168 €	Art. 1 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 1, DPR 131/86, Tariffa art. 1 T.U. 347/90, Art. 10 T.U. 347/90
2	terreni <u>non</u> "suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" (es. terreni agricoli)	fuori Campo IVA	15% ovvero 8% se a favore di imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative	2%	1%	Art. 2 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 1, DPR 131/86, Tariffa art. 1 T.U. 347/90, Art. 10 T.U. 347/90
3	terreni non agricoli e non edificabili e relative pertinenze	fuori Campo IVA	8%	2%	1%	Art. 2 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 1, DPR 131/86, Tariffa art. 1 T.U. 347/90, Art. 10 T.U. 347/90

Da privati

	Cessione	Iva	Imposta di registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
1	terreni "suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" (*)	/	8%	2%	1%	Art. 1 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 1, DPR 131/86, Tariffa art. 1 T.U. 347/90, Art. 10 T.U. 347/90
2	terreni <u>non</u> "suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" (es. terreni agricoli)	/	15% ovvero 8% se a favore di imprenditori agricoli professionali o di associazioni o società cooperative	2%	1%	Art. 2 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 1, DPR 131/86, Tariffa art. 1 T.U. 347/90, Art. 10 T.U. 347/90
3	terreni non agricoli e non edificabili e relative pertinenze	/	8%	2%	1%	Art. 2 DPR 633/72, Tariffa parte 1, art. 1, DPR 131/86, Tariffa art. 1 T.U. 347/90, Art. 10 T.U. 347/90
4	piani particolareggiati ⁵ (edilizia residenziale completata entro 5 anni dall'acquisto)	/	1%	3%	1%	Art. 1 co. 25, L. 244/2007 – CIRC. A.E. 6/01
5	piani di recupero di natura pubblica o privati convenzionati	/	168 €	168 €	168 €	Art. 5, L. 168 del 22/04/1982.

(*) Si ritiene che tale locuzione, contenuta nell'art. 2 co. 3 lett. c) del DPR 633/72, debba essere oggi reinterpretata anche alla luce della nuova nozione di area fabbricabile statuita dall'art. 36 co. 2 del DL 223/2006, conferendo cioè già rilevanza alle prescrizioni del PRG solo adottato dal Comune, ma non ancora approvato dalla Regione, anche in carenza degli strumenti attuativi. Sembra quindi che l'obbligo della fatturazione, con applicazione dell'IVA al 20%, insorga anche qualora oggetto di cessione sia un'area inserita nel PRG soltanto adottato dal Consiglio Comunale, ma non ancora approvato con decreto della Giunta Regionale.

⁵ Vedere approfondimento G. Rebecca, *Il Fisco* n. 16/2008

TERRENI

CESSIONE

Tabella 8: Cessione di terreni agricoli – Agevolazioni

Acquirente	Registro	Ipotecaria	Catastale	Bollo	Note	Norme
chiunque non sia coltivatore diretto o I.A.P. (Imprenditore Agricolo Professionale)	15%	2%	1%	230	/	Tariffa parte 1, art. 1 TU 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
coltivatore diretto (comprese società coltivatrici dirette) (regime provvisorio) con le agevolazioni della piccola proprietà contadina	168	168	1%	/	imposta catastale fissa sui terreni inseriti nei "territori montani". Scadenza 31/12/2010 (1) Vedere condizioni richieste.	Art. 2 co. 8 L. 203 22/12/2008 - L. 604/54 - L. 454/61 - L. 590/65 - L. 25/2010
imprenditore agricolo professionale (anche società) iscritti alla gestione previdenziale e assistenziale – agevolazioni P.P.C.	168	168	1%	/	ipotesi fissa sui terreni inseriti nei "territori montani". Scadenza 31/12/2010 (1)	Art. 2 co. 8 L. 203 22/12/2008 - L. 604/54 - L. 454/61 - L. 590/65 - L. 25/2010
imprenditore agricolo professionale (anche società) iscritti alla gestione previdenziale e assistenziale - no agevolazioni P.P.C.	8%	2%	1%	230	/	Tariffa parte 1, art. 1 TU 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
imprenditore agricolo professionale non iscritto alla gestione previdenziale e assistenziale	8%	2%	1%	230	/	Tariffa parte 1, art. 1 TU 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
giovani agricoltori	6%	2%	1%	230	/	Tariffa parte 1, art. 1 TU 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
compendio unico indivisibile (montano e generale)	Esente	esente	esente	esente	/	D.Lgs. 228/01 – D.Lgs. 101/05

(1) Agevolazione già scaduta il 31/12/2009, ripristinata con modifiche nei presupposti dal 28/02/2010 (data di entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. 194/2009) fino al 31/12/2010. Onorari dei Notai ridotti della metà.

