

# Fabbricati

## Imposte indirette applicabili in caso di cessione e locazione<sup>(\*)</sup>

di Giuseppe Rebecca, Barbara Zancan e Alessandra Gamba<sup>(\*\*)</sup>

**La procedura riepiloga in forma tabellare il trattamento fiscale applicabile alla cessione e alla locazione dei fabbricati.**

### I. Premessa

Il D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, modificando l'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, ha innovato il regime Iva applicabile alle locazioni e cessioni di immobili.

In particolare, l'art. 57 del D.L. n. 1/2012 ha introdotto alcune specifiche ipotesi in cui è possibile, nell'ambito delle operazioni di cessione e locazione di immobili abitativi, uscire dal **regime generale di esenzione da Iva** previsto in seguito alla novella operata dal D.L. n. 223/2006.

Le novità recentemente introdotte configurano l'occasione per ricapitolare, mediante apposite tabelle, il regime impositivo indiretto applicabile alle cessioni e locazioni di fabbricati. In particolare, saranno oggetto di esame:

- le **cessioni di fabbricati** abitativi e strumentali, con riferimento all'Iva, alle imposte di registro, ipotecaria e catastale, nonché alle imposte di bollo, con riferimento anche alle eventuali agevolazioni applicabili;
- le **locazioni di fabbricati** abitativi e strumentali, con riferimento all'Iva e all'imposta di registro, tenendo conto anche delle novità in materia di leasing introdotte dalla L. n. 220/2010.

### **Distinzione tra fabbricati strumentali - abitativi**

Il sistema di tassazione indiretto si differenzia a seconda della categoria catastale del bene:

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

<sup>(\*)</sup> Il presente è il primo di una serie di articoli sulla cessione e locazione di terreni e fabbricati in pubblicazione sulla *Rivista*.

<sup>(\*\*)</sup> Studio Rebecca & Associati, Dottori Commercialisti in Vicenza.

