

## PROCEDURE

# Imposte indirette applicabili in caso di cessioni e locazioni immobiliari<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 terreni. Inoltre, viene illustrato il trattamento impositivo applicabile alle operazioni di cessione e locazione di immobili (non solo terreni) a favore di particolari soggetti.

Da ultimo, è oggetto di trattazione anche il regime fiscale da applicare in caso di successione e donazione.

## I. Premessa

Si illustra qui di seguito il trattamento impositivo applicabile agli atti di cessione e locazione aventi ad oggetto terreni, ricapitolando, in forma tabellare, il trattamento Iva di tali atti, nonché esaminando l'applicazione dell'imposta di registro e, ove dovute, anche delle imposte ipotecaria e catastale.

In secondo luogo, viene esaminato il regime impositivo applicabile agli atti di successione e donazione che abbiano ad oggetto immobili (non solo terreni).

Infine, si riportano alcune tabelle, utili per individuare il corretto trattamento impositivo degli atti di cessione immobiliare a titolo gratuito o oneroso, aventi ad oggetto immobili, ma operati a favore di soggetti particolari (ad esempio Onlus, enti pubblici, eccetera).

<sup>(\*)</sup> Il presente è il secondo di una serie di articoli sulla cessione e locazione di terreni e fabbricati in pubblicazione sulla Rivista. Si veda il primo, *Fabbricati: imposte indirette applicabili in caso di cessione e locazione*, in "il fisco" n. 10/2012, fascicolo n. 2, pag. 1529.

Le tabelle sono aggiornate al mese di febbraio del 2012.

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

**Cessione**  
**Tabella 9 - Trasferimento di terreni (per agevolazioni, vedi tabella 10)**  
**Da imprese**

Cessione	Iva	Imposta di registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
Terreni "suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" <sup>4</sup>	21%	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
Terreni non "suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" (es. terreni agricoli) <sup>5</sup>	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
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
Terreni "suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" <sup>4</sup>	/	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
Terreni non "suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni" (es. terreni agricoli) <sup>5</sup>	/	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
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
Trasferimento di immobili compresi in piani particolareggiati <sup>1</sup> (edilizia residenziale, comunque denominata, completata entro 8 anni dall'acquisto direttamente dall'acquirente) <sup>2</sup>	/	1%	3%	1%	Art. 1 co. 25, L. 244/2007 - CIRC. A. E. 6/01 Art. 2, co. 23, L. 10/2011
Trasferimento di immobili compresi in piani di recupero di iniziativa pubblica o privata convenzionata <sup>3</sup>	/	168 €	168 €	168 €	Art. 5, L. 168 del 22/04/1982.

