

Aspetti di imposizione diretta sulla Fiscalità Immobiliare

novità e casi particolari

dott. Filippo Mangiapane

Scuola di Formazione alla Professione di Dottore
Commercialista – Ordine di Perugia



Immobili posseduti da “privati”

I redditi fondiari (capo II TUIR)

Art. 25 – Redditi Fondiari

1. Sono redditi fondiari quelli inerenti ai **terreni** e ai **fabbricati** situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano.
2. I redditi fondiari si distinguono in **redditi dominicali dei terreni**, **redditi agrari** e **redditi dei fabbricati**.

Art. 26 - Imputazione dei Redditi Fondiari

Artt. 27-31 – Disciplina dei Redditi Dominicali

Artt. 32-35 – Disciplina dei Redditi Agrari

Art. 36-43 – Disciplina dei Redditi dei Fabbricati

Ufficio Provinciale di Messina - Territorio
Servizi Catastali

Visura per soggetto

Situazione degli atti informatizzati al 12/06/2013

Visura n.: T260235 Pag: 1

Dati della richiesta	ANTONINO Terreni e Fabbricati siti in tutta la provincia di MESSINA
Soggetto individuato	ANTONINO nato a il 29/03/1974 C.F.:

1. Immobili siti nel Comune di FURNARI(Codice D825) - C

N.	DATI IDENTIFICATIVI			DATI DI CLASSAMENTO						ALTRE INFORMAZIONI		
	Foglio	Particella	Sub	Porz.	Qualità Classe	Superficie(m ²)		Deduz.	Reddito		Dati derivanti da	Dati ulteriori
						ha are ca			Dominicale	Agrario		
1	10	1202		-	AGRUM ETO	3	00	90		Euro 2,44	Euro 0,79	FRAZIONAMENTO del 03/03/2005 n . 630 .1/1994 in atti dal 03/03/2005 (protocollo n . ME0049741) ISTANZA N . 27660 / 05

Intestazione degli immobili indicati al n. 1

N.	DATI ANAGRAFICI		CODICE FISCALE	DIRITTI E ONERI REALI
1	B	Antonino nato a	il 29/03/1974	B V* (1) Proprieta' per 1/1
DATI DERIVANTI DA		ISTRUMENTO (ATTO PUBBLICO) del 13/04/2005 Nota presentata con Modello Unico n . 9417 .1/2005 in atti dal 12/05/2005 Repertorio n .: 23319 Rogante: GIAMBO` ANTONELLA Sede: BARCELONA POZZO DI GOTTO Registrazione: Sede: COMPRVENDITA		

Unità immobiliari n. 1

Tributi erariali: Euro 0,90

Visura telematica

Visura per soggetto
limitata ad un comune
Situazione degli atti informatizzati al
12/06/2012

Dati della richiesta	MAURO Terreni e Fabbricati siti nel comune di PERUGIA (Codice: G478) Provincia di PERUGIA		
Soggetto individuato	MAURO nato a	il 14/05/1961 C.F.:	Y

1. Unità Immobiliari site nel Comune di PERUGIA(Codice G478) - C

N.	DATI IDENTIFICATIVI				DATI DI CLASSAMENTO						ALTRE INFORMAZIONI	
	Sezione Urbana	Foglio	Particella	Sub	Zona Cens.	Micro Zona	Categoria	Classe	Consistenza	Rendita	Indirizzo Dati derivanti da	Dati ulteriori
1		233	1124	2	2		C/6	4	14 m ²	Euro 18,08 L. 35.000	VIA SAN GALIGANO n . 26 piano: T; Impianto meccanografico del 30/06/1987	
2		233	1124	6	2		A/2	4	5,5 vani	Euro 355,06 L. 687.500	VIA SAN GALIGANO n . 28 piano: T; Impianto meccanografico del 30/06/1987	