Tabella generale di sintesi<sup>(\*)</sup>  
imposte indirette

Tipologia degli immobili	Cessioni di immobili	Locazioni di immobili (tutte le locazioni, anche quelle finanziarie)
<p>Immobili strumentali per natura (a prescindere dal loro effettivo utilizzo, sono gli immobili classificati catastalmente nelle categorie B, C, D, E e M/10; Circolare Agenzia Entrate n. 36/89)</p> <p>Altre tipologie (immobili classificati catastalmente nelle categorie A/1,2,3,4,5,6,7,8,9,11)</p>	<p><b>Esenti IVA</b> (Art. 10, n. 8-ter, DPR 633/72) 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: reverse charge (tabella 2)</p> <p><b>Cessioni di immobili</b></p>	<p><b>Esenti IVA</b> (Art. 10, n. 8, DPR 633/72) Imposta di registro 1% dei canoni di locazione / leasing (registrazione solo in caso d'uso "Legge di stabilità per il 2011" - L. 220/2010) ad eccezione delle locazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 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;</li> <li>- soggetti non titolari di P. Iva.</li> </ul> <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 21% 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. 1 DPR 131/86).</p> <p>Ovviamente se il locatore è un soggetto privato la locazione è esclusa Iva.</p> <p>Vedi tabella 7: Locazione / leasing di fabbricati commerciali - industriali</p>
<p>Altre tipologie (immobili classificati catastalmente nelle categorie A/1,2,3,4,5,6,7,8,9,11)</p>	<p><b>Esenti IVA</b> (Art. 10, n. 8 bis, DPR 633/72) eccetto:</p> <p>a) 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>b) interventi di restauro e di risanamento conservativo;</p> <p>c) interventi di ristrutturazione edilizia;</p> <p>d) interventi di ristrutturazione urbanistica)</p> <p>e) interventi di ultimazione della costruzione o dell'intervento, entro cinque anni (**), dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento.</p> <p>L'art. 57 del D.L. 24/01/2012 n. 1 (c.d. "Decreto Liberalizzazioni"), pubblicato nella G.U. ed entrato in vigore lo stesso 24 gennaio, ha previsto inoltre l'imponibilità Iva, a scelta del cedente e previa apposita opzione espressa nel relativo atto, se la cessione ha ad oggetto fabbricati locati per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata, ovvero fabbricati destinati ad alloggi sociali ex DM 22/04/2008.</p> <p>Vedi tabella 3: Cessione abitazioni non di lusso</p>	<p><b>Esenti IVA</b> (Art. 10, n. 8, DPR 633/72) Imposta di registro 2% dei canoni di locazione / leasing (registrazione solo in caso d'uso "Legge di stabilità per il 2011" - L. 220/2010) ad eccezione, previa opzione da parte del locatore nel contratto di locazione, di quelle effettuate in attuazione di piani di edilizia convenzionata per una durata contrattuale di almeno quattro anni, ovvero quelle aventi ad oggetto fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali (D.M. 22/4/2008)</p> <p>Se coesistono tali presupposti, la locazione è imponibile ad aliquota 10% (disposizione modificata con effetto dal 24/01/2012, dall'art. 57 del D.L. 1/2012)</p> <p>Per tali tipologie di contratti, ai fini della scelta per l'imponibilità, non sono previste limitazioni soggettive in capo al locatore.</p> <p>Vedi tabella 8: 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 (circ. n. 182 dell'11 luglio 1996, ris. n. 93/E del 23 aprile 2003 e circ. n. 27/E del 4 agosto 2006, tutte in banca dati "fisconline"); la qualifica di "impresa costruttrice" si trasmette anche in caso di conferimento d'azienda (ris. n. 93 del 23 aprile 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 banca dati "fisconline", *n.d.r.*) 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" (circ. n. 12/E del 1° marzo 2007, in banca dati "fisconline").
- (\*\*\*) Il comma 86 dell'art. 1 della "Legge di stabilità per il 2011" (L. n. 220/2010) ha allungato a 5 gli anni di regime di imponibilità Iva sulle cessioni di fabbricati abitativi effettuati dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati (dal 1° gennaio 2011). Precedentemente il termine era di quattro anni.

Il D.L. n. 138/2011 (c.d. "Manovra di Ferragosto", convertito con L. 14 settembre 2011, n. 148) ha disposto l'aumento dal 20% al 21% dell'aliquota Iva, a partire dal 17 settembre 2011. Ai fini dell'applicazione della corretta aliquota Iva, la cessione di beni immobili si considera effettuata alla data della stipulazione del rogito notarile (salvo fatturazione anticipata ex art. 6, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972): pertanto, se la data del rogito è anteriore al 17 settembre 2011, si applica l'aliquota Iva 20%; se la data è posteriore al 17 settembre 2011, si applica l'aliquota Iva al 21%.

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

Tabella 1 - Cessione fabbricati commerciali / industriali - Tipologia di cedente

Cedente	Periodi	Acquirente	Iva	Registro	Ipotecarie / catastali	Norme Iva/Registro/Ipotecarie/Catastale
Imprese costruttrici / ristrutturazione	entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori	qualsiasi	Iva, ordinaria 21% se fabbricato nuovo (no "TUPINI") <sup>(1)</sup> (Iva 10% se ristrutturazione; 10% se rientranti nei requisiti "TUPINI") <sup>(2)</sup>	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 21%, 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 21% (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 21%, 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
Privati	/	qualsiasi	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 (immobile situato in aree soggette a piani urbanistici particolari; reggati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati) <sup>(3)</sup>	/	qualsiasi	/	7% (3% se vincolato)	3% (2%+1%)	Tariffa parte I art. 1 T.U. 131/86 - Tariffa art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
		qualsiasi	/	1%	4% (3%+1%)	Art. 1 co. 25, L. 244/2007 - CIRC. A.E. 6/01 L. 10/2011