- <sup>1</sup> Si veda G. Rebecca, *Piani particolareggiati, aree lottizzate e aree già urbanizzate: agevolazione dell'imposta di registro*, in "il fisco" n. 16/2008, fascicolo n. 1, pag. 2877.
- <sup>2</sup> La costruzione, secondo l'Agenzia delle Entrate, deve essere effettuata dall'acquirente. Se dovesse intervenire un trasferimento, nel mentre, si realizza la decadenza dell'agevolazione concessa al momento dell'acquisto. Si veda anche Cassazione n. 18679 del 13 agosto 2010, in banca dati "fisconline". Decorrenza 1° gennaio 2005.
- <sup>3</sup> Il recupero dovrà essere effettuato dall'acquirente. Alcune problematiche si pongono ai fini delle imposte dirette. Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, è operazione speculativa (cessione di aree fabbricabili anche in presenza di costruzioni). Si vedano la ris. 395/E del 2008 e il commento critico di G. Rebecca, *Riqualificabilità della cessione di fabbricato da demolire in cessione di terreno*, in "il fisco" n. 37/2010, fascicolo n. 1, pag. 5959; *Cessione di fabbricati da demolire*, in "il fisco" n. 13/2011, fascicolo n. 1, pag. 1999; *Immobili da demolire con prelievo bifronte*, in "Il Sole-24 Ore", Norme e Tributi, n. 70 del 14 marzo 2011; la circ. n. 28/E del 21 giugno 2011, in "il fisco" n. 27/2011, fascicolo n. 1, pag. 4361 e il commento critico di G. Rebecca, *Il fabbricato da demolire e le imposte*, in "il fisco" n. 33/2011, fascicolo n. 1, pag. 5327.
- Da ultimo, si veda CTP di Lecce n. 567/04/2011 del 21 dicembre 2011 che ha riconosciuto l'applicazione dell'agevolazione, anche in assenza di inserimento in piani di recupero, qualora ex art. 27 della L. n. 457/1978, per l'immobile situato nel centro storico, l'acquirente si obblighi con dichiarazione contenuta nel corpo dell'atto di compravendita a recuperare l'immobile, e a praticare, in caso di alienazione o locazione, prezzi e canoni concordati con l'amministrazione locale, oltre che a partecipare agli oneri di urbanizzazione di cui alla L. n. 10/1977.
- <sup>4</sup> Si ritiene che tale locuzione, contenuta nell'art. 2, comma 3, lettera c) del D.P.R. n. 633/1972, debba essere oggi reinterpretata anche alla luce della nuova nozione di area fabbricabile statuita dall'art. 36, comma 2, del D.L. n. 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 21%, 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.
- Se il trasferimento avviene da un privato a favore di una Onlus, l'imposta di registro è dovuta nella misura di 168 euro, l'imposta ipotecaria del 2% e la catastale dell'1%. L'atto è esente da imposta di bollo qualora la Onlus dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto.
- Se il trasferimento da privati ha ad oggetto un terreno di interesse artistico, storico o archeologico, sono dovute: l'imposta di registro del 3%, l'imposta ipotecaria del 2% e l'imposta catastale dell'1%. Imposta di bollo euro 125 o 230 (se atto telematico).
- Se l'alienazione ha ad oggetto immobili dello Stato, enti previdenziali pubblici, Regioni, enti locali a favore di fondi di investimento immobiliari, imposta di registro, ipotecaria e catastale euro 516,46. Imposta di bollo euro 125 (dove vige il sistema del libro fondiario) o euro 230 se atto telematico (art. 9, comma 2, della L. 23 novembre 2001, n. 410; art. 37 del D.Lgs. n. 58/1998; art. 14-*bis* della L. n. 86/1994).
- <sup>5</sup> Non esiste nella norma fiscale alcuna definizione specifica dei terreni agricoli, definizione che è stata invece fornita per le aree fabbricabili. Si ritiene comunque che con il termine "terreni agricoli" ci si riferisca a quei terreni classificati come tali dai vigenti strumenti urbanistici (tale qualifica può essere agevolmente accertata attraverso il certificato di destinazione urbanistica che deve essere allegato, a pena di nullità, ad ogni atto traslativo a titolo oneroso).

Tabella 10 - 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 I, art. 1 TU 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 347/90 - Art. 10 T.U. 347/90
Coltivatore diretto (comprese società coltivatrici dirette) con le agevolazioni della piccola proprietà contadina <sup>1</sup>	168	168	1%	/	Imposta catastale esente sui terreni inseriti nei "territori montani" (art. 9 D.P.R. 601/1973)	Art. 2 co. 8 L. 203 22/12/2008 - L. 604/54 - L. 454/61 - L. 590/65 - L. 25/2010 - L. 220/2010
Imprenditore agricolo professionale (anche società) iscritti alla gestione previdenziale e assistenziale - agevolazioni P.P.C. <sup>1</sup>	168	168	1%	/	Imposta catastale esente sui terreni inseriti nei "territori montani" (art. 9 D.P.R. 601/1973)	Art. 2 co. 8 L. 203 22/12/2008 - L. 604/54 - L. 454/61 - L. 590/65 - L. 25/2010 - L. 220/2010
Imprenditore agricolo professionale (anche società) non iscritti alla gestione previdenziale e assistenziale - no agevolazioni P.P.C.	8%	2%	1%	230	/	Tariffa parte I, 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 I, 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, art. 5 bis - D.Lgs. 101/05