Totale: vani 5,5 m² 14 Rendita: Euro 373,14

Intestazione degli immobili indicati al n. 1

N.	DATI ANAGRAFICI	CODICE FISCALE	DIRITTI E ONERI REALI
1	Mauro nato a il 14/05/1961	M Y*	(1) Proprieta` per 1000/1000
DATI DERIVANTI DA		del 03/06/1983 Voltura n . 7527/1983 in atti dal 07/08/1987 Repertorio n .: 90497 Rogante: TEI FRANCESCO Sede: PERUGIA Registrazione: UR Sede: PERUGIA n: 5261 del 22/06/1983	

Rilasciata da: **Servizio Telematico**

Effetti dell'introduzione dell'IMU sulla fiscalità diretta

Con l'entrata in vigore dell'IMU, tale imposta ha sostituito l'imposizione IRPEF (e relative addizionali) in relazione **ai fabbricati NON locati**

Essi, pertanto, dal 2012, sono esclusi da Irpef e addizionali

[restano da assoggettare a Irpef i soli fabbricati locati e i terreni esclusi da imu – Se non esclusi da Imu (aree fabbricabili o terreni in comuni non montani) irpef su solo reddito agrario]

Tuttavia

Legge di Stabilità n. 147 del 27/12/13 – comma 717:

Il reddito degli immobili ad uso abitativo, assoggettati ad IMU, e situati nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale, **concorre** alla formazione del reddito IRPEF e relative addizionali, **nella misura del 50%**

Effetto
dal
2013!!!

L'imposizione diretta sui fabbricati locati

Art. 37, comma 4 bis:

era 15% fino
al 2012

4-bis. Qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del **5 per cento**, sia superiore al reddito medio ordinario di cui al comma 1, **il reddito e' determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione**. Per i fabbricati siti nella citta' di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, la riduzione e' elevata al **25 per cento**. Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, la riduzione e' elevata al 35 per cento.

Rendita catastale
rivalutata del 5%

Immobili posseduti da "privati"

La compilazione del quadro RB di UNICO 2014 PF

Reddito di fabbricati: novità e casi particolari

Gennaio 14

2014



QUADRO RB		Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	IMU dovuta per il 2013	Cedolare secca	Casi part. IMU
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI													
RB1		,00					,00				,00		
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 15%	REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU					
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00			,00		,00
Sezione I													
Redditi dei fabbricati													
Esclusi i fabbricati all'estero da includere nel Quadro RL													
RB2		,00					,00				,00		
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 15%	REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU					
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00			,00		,00
Da quest'anno la rendita catastale (col. 1) va indicata senza operare la rivalutazione													
RB3		,00					,00				,00		
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 15%	REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU					
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00			,00		,00
RB4		,00					,00				,00		
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 15%	REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU					
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00			,00		,00
RB5		,00					,00				,00		
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 15%	REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU					
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00			,00		,00
RB6		,00					,00				,00		
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 15%	REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU					
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00			,00		,00
TOTALI	RB10	,00					,00				,00		
	REDDITI IMPONIBILI	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 15%	REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU					
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00			,00		,00
Imposta cedolare secca													
	RB11	Imposta cedolare secca 21%	Imposta cedolare secca 15%	Totale imposta cedolare secca	Eccedenza dichiarazione precedente	Eccedenza compensata Mod. F24	Acconti versati						
		,00	,00	,00	,00	,00	,00						
		Acconti sospesi	trattenuta dal sostituto	Cedolare secca risultante dal Mod. 730/2014 rimborsata dal sostituto	credito compensato F24 IMU	Imposta a debito	Imposta a credito						
		,00	,00	,00	,00	,00	,00						
Acconto cedolare secca 2014	RB12	Primo acconto	Secondo o unico acconto										
		,00	,00										
Sezione II													
Dati relativi ai contratti di locazione	RB21	N. di rigo	Mod. N.	Data	Estremi di registrazione del contratto Serie	Numero e sottnumero	Codice ufficio	Contratti non superiori a 30 gg	Anno di presentazione dich. ICI				
		1	2	3	4	5	6	7	8				
	RB22												
	RB23												