- (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 (circ. n. 12/E del 1° marzo 2007). Imposte ipotecarie e catastali in misura fissa secondo lo Studio n. 144/2007 del Consiglio Nazionale del Notariato, Comm. trib. prov. Modena 23 aprile 2008, n. 51/7/08, Telefisco 2010 e circ. n. 12/E del 12 marzo 2010, in *"il fisco"* n. 13/2010, fascicolo n. 1, pag. 2017.
- Secondo l'Agenzia (Telefisco 2011), ai fini Iva, la cessione di un'area sulla quale insiste un fabbricato industriale dismesso (cat. D), in presenza di una Convenzione con il Comune per l'attuazione di un piano che preveda l'ampliamento delle volumetrie e l'abbattimento di quelle esistenti, se avviene prima che sia dato inizio ai lavori, deve essere considerata cessione di immobile strumentale ("finito" in quanto i lavori non sono iniziati). Ai fini delle imposte dirette vedasi invece la diversa interpretazione (ris. 22 ottobre 2008, n. 395).
- (2) Edifici costruiti rispettando i requisiti prescritti dalla L. n. 408/1949 (Legge TUPINI). Sono richieste determinate proporzioni tra superficie destinata ad uso abitativo e quella destinata ad uso commerciale (negozi o uffici); più del 50% della superficie sopra terra deve essere destinata ad uso abitativo e non più del 25% della superficie dei piani sopra terra può essere destinata ad uso commerciale.
- (3) I piani urbanistici particolareggiati sono quelli previsti dall'art. 13 della L. 17 agosto 1942, n. 1150. Si tratta di piani diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale comunque denominati, approvati secondo criteri stabiliti con la L. n. 865/1971 (programmi e coordinamento dell'edilizia residenziale pubblica) e con le altre successive disposizioni intervenute sulla materia. I piani nei quali sono inseriti gli immobili oggetto del trasferimento devono quindi essere destinati a tale finalità, escludendo destinazioni non abitative (edilizia commerciale, servizi pubblici, eccetera). Per poter beneficiare delle imposte di registro, ipotecarie e catastali agevolate, l'intervento edilizio, cui è finalizzato il trasferimento, deve essere completato entro 8 anni dalla stipula dell'atto direttamente dal primo acquirente. Il D.L. n. 225/2010 (c.d. "Milleproroghe", convertito con L. n. 10/2011) ha prorogato di infatti 3 anni il termine entro il quale deve essere completato l'intervento edilizio cui è finalizzato il trasferimento di proprietà (cfr. art. 2, comma 23), con decorrenza 1° gennaio 2005.

Il trasferimento di fabbricati da imprese a Enti pubblici territoriali, sia esente che imponibile Iva (obbligatoriamente o per opzione), è soggetto a imposta di registro, ipotecaria e catastale nella misura, rispettivamente, di 168, 168 e 1%. Imposta di bollo: euro 125 o 230 (se l'atto è telematico).

Tabella 2 - Cessione fabbricati commerciali / industriali - Reverse charge

Data effettuazione	Privato	Soggetti con diritto alla detrazione superiore al 25 %	Soggetti con diritto alla detrazione inferiore al 25 %
<b>Fabbricati ceduti da imprese costruttrici / ristrutturazione entro 4 anni</b>			
Fino al 30.09.07			
Dal 01.10.07 al 29.02.08		Fattura con addebito Iva	
Dal 01.03.08			
<b>Fabbricati ceduti da imprese costruttrici / ristrutturazione oltre 4 anni o ceduti da altre imprese</b>			
Fino al 30.09.07		Operazione esente, o, su opzione del cedente, fattura con addebito Iva	Fattura con addebito Iva
Dal 01.10.07 al 29.02.08	Fattura con addebito Iva	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 (accconti fatturati entro 29.02.08 con addebito Iva: l'applicazione del reverse charge 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.