<sup>1</sup> L'agevolazione prevista per la piccola proprietà contadina, disciplinata dall'art. 2, comma 4 bis, D.L. 194/2009 (L. 25/2010), in scadenza al 31/12/2010, è stata prorogata a regime, dall'art. 1 comma 41 della Legge di stabilità per il 2011 (L. 220/2010). Gli onorari dei Notai sono ridotti della metà. Si decade dalle agevolazioni (in caso a) di alienazione volontaria del fondo entro 5 anni dall'acquisto e b) in caso di cessazione della conduzione o della coltivazione diretta del fondo entro 5 anni dall'acquisto, salvo quanto previsto dall'art. 11, 3° c., D.Lgs. 228/2001 (alienazione o concessione in godimento del fondo a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 c.c., ferma restando la destinazione agricola; ovvero alienazione del fondo conseguente all'attuazione di politiche comunitarie, nazionali e regionali volte a favorire l'insediamento di giovani in agricoltura o incidenti a promuovere il preposizionamento nel settore).

Tabella 11 - Donazione - Successione di terreni agricoli - Agevolazioni

Bene	Beneficiari	Imposte	Norme
Fondi rustici, incluse costruzioni rurali	coltivatori diretti nell'ambito di una famiglia diretta coltivatrice; Coniugi, parenti in linea retta, fratelli e sorelle, 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.	riduzione al 40% del valore, se non superiore a € 103.291,38.	D.Lgs. 346/90, art.25, 3°c., e s.m.l.
Azienda agricola	coltivatori diretti o IAP ovvero che lo diventeranno entro 24 mesi.	esenzioni: imposte sulle donazioni come pure catastali e bollo. Ipotecaria fissa.	L. 296/06 - L. 441/1998, art.14, 1° e 2° c.
Compendio unico	(Coltivatori Diretti o Imprenditori Agricoli Professionali) (IAP)	esenzione su tutto.	D.Lgs. 228/01, art. 5 bis - D.Lgs. 101/05

## LOCAZIONE

Tabella 12 - Locazione di terreni

## Imprese

Locazione	Iva	Registro	Contratti
Arece destinate a parcheggio di veicoli; Arece per le quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria	21%	Imposta fissa	soggetti a registrazione entro 30 gg. stipula dal 1.8.2006 (Soggetti a registrazione solo in caso d'uso sino al 1.1.8.2006)
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
Arece destinate a parcheggio di veicoli; arece 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 13 - 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 comunitari monane	/	168	se a favore dello Stato esente 168	se a favore dello Stato esente altrimenti 1%	Tariffa parte I, 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, R.M. 311 del 5/11/2007 <sup>1</sup>
Ipab	/	168	2%	1%	Tariffa parte I, 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, Ipsos, pag. 696
Fondazioni o società di cartolarizzazione, associazioni riconosciute (irrimediabile di proprietà del Comune)	/	Esente	Esente	Esente	Art. 1, co. 275, L. 30/12/2004 n. 311

<sup>1</sup> La Corte di Cassazione (sentenza 29 luglio 2011, n.16648) ha affermato che il trasferimento di immobili a favore dello Stato è assoggettato ad imposta di registro fissa indipendentemente dalla forma giuridica degli atti con i quali viene posto in essere il trasferimento stesso.