Tabella 9: Donazione – Successione di terreni agricoli - Agevolazioni

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

TERRENI

LOCAZIONE

Tabella 10: Locazione di terreni

Imprese

Locazione	Iva	Registro	Contratti
aree destinate a parcheggio di veicoli; aree per le quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria	20%	168 €	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula dal 12.8.2006 (Soggetti a registrazione solo in caso d'uso sino al 11.8.2006)
terreni agricoli	esente art. 10, comma 1 n. 8, DPR 633/72	0,5% dei canoni	soggetti a registrazione entro 30 gg. dalla stipula
altri terreni	esente art. 10, comma 1 n. 8, DPR 633/72	2%	soggetti a registrazione entro 30 gg. dalla stipula

Privati

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

ALTRI TRASFERIMENTI

Tabella 11: Trasferimenti di immobili in genere (fabbricati e/o terreni) a favore di particolari soggetti

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

Trasferimento a favore di	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
stato, enti pubblici territoriali e loro consorzi, comunità montane	/	168	se a favore dello Stato esente 168	se a favore dello Stato esente altrimenti 1%	Tariffa parte 1, art. T.U. 131/86, Art. 10 T.U. 347/90, Art. 1 T.U. 347/90, Tariffa art. 2 T.U. 347/90, Art. 1 T.U. 347/90, RIS. A.E. 31.07.2002 N. 254, RM 311 del 5/11/2007
ipab	/	168	2%	1%	Tariffa parte 1, art. T.U. 131/86 e nota II quinquies (ex D.Lgs. n. 207 del 2001, art. 4)
comuni e loro consorzi (trasferimento a titolo gratuito)	/	168	168	168	Secondo A. Busani l'Art. 32, co. 2, DPR 29/09/1973 n. 601 che stabilisce ipotecaria e catastale esente in caso cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni e dei loro consorzi, è da intendersi "senza corrispettivo monetario". Di regola, infatti, si tratta di atti a "titolo oneroso" in quanto la cessione gratuita viene stipulata a fronte dell'ottenimento di un vantaggio (ad esempio: il rilascio di una concessione edilizia). A. Busani, L'imposta di Registro, Ipsa, pag. 696
fondazioni o società di cartolarizzazione, associazioni riconosciute (immobile di proprietà del Comune)	/	Esente	Esente	Esente	Art. 1, co. 275, L. 30/12/2004 n. 311

ALTRI TRASFERIMENTI

Tabella 12: Trasferimenti di immobili a titolo oneroso e a titolo gratuito a favore di Onlus