Tabella 3 - Cessione abitazioni

Cedente	Periodi*	Acquirente	Iva	Registro	Ipo./cat.	Prezzo / Valore <sup>1</sup>	Norme Iva/Registro/Potecaria/Catastale
Imprese costruttrici	entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	privato, con req. prima casa e non di lusso	Iva 4%	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. ricentrante 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
Imprese di ristrutturazione	entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	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. ricentrante 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 5 anni dall'ultimazione dei lavori <sup>2/1</sup>	privato, con requisito prima casa e non di lusso	Esente (**)	3%	168+168	Sì	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%)	Sì	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

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

(\*\*) Con effetto dal 24/01/2012, l'art. 57 del D.L. 01/2012 (c.d. "Decreto Liberalizzazioni") ha previsto l'imponibilità Iva, a scelta del cedente e previa apposita opzione espressa nel relativo atto, se la cessione ha ad oggetto fabbricati locati per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata, ovvero fabbricati destinati ad alloggi sociali ex DM 22/04/2008. Pur non prevedendo più la nuova disposizione una particolare qualifica del soggetto cedente, l'ambito oggettivo è tale che la fattispecie è destinata ad operare, sostanzialmente, nei confronti delle imprese del settore delle costruzioni e ristrutturazioni di immobili e delle cooperative edilizie.

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

<sup>2</sup> Attestazione di ultimazione dei lavori da parte del direttore dei lavori oppure concessione in uso (Circolare 38/E del 22/08/2005; Circolare 12/E dell'1/03/2007).

<sup>3</sup> A tal proposito si evidenzia una recente risposta resa dalle Entrate (cfr. G. Cavelli-M. Sini, *In area Iva gli accounti nella cessione di fabbricati*, in "Il Sole-24 Ore" del 2 novembre 2010, pag. 37) ad un interpello proposto da una società aderente a Legacoop (prot. n. 954 - 76345/2010): "in caso di cessione di fabbricati abitativi da parte di impresa costruttrice o ristrutturatrice, gli eventuali accounti previsti dal preliminare e già pagati prima del quarto anno dall'ultimazione, restano in ambito Iva, e solo sull'eventuale residuo saldo pagato oltre tale termine si applica l'imposta proporzionale di registro" (vedi anche circ. n. 67/H/2007 e circ. n. 3 del 15/02/2011 di Assonime).



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-*bis*1, 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 (ris. min. n. 23 del 28 gennaio 2009).

Se esiste **vincolo pertinenziale** tra *box* e/o cantina e altre, si applica il medesimo regime impositivo del bene principale (circ. n. 12/E del 1° marzo 2007).

La cessione, imponibile Iva, tra le stesse parti contraenti, di un immobile ad uso abitativo e di più pertinenze (ad esempio, cessione di un'abitazione e 2 *box*, cantine o posti auto), sconta una sola volta l'imposta di registro e le imposte ipocatastali in misura fissa (168 euro) per il trasferimento dell'immobile principale e delle relative pertinenze. Ciò a prescindere dal numero di queste ultime e dell'aliquota Iva, anche differente, applicabile (tale ultima circostanza si realizza, ad esempio, in caso di cessione di un immobile "prima casa" alla quale l'aliquota Iva del 4% è applicabile all'unità immobiliare e ad una pertinenza per ciascuna categoria catastale C/2, C/6 e C/7, mentre le ulteriori pertinenze scontano l'Iva con l'aliquota del 10% - 21%) (circ. Agenzia Entrate 7 giugno 2010, n. 31/E, circ. Agenzia Entrate 12 marzo 2010, n. 10/E e ris. n. 94/E del 5 ottobre 2010, tutte in banca dati "fisconline").

L'**acquisto per usucapione** beneficia delle agevolazioni "prima casa", ma solo limitatamente all'imposta di registro, non potendo il beneficio essere esteso anche alle imposte ipotecaria e catastale (ord. n. 581 del 15 gennaio 2010, in banca dati "fisconline").