Tabella 14 - 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	21% 10% se Tupini esente se trasferimento a titolo gratuito	168 € (*)	3%  escluse se trasferimento a titolo gratuito	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
	Onlus che svolge attività commerciale con detraibilità pari o inferiore al 25 per cento	Iva ordinaria 21% con il "reverse charge" esente se trasferimento a titolo gratuito con opzione, Iva ordinaria 21% con il "reverse charge", esente se trasferimento a titolo gratuito in caso di opzione per l'iva da parte del cedente, senza opzione, esente Iva	168 € (*)	3%  escluse se trasferimento a titolo gratuito	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
Immobile ceduto da soggetti Iva diversi dai precedenti	Onlus che svolge attività commerciale con detraibilità superiore al 25 per cento	21% esente se trasferimento a titolo gratuito	168 € (*)	3%  escluse se trasferimento a titolo gratuito	1% (168 € ^ fino al 31/12/2009)	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. 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
	Onlus nell'ambito dell'attività istituzionale	/	168 € (*)	2%  escluse se trasferimento a titolo gratuito	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
Privato	Onlus	/	168 € (*)	2%  escluse se trasferimento a titolo gratuito	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

b) Immobili abitativi ceduti a Onlus

Cedente	Acquirente	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
Impresa commerciale che ha effettuato interventi di ripristino entro 5 anni dalla conclusione dei lavori	Onlus	Iva 10% Iva 21% se di lusso e se esente se trasferimento a titolo gratuito	168 (*)	168 escluse se trasferimento a titolo gratuito	168	Art. 10 co. 1 n. 8-bis D.P.R. 633/72 - Art. 40 T.U. 131/86 - Tariffa Art. 1 T.U. 34/750 - Art. 10 T.U. 34/90 Art. 10, c. 1, n. 12 D.P.R. 633/19/2
Immobile ceduto da soggetti Iva diversi dai precedenti	Onlus	esente	168 (*)	2% escluse se trasferimento a titolo gratuito	168 fino al 31/12/2009 ^ successivamente 1%	Art. 10, c. 1, n. 8-bis e n. 12 D.P.R. 633/19/2 Art. 30 co. 5-bis D.L. 185/2008 conv. L. 2/2009
Privato	Onlus	fuori campo IVA	168 (*)	2% escluse se trasferimento a titolo gratuito	168 fino al 31/12/09 ^ 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

^ Ex art. 30, comma 5-bis, del D.L. 29 novembre 2003, n. 185, come conv. L. 28 gennaio 2009, n. 2, a condizione che la Onlus dichiara, 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.

(\*) Si applica l'imposta fissa, anziché quella proporzionale, a condizione che la Onlus dichiara, 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 da l'acquisto. In mancanza delle condizioni si realizza la deduzione 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 II quarter, tariffa parte prima allegata al D.P.R. 131/1986).

Tabella 15 - Cessioni di opere di urbanizzazione

Cedente	Acquirente	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale	Norme
Impresa che ha eseguito le opere di urbanizzazione	enti pubblici territoriali	/	168	esente	esente	L. 8/5/1971; L. 10/1977; L. 847/1964, D.P.R. 380/2001; art. 51 L. 342/2000

## INTERVENTI DI RECUPERO

Tabella 16 - Interventi di recupero del patrimonio edilizio (manutenzione, restauro, rinnovamento e ristrutturazione)

Intervento	Immobili		Prestazioni di servizi		Acquisto materiali		Beni significativi utilizzati per prestazioni di servizi (1)	
	Appalto	Altre prestazioni d'opera	Beni finiti	Materie prime e semilavorate	Fino al valore della prestazione	Oltre		
Manutenzione ordinaria (art. 3, c. 1, lett. a) D.P.R. 380/2001)	10%	edifici a prevalente destinazione abitativa privata	21% (3)	21%	10% (4)	21%	10% (4)	21%
		altri edifici ed opere (2)	21%	21%	21%	21%	21%	21%
Manutenzione straordinaria (art. 3, c. 1, lett. b) D.P.R. 380/2001)	10%	edifici a prevalente destinazione abitativa privata	21% (3)	21%	10% (4)	21%	10% (4)	21%
		edifici di edilizia residenziale pubblica	21%	21%	21%	21%	21%	21%
Restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, (lett. c), d), art. 3, c. 1, DPR 380/2001)	10%	altri edifici ed opere (2)	21%	21%	21%	21%	21%	21%
		tutti gli edifici ed opere (2)	21%	21%	21%	21%	21%	21%
Ristrutturazione urbanistica (lett. f) art. 3 c. 1, DPR 380/2001)	10%	tutti gli edifici ed opere (2)	21%	21%	21%	21%	21%	21%
		tutti gli edifici ed opere (2)	21%	21%	21%	21%	21%	21%

(1) Il D.M. 29 dicembre 1999 stabilisce che sono beni significativi: ascensori e montacarichi; infissi interni ed esterni; caldaie; videocitofoni; apparecchiature di condizionamento e riciclo d'aria; sanitari e rubinetteria da bagno; impianti di sicurezza.