a) Immobili strumentali ceduti a Onlus

Cedente	Acquirente	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
Impresa costruttrice o che ha effettuato interventi di ripristino entro 4 anni dalla conclusione dei lavori	Onlus	20% 10% se Tupini esente se trasferimento a titolo gratuito	168 (*)	3%	1% (168 € (**)) fino al 31/12/2009)	Art 10, n. 8 ter lettera a) DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90 Art. 10, c. 1, n. 12 DPR 633/1972, Art. 1, c. 2 e 10 del D:Lgs 347/1990,
				escluse se trasferimento a titolo gratuito		
Immobile ceduto da soggetti iva diversi dai precedenti	Onlus che svolge attività commerciale con detraibilità pari o inferiore al 25 per cento	iva ordinaria 20% con il "reverse charge" esente se trasferimento a titolo gratuito	168 € (*)	3%	1% (168 € (**)) fino al 31/12/2009)	Art 10, n. 8 ter lettera a) DPR 633/72, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90 Art. 10, c. 1, n. 12 DPR 633/1972, Art. 1, c. 2 e 10 del D:Lgs 347/1990,
				escluse se trasferimento a titolo gratuito		
	Onlus che svolge attività commerciale con detraibilità superiore al 25 per cento	con opzione, Iva, ordinaria 20% con il "reverse charge", esente se trasferimento a titolo gratuito in caso di opzione per l'iva da parte del cedente	168 € (*)	3% esclusa se trasferimento a titolo gratuito	1% (168 € (**)) fino al 31/12/2009) escluse se trasferimento a titolo gratuito	Art. 1, c. 2 e 10 del D:Lgs 347/1990, Art. 30 c. 5bis DL 185/2008 conv. L. 2/2009, Art. 10. C. 1, n. 8-ter e n. 12 DPR 633/1972, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90 Art. 10, c. 1, n. 12 DPR 633/1972, Art. 1, c. 2 e 10 del D:Lgs 347/1990
		senza opzione, esente Iva	168 € (**)(*)			
Onlus nell'ambito dell'attività istituzionale	20% esente se trasferimento a titolo gratuito		168 € (*)	3%	1% (168 € (**)) fino al 31/12/2009)	Art. 30 c. 5bis DL 185/2008 conv. L. 2/2009, Art. 10, c. 1 n. 12 DPR 633/1972, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1-bis T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90, Art. 1, c. 2 e 10 del D:Lgs 347/1990
				escluse se trasferimento a titolo gratuito		
privato	Onlus	/	168 € (**)(*)	2%	1% (168 € (**)) fino al 31/12/2009)	Art. 30 c. 5bis DL 185/2008 conv. L. 2/2009, Art. 1, c. 2 e 10 del D:Lgs 347/1990, Art. 40 TU 131/86, Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
				escluse se trasferimento a titolo gratuito		

ALTRI TRASFERIMENTI

b) Immobili abitativi ceduti a Onlus

Cedente	Acquirente	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
Impresa costruttrice o che ha effettuato interventi di ripristino entro 4 anni dalla conclusione dei lavori	Onlus	iva 10% iva 20% se di lusso esente se trasferimento a titolo gratuito	168 (*)	168	168	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90, Art. 10, c. 1, n. 12 D.P.R. 633/1972
				escluse se trasferimento a titolo gratuito		
Immobile ceduto da soggetti iva diversi dai precedenti	Onlus	esente	168 (*)(**)	2%	168 fino al 31/12/2009 (**) successivamente 1%	Art. 10, c. 1, n. 8-bis e n. 12 DPR 633/1972 Art. 30 co. 5-bis D.L. 185/2008 conv. L. 2/2009
				escluse se trasferimento a titolo gratuito		
privato	Onlus	fuori campo IVA	168 (*) (**)	2%	168 fino al 31/12/2009 (**) successivamente 1%	Art. 1, c. 2 e 10, c. 3 del D.Lgs 347/1990 Art. 30 co. 5-bis D.L. 185/2008 conv. L. 2/2009
				escluse se trasferimento a titolo gratuito		

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

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

^(*)Responsabilità

Le tabelle sono state redatte per uso interno e per promozione, e non perché esse siano direttamente uno strumento di consulenza; non possiamo dunque assumerci alcuna responsabilità per errori ed inesattezze. Le informazioni contenute non hanno rilevanza legale e non possono in alcun modo sostituire l'intervento di un professionista.

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

Lo Studio Rebecca & Associati non può essere ritenuto responsabile per danni diretti, indiretti, accidentali, speciali o consequenziali o per altri danni di qualsiasi tipo derivanti da o in qualsiasi modo connessi all'uso delle tabelle o delle informazioni in esse contenute, né dovrà essere ritenuto perseguibile per l'uso che altri ne potranno fare. Studio Rebecca & Associati non rilascia alcuna dichiarazione relativamente all'adeguatezza delle informazioni contenute.

IMMOBILI – TRASFERIMENTO E LOCAZIONE - IMPOSTE

INDICE

	Pag.
Tabella generale di sintesi	3
FABBRICATI	
Cessione	4
Locazione / Leasing	8
TERRENI	
Cessione	10
Locazione	12
ALTRI TRASFERIMENTI	13
Responsabilità	15



Contra' Lodi, 31 – 36100 V I C E N Z A
Tel. 0444/320420 – Fax 0444/320460
E-mail: segreteria@studiorebecca.it
Sito: www.studiorebecca.it