Per le cessioni di abitazioni esenti Iva operate da imprese a **Enti pubblici territoriali**, le imposte registro, ipotecaria e catastale si applicano, rispettivamente, nella misura di 168, 168 e 1%. L'imposta di bollo è dovuta nella misura di 125 euro (dove vige il sistema del libro fondiario), o euro 230 se l'atto è telematico.

Per le cessioni di abitazioni soggette a Iva operate da imprese a Enti pubblici territoriali, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa. L'imposta di bollo è dovuta nella misura di 125 euro (dove vige il sistema del libro fondiario) o euro 230 se l'atto è telematico.

La cessione di abitazioni da società al Comune al fine di rispondere a un obbligo derivante da un rapporto sinallagmatico tra le due parti (ad esempio, **cessione opere urbanizzazione** a enti pubblici territoriali come corrispettivo del contributo di urbanizzazione) (L. n. 342 del 21 novembre 2000, art. 51, risoluzioni n. 349/E del 2008, n. 350/E del 2008, n. 140/E del 2009, tutte in banca dati "fisconline").

Tabella 4 - Agevolazioni

Norma	Trattamento fiscale agevolato	Atti interessati dall'agevolazione	Condizioni
Legge finanziaria 2008	imposta registro 1%	trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolarizzati 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 otto anni dalla stipula dell'atto direttamente dall'acquirente, con decorrenza 1/01/2005
	imposta ipotecaria 3%		
	imposta catastale 1%		

## AGEVOLAZIONI SU TRASFERIMENTO DI IMMOBILI VINCOLATI

Tabella 5 - Cessione immobili commerciali/industriali vincolati

## Cessioni esenti / fuori campo Iva

Tipo cessione	Registro	Ipotecarie	Catastali
Esente / fuori campo	3%	3% (2% sc acquisto da privato)	1%

## Cessioni soggette a Iva (nessuna agevolazione)

Tipo cessione	Iva	Registro	Ipotecarie / Catastali
Immobile ristrutturato	10%	168	3% + 1%
Altro	21%	168	3% + 1%

Tabella 6 - Cessione abitazioni vincolate

## Cessioni esenti / fuori campo Iva

Tipo cessione	Registro	Ipotecarie	Catastali
Prima casa (nessuna agevolazione significativa)	3%	168	168
Altre ipotesi	3%	2%	1%

## Cessioni imponibili Iva nessuna agevolazione

Tipo cessione	Iva	Registro	Ipotecarie/Catastali
Prima casa	4%	168	168 + 168
Immobile di lusso	21%	168	168 + 168

**Diritto di prelazione per l'acquisto di immobili culturali**

Secondo le previsioni contenute nell'art. 60 del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, il Ministero per i Beni e le Attività culturali o la Regione o altro ente pubblico territoriale interessato, hanno facoltà di acquistare in via di **prelazione** beni del **patrimonio culturale**, tra cui anche gli **immobili di interesse storico e/o artistico**, alienati a titolo oneroso o conferiti in società, rispettivamente, al medesimo prezzo stabilito nell'atto di alienazione o al medesimo valore attribuito nell'atto di conferimento. La prelazione può essere esercitata entro 60 giorni dalla data di ricezione della denuncia di cessione che l'alienante deve comunicare al Ministero per i beni e le attività culturali entro 30 giorni dalla data dell'atto di trasferimento. Il provvedimento di prelazione deve essere notificato all'alienante e all'acquirente. Trattandosi, dunque, di alienazione sotto condizione sospensiva, l'art. 27 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 dispone che tali atti siano registrati con il pagamento dell'**imposta di registro in misura fissa**. Quando la condizione si verifica, si applica l'imposta principale determinata secondo le disposizioni vigenti al momento di formazione dell'atto e previa deduzione dell'imposta fissa pagata in sede di registrazione dell'atto.