(2) Opere di urbanizzazione ed equiparate.

(3) Se la cessione di beni è accompagnata dalla posa in opera degli stessi nell'ambito dell'esecuzione di prestazioni di servizi, l'aliquota è del 10%.

(4) Es. Appalto per l'installazione di un ascensore il cui costo complessivo è di 15.000 euro suddiviso in: costo ascensore 9.000 Euro; costo manodopera 6.000 euro. In tal caso, è necessario distinguere in fattura: 6.000 euro della manodopera con IVA al 10%; 6.000 euro della parte del costo dell'ascensore fino a concorrenza del costo della manodopera con IVA al 10%; 3.000 euro di eccedenza del costo dell'ascensore rispetto al costo della manodopera con IVA al 21%.

### SUCCESSIONI E DONAZIONI IMMOBILIARI

**Tabella 17 - Aliquote e franchigie applicabili alla successione e donazione di beni immobili**  
(D.Lgs.346/90 ripristinato dall'art. 2 c. 47 D.L. 03/10/2006 n. 262<sup>1</sup>)

Grado di parentela del beneficiario del trasferimento per successione o donazione (artt.5 e 36 c.1 e 5 D.Lgs.346/90)	Franchigia	Imposta sulla successione/donazione <sup>2</sup>	Ipotecaria <sup>3</sup>	Catastale <sup>4</sup>	Ulteriori riduzioni (D.Lgs.346/90)
Coniuge e parenti in linea retta (padre/figlio; nonno/nipote)	1 milione di euro	4%	2%	1%	Se la successione è aperta entro 5 anni da altra successione o da altra donazione avente per oggetto gli stessi beni e diritti, l'imposta è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione di un decimo per ogni anno. Pertanto, si applicherà una riduzione del:
	Se prima casa	4%	168,00 euro	168,00 euro	
Fratelli / sorelle	100 mila euro	6%	2%	1%	<ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 10% se l'altra successione si era aperta 5 anni prima;</li> <li>➢ 20% se l'altra successione si era aperta 4 anni prima;</li> <li>➢ 30% se l'altra successione si era aperta 3 anni prima;</li> <li>➢ 40% se l'altra successione si era aperta 2 anni prima;</li> <li>➢ 50% se l'altra successione si era aperta l'anno precedente.</li> </ul>
	Se prima casa	6%	168,00 euro	168,00 euro	
Altri parenti fino al IV° grado (zio/nipote; cugini) e affini in linea collaterale fino al III° grado	-	6%	2%	1%	Se nella successione non sono compresi tutti i beni e diritti oggetto della precedente successione o donazione o sono compresi anche altri beni e diritti, la riduzione si applica sulla quota di imposta proporzionale al valore dei beni e dei diritti compresi in entrambe (art.25 c.1 D.Lgs.346/90).
	-	6%	168,00 euro	168,00 euro	
	Se prima casa	6%	2%	1%	
Altri soggetti <sup>5</sup>	-	8%	2%	1%	Se nella successione non sono compresi tutti i beni e diritti oggetto della precedente successione o donazione o sono compresi anche altri beni e diritti, la riduzione si applica sulla quota di imposta proporzionale al valore dei beni e dei diritti compresi in entrambe (art.25 c.1 D.Lgs.346/90).
	Se prima casa	8%	168,00 euro	168,00 euro	
Portatore di handicap ai sensi della L.104/92	1.500.000 euro	4%, 6%, 8% a seconda del rapporto di parentela			Se nella successione non sono compresi tutti i beni e diritti oggetto della precedente successione o donazione o sono compresi anche altri beni e diritti, la riduzione si applica sulla quota di imposta proporzionale al valore dei beni e dei diritti compresi in entrambe (art.25 c.1 D.Lgs.346/90).
	Se prima casa	4%, 6%, 8%	168,00 euro	168,00 euro	