Quanto all'Iva, l'art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che l'imposta è dovuta alla data di stipula dell'atto o, se differente, nel momento in cui si realizzano gli effetti traslativi del contratto: l'Iva è dunque esigibile quando si verifica la condizione, nei contratti condizionati.

Tabella 7 - 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 (salvo eccezioni (*) Iva 20% - 21% dal 17/09/2011)	1% dei canoni	Soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art. 10, n. 8, DPR 633/72, Art. 40, TU 131/86, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86
Società di <i>leasing</i>	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 (salvo eccezioni (*) Iva 20%)	1% dei canoni	Soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art. 10, n. 8, DPR 633/72, Art. 40, TU 131/86, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86
privati	Dal 1/1/2011	Esente (salvo eccezioni (*) Iva 20% - 21% dal 17/09/2011)	168 (se registrato) (1)	Soggetti a registrazione solo in caso d'uso (2)	Art. 10, n. 8, DPR 633/72, Art. 40, TU 131/86, Tariffa parte 1, art. 5 T.U. 131/86
		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 consorziali 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). Nel caso di unità immobiliari che, in circostanza di locazione a terzi da parte dell'impresa, subiscono la variazione catastale d'uso da abitazione (categoria A, esclusi gli A/10) a ufficio (A/10), la Risoluzione 12 dicembre 2007 n. 364/E ha affermato che, laddove si verifici in costanza del contratto la variazione catastale della destinazione d'uso del fabbricato, il relativo contratto di locazione deve essere integrato con un apposito atto dal quale emerga l'avvenuta variazione catastale d'uso e nell'ambito del quale venga eventualmente manifestata la volontà di procedere all'opzione per il regime di imponibilità IVA (ovviamente, nei soli casi in cui la locazione del fabbricato divenuto strumentale non risulti già soggetta obbligatoriamente a IVA, conformemente a quanto previsto dal numero 8 dell'art. 10 del DPR 633/1972):

- gli "atti integrativi" di cui al precedente punto, devono essere registrati entro il termine fisso di 30 giorni, allegando ai medesimi i contratti di locazione "originari" cui si riferiscono.
- In caso di sublocazione di immobili strumentali, questa viene assoggettata autonomamente ad imposizione, come un rapporto autonomo anche se dipendente dal contratto di locazione sotto il profilo civilistico. Pertanto, le prestazioni derivanti da rapporti di sublocazione risultano autonomamente assoggettate a tassazione, secondo le regole e i criteri previsti per i contratti di locazione da cui dipendono (cf. circ. 12/E del 2007).