### Calcolo del valore degli immobili

L'art.14 del D.Lgs. n. 346/1990 stabilisce che "La base imponibile, relativamente agli immobili compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo: a) per la piena proprietà, il valore venale in comune commercio del bene; ...".

I fabbricati rurali non vanno assoggettati all'imposta sulle successioni e donazioni, neppure se in possesso di rendita catastale (Agenzia Entrate, ris. 6 agosto 2009, n. 207, in banca dati "fisconline").

Il valore del bene immobile iscritto nella dichiarazione di successione non viene sottoposto a rettifica se risulta superiore a quello determinato con il meccanismo della "valutazione automatica", ottenuto moltiplicando il valore catastale dell'immobile con i moltiplicatori indicati dalla legge (art. 34 comma 5, del D.Lgs. n. 346/1990).

Tali limiti al potere di accertamento del valore degli immobili non operano in relazione:

- ai terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria;
- ai fabbricati non ancora iscritti in catasto con attribuzione di rendita, a meno che non vi sia una espressa richiesta di attribuzione di rendita e/o l'iscrizione sia avvenuta attraverso il metodo DOCTA per cui la rendita proposta non è ancora diventata definitiva (art.34 comma 6, D.Lgs. n. 346/1990) \*.

\* Ag. Entrate 6 febbraio 2007, n. 6 e 22 gennaio 2008, n. 3, in banca dati "fisconline".

Rientrano nell'attivo ereditato (e devono, pertanto, essere ricompresi nella dichiarazione di successione) i beni che il defunto abbia, mentre era in vita, usucapito, anche se non sia stata pronunciata sentenza dichiarativa dell'avvenuto acquisto per usucapione. (Ag. Entrate, ris. n. 52 del 25 febbraio 2009, in banca dati "fisconline").

Per i diritti reali di usufrutto, uso o abitazione, si usa il valore risultante dal calcolo della base imponibile per le rendite e le pensioni, assumendo come annualità l'importo ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale di interesse (art. 17 del D.Lgs. n. 346/1990). In base all'art. 61, comma 1, del D.Lgs. n. 346/1990, non è dovuta alcuna imposta sulla riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà se tale trasferimento avviene per causa di morte (successione) o a titolo gratuito (donazione).

Per la nuda proprietà, si considera la differenza tra il valore della piena proprietà e quello del diritto da cui essa è gravata.

Per il diritto reale dell'enfiteuta, si calcola il valore nel ventuplo del canone annuo, ovvero, se maggiore, la differenza tra il valore della piena proprietà e la somma dovuta per l'affrancazione (art. 957 ss. c.c.)

### Franchigia

Al di sotto del valore previsto dalla franchigia, il trasferimento dell'immobile è esente da imposte di successione/donazione. Il valore della franchigia si intende previsto individualmente per ogni singolo beneficiario. Sono dovute le imposte ipotecarie e catastali.

Ogni 4 anni il Ministro dell'economia e delle finanze provvede all'aggiornamento della franchigia, tenendo conto dell'indice del costo della vita. C'è incertezza circa la necessità di tener conto dell'utilizzo della franchigia per donazioni effettuate nel periodo in cui l'imposta sulle successioni era stata abolita. L'Amministrazione finanziaria ritiene se ne debba tener conto (circ. n. 3/E del 22 gennaio 2008, in banca dati "fisconline"). La Commissione di Studio del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (studio n. 1 del 12 dicembre 2008) è per la tesi della esclusione delle precedenti donazioni, ai fini della franchigia.