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

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

Tabella 7-bis - Cessione fabbricati - Leasing immobiliare

Soggetti interessati	Periodo di stipulazione del contratto di leasing	Tipologia di immobile	Imposte ipo-catastali	Norme e prassi
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Società di <i>leasing</i> immobiliari chiusi</li> <li>• Banche e intermediari finanziari</li> </ul>	<p>1.10.2006 – 31.12.2010</p>	<p>Fabbricati strumentali</p>	<p><b>Imposte ipo-catastali</b></p> <p>Sono ridotte alla metà. La prima metà viene pagata all'atto di acquisto, la seconda metà all'atto di riscatto.</p> <p>Le imposte ipo-catastali sono calcolate su una base imponibile pari al prezzo di riscatto, aumentato dei canoni considerati al netto della componente finanziaria.</p> <p>Al locatario è concessa la facoltà di scomputare dalle imposte ipotecarie e catastali (2%) dovute in sede di riscatto l'imposta di registro (1%) pagata sui canoni di locazione.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Art.35, c. 10-bis, ter e seqs, D.L. 223/2006</li> <li>• Circ. n. 12 dell'11/03/2007, Agenzia delle Entrate</li> <li>• Ris. n. 24 del 29/01/2008, Agenzia delle Entrate</li> </ul>
		<p>Fabbricati abitativi</p>	<p><b>Imposte ipo-catastali</b></p> <p>Sono dovute in misura integrale</p> <p>Al locatario non è concessa la facoltà di scomputare dalle imposte ipotecarie e catastali (3%) dovute in sede di riscatto l'imposta di registro (2%) pagata sui canoni di locazione.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ris. n. 163 del 22/06/2009, Agenzia delle Entrate</li> </ul>
	<p>Contratti stipulati dal 1° gennaio 2011</p>	<p>Fabbricati strumentali</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il dimezzamento delle imposte ipo-catastali non trova più applicazione, fatta eccezione per atti di cessione di immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi. Sono dovute, pertanto, le imposte ipo-catastali in misura piena all'atto di acquisto.</li> <li>• In fase di riscatto da parte dell'utilizzatore, sia l'imposta di registro, sia le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa.</li> <li>• Il nuovo regime di applicazione in misura fissa delle imposte di registro e ipocatastali si applica, dal 1° gennaio 2011, non solo ai riscatti conclusivi, ma anche "nel caso di immobile riventente da contratti di locazione</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• "Legge di stabilità 2011" - L. 220/2010, comma 15, lett c, n. 3) e comma 16<sup>(1)</sup></li> <li>• Art. 57, c. 1 ter, D.P.R. 131/1986</li> <li>• Art. 11, c. 2, D.Lgs. 347/1990</li> <li>• Art. 35, c. 10 ter e 10 ter-1, D.L. 223/2006</li> <li>• Circ. Agenzia delle Entrate 11/03/2011, n.12</li> <li>• Provv. Agenzia delle Entrate 4 marzo 2011</li> </ul>

			<p>finanziaria risolti per inadempienza dell'utilizzatore".</p> <p>Disposta la registrazione del contratto solo in caso d'uso o per volontà delle parti (vedi tabelle 7-8), quindi non è più dovuta l'imposta di registro sui canoni di locazione.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Per il pagamento delle imposte dovute al momento dell'acquisto dell'immobile da concedere in leasing (anche da costruire o in corso di costruzione), è responsabile in solido con le parti del contratto (società di leasing, cedente) anche l'utilizzatore.</li> </ul>	<p>Imposte ipo-catastali all'acquisto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>3% (2%+1%) se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'Iva ovvero è esente ex art. 10, comma 1, n. 8-bis D.P.R. 633/72</li> <li>altrimenti, € 168+168 (*)</li> </ul> <p>Imposte ipo-catastali al riscatto: € 168+168 (+168 imp. registro)</p>	Circ. n. 3/2011 Assonime
	Fabbricati abitativi				

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

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

(\*) Vedi tabella n.3

(\*\*) Vedi tabella n.1

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

	Soggetto venditore	Iva	Imposta di registro	Ipotecarie / Catastali
<b>FABBRICATI STRUMENTALI</b>	Costruttore / Ristrutturatore (fine lavori < 4 anni)	21%	€ 168	3% + 1%
	Imprese che optano per l'Iva	21% (reverse charge)	€ 168	3% + 1%
	Imprese che non optano per l'Iva	Esente	€ 168	3% + 1%
	Soggetto privato	Fuori campo	7%	2% + 1%
<b>AREA EDIFICABILE</b>	Imprese (soggetti Iva)	21%	€ 168	€ 168 + 168
	Soggetto privato	Fuori campo	8%	2% + 1%
<b>FABBRICATI ABITATIVI</b>	Costruttore / Ristrutturatore (fine lavori < 5 anni)	10%	€ 168	€ 168 + 168
	Altre imprese (soggetti Iva)	Esente	7%	2% + 1%
	Soggetto privato	Fuori campo	7%	2% + 1%

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

	Tipologia di Immobile	Iva	Imposta di registro	Ipotecarie / Catastali
FABBRICATI STRUMENTALI	Non costruito né ristrutturato dalla società di leasing	21% (opzione per Iva, reverse charge)	€ 168	€ 168 + 168
	Costruito/ristrutturato dalla società di leasing e ceduto entro i 4 anni	21%	€ 168	€ 168 + 168
	Costruito/ristrutturato dalla società di leasing e ceduto oltre i 4 anni	21% (opzione per Iva, reverse charge)	€ 168	€ 168 + 168
AREA EDIFICABILE	Terreno edificabile	21%	€ 168	€ 168 + 168
FABBRICATI ABITATIVI	Non costruito né ristrutturato dalla società di leasing	Esente	€ 168	€ 168 + 168
	Costruito/ristrutturato dalla società di leasing e ceduto entro i 5 anni	10% o 4%	€ 168	€ 168 + 168
	Costruito/ristrutturato dalla società di leasing e ceduto oltre i 5 anni	Esente	€ 168	€ 168 + 168

Continua ad applicarsi l'aliquota dimezzata delle imposte ipotecarie relative alle cessioni di beni strumentali (art. 10, c. 1, n. 8-ter) del DPR. n. 633/1972) di cui siano parte fondi immobiliari chiusi. Aliquota Iva dal 20% al 21% a partire dal 17/09/2011.

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

**LOCAZIONE / LEASING**  
**Tabella 8 - 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 I, art. 5 T.U. 131/86
Imprese costruttrici / ristrutturazione (in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata entro quattro anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o recupero e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni)	dal 1/1/2007 fino al 23/01/2012 (*)	qualsiasi	Iva 10%	67 (Provvedimento Direttore A.E. 25/06/2010 prot. 2010/83561) (se registrato)	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art 10, n. 8, DPR 633/72, Articolo 40 T.U. 131/86
Società di <i>leasing</i>	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 1/8/2006		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 I, art. 5 T.U. 131/86
Privato	dal 1/1/2011		Esente	168 (se registrato) (1)	soggetti a registrazione solo in caso d'uso (2)	Art 10, n. 8, DPR 633/72, Tariffa parte I, art. 5 T.U. 131/86, Nota all'art. 1 della Tariffa parte II T.U. 131/86 (art. 1 c. 15 lett. a) n. 2 L. 220/2010
		qualsiasi	fuori Campo IVA	2%	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula	Art. 1 DPR 633/72, Tariffa parte I, art. 5 T.U. 131/86

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

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

- <sup>c)</sup> Con effetto dal 24 gennaio 2012, l'art. 57 del D.L. n. 1/2012 (c.d. "Decreto Liberalizzazioni") ha previsto l'imponibilità Iva (10%), a scelta del locatore e previa apposita opzione espressa nel relativo contratto, per i contratti di durata non inferiore a 4 anni in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata, ovvero aventi ad oggetto fabbricati destinati ad alloggi sociali *ex* D.M. 22 aprile 2008. Per tali tipologie di contratti, ai fini della scelta per l'imponibilità, non sono previste limitazioni soggettive in capo al locatore, anche se l'ambito oggettivo è tale che la fattispecie è destinata ad operare, sostanzialmente, nei confronti delle imprese del settore delle costruzioni e ristrutturazioni di immobili e delle cooperative edilizie.

“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” (circ. n. 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% 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 D.L. n. 223/2006 e D.L. n. 118 del 3 agosto 2007).

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

- il relativo contratto di locazione deve essere integrato con un apposito atto dal quale emerga l'avvenuta variazione catastale d'uso e nell'ambito del quale venga eventualmente manifestata la

volontà di procedere all'opzione per il regime di imponibilità Iva (ovviamente, nei soli casi in cui la locazione del fabbricato divenuto strumentale non risulti già soggetta obbligatoriamente a Iva, conformemente a quanto previsto dal numero 8 dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972);

- gli "atti integrativi", di cui al precedente punto, devono essere registrati entro il termine fisso di 30 giorni, allegando ai medesimi i contratti di locazione "originari" cui si riferiscono.

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