Le franchigie non sono cumulabili; perciò, ad esempio, ove il figlio del defunto sia anche portatore di handicap, egli usufruirà solo della franchigia (più favorevole) di 1.500.000,00 euro e non potrà sommare ad essa la franchigia di 1 milione di euro prevista per i trasferimenti ai discendenti.

### Coacervo

L'istituto del Coacervo è disciplinato dall'art. 8 c. 4 del D.Lgs. n. 346/1990. Per meglio chiarire i calcoli da porre in essere ai fini della determinazione del coacervo, si veda la circ. Agenzia delle Entrate 22 gennaio 2008, n. 3.

In breve, ognuno gode di una franchigia sola, di 1 milione di euro, per i trasferimenti ricevuti dal padre per successione e donazione (e non di una franchigia di 1 milione di euro per le donazioni e di una franchigia di 1 milione di euro per le successioni).

- <sup>1</sup> Le norme, introdotte dal D.L. 262/2006 che ha ripristinato il D.Lgs. n. 346/1990, si applicano:
  - alle donazioni fatte sotto forma di atti pubblici, scritture private autenticate e scritture private non autenticate presentate per la registrazione, a partire dal 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore della L. n. 286/2006);
  - successioni apertesì a partire dal 3 ottobre 2006.
- <sup>2</sup> Sull'eccedenza del valore dell'immobile rispetto alla franchigia.
- <sup>3</sup> Con un versamento minimo di 168,00 euro.
- <sup>4</sup> Con un versamento minimo di 168,00 euro.
- <sup>5</sup> L'imposta non è dovuta, ex art.3 D.Lgs. n. 346/1990, per i trasferimenti effettuati a favore di:
  - Stato, regioni, province e Comuni;
  - Enti pubblici, fondazioni o associazioni legalmente riconosciute e con scopo, anche se non esclusivo, di pubblica utilità;
  - Onlus e fondazioni bancarie (L. 23 dicembre 1998, n. 461 e D.Lgs. 17 maggio 1999, n. 153);
  - Movimenti e partiti politici.

Tabella 18 - Agevolazioni

AGEVOLAZIONI		Successione / Donazione	Ipotecaria	Catastale
<b>Beni culturali vincolati</b> È prevista l'esclusione dall'attivo ereditario per i beni culturali vincolati ex Codice dei beni culturali (D.Lgs.42/2004) e sottoposti a "dichiarazione di interesse pubblico" ex art.12-13 D.Lgs.42/2004 prima della data di apertura della successione (D.Lgs.346/90). Affinchè possa operare l'esenzione in parola, è necessario che l'erede applichi quanto stabilito dalla C.M. 30/03/00 n.61/E.		Esenzione	2%	1%
Per i beni immobili culturali compresi nell'attivo ereditario e non sottoposti, anteriormente all'apertura della successione, al vincolo previsto nell'art.2 L.01/06/39 n.1089, l'imposta dovuta dall'erede o legatari, al quale i beni sono devoluti, è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al 50% del loro valore (art.25 c.2 D.Lgs.346/90)		50% delle imposte di successione / donazione, ipotecarie e catastali dovute (art.25 del D.Lgs.346/90).		
<b>Fondi rustici</b> Fondi rustici composte le costruzioni rurali a anche se non insistenti sul fondo (art.42 TUIR), a condizione che: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ l'erede o legatario sia coltivatore diretto;</li> <li>➤ la devoluzione avvenga nell'ambito di una famiglia diretto-coltivatrice;</li> <li>➤ l'esistenza di questi requisiti risultò da anteazione dell'ufficio regionale competente, allegata alla dichiarazione della successione</li> </ul>		40% con un massimo di 103.291,38 (art.25 c.3 D.Lgs.346/90)		
Agevolazioni relative ai boschi costituiti, ricostituiti o migliorati per effetto di leggi a favore dei terreni montani (art.9 c.5 DPR 601/73)		Esenzione dall'imposta di successione / donazione. Imposta di registro e ipotecaria in misura fissa. Esenzione dell'imposta catastale.		