Immobili posseduti da "privati"

Il contratto di comodato non "sposta" il reddito sul comodatario

Come specificato anche dalle istruzioni alla compilazione del mod. UNICO PF, **gli immobili concessi in comodato non devono essere dichiarati dal comodatario** (es. un familiare che utilizza gratuitamente l'immobile) **ma dal proprietario**

Ris. Min. n. 394 del 22/10/2008
Immagine in comodato locato a terzi

In relazione ad un'immobile concesso in comodato e successivamente locato a terzi dal comodatario, **il reddito fondiario comprendente quello derivante dalla locazione va dichiarato dal proprietario dell'immobile.**

Il comodato infatti fa nascere, in capo al comodatario, un diritto personale e non un diritto reale di godimento

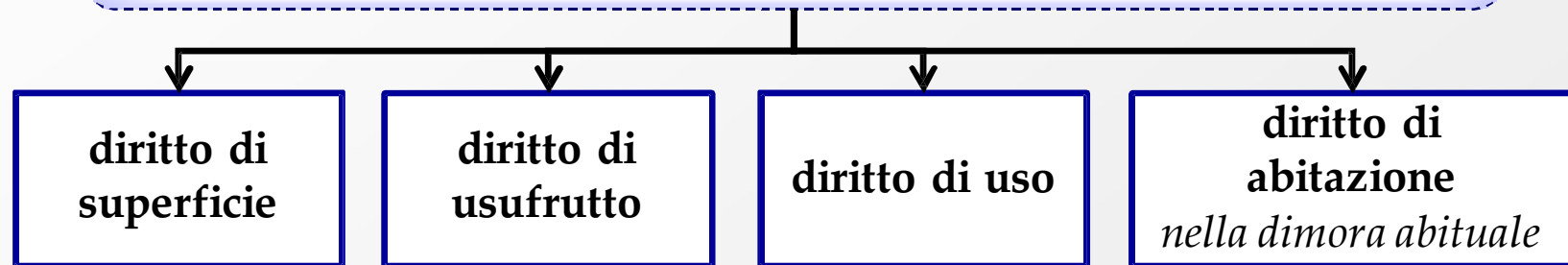
Ris. Min. n. 381 del 14/10/2008
Donazione con costituzione di diritto di usufrutto

Nell'ipotesi di donazione di un immobile con costituzione sullo stesso del diritto di usufrutto a favore del donante, **il reddito fondiario va dichiarato da parte del donante/usufruttuario** e non dal donatario/nudo proprietario. Ciò anche se l'**usufruttuario** successivamente stipula, per l'immobile oggetto di usufrutto, un **contratto di comodato con il nudo proprietario** e quest'ultimo concede a sua volta in locazione il bene

Immobili posseduti da "privati"

Diritti reali di godimento

Il **quadro RB** deve essere compilato anche dai contribuenti che sono titolari di **diritti reali di godimento** (art. 26, co. 1, Tuir) su fabbricati situati nel territorio dello Stato quali:



nulla deve essere dichiarato dal nudo proprietario

rientra tra i diritti reali di godimento, se effettivamente esercitato.

Viene acquisito dal coniuge superstite in base all'art. 540 C.C.

Immobili posseduti da "privati"

Assegnazione della casa al coniuge separato e divorziato



A.E.
fino al 2005

Diritto
reale di
godimento

Le istruzioni di compilazione del quadro RB riportavano la precisazione che "il diritto di abitazione spettante al coniuge separato (convenzionalmente o per sentenza) poteva essere assimilato ai diritti reali di godimento", pertanto il **reddito del fabbricato veniva imputato al coniuge assegnatario dell'immobile** (che fosse o meno contitolare della proprietà o di altro diritto reale di godimento)

Orientamento
giurisprudenza

Diritto
personale
di
godimento

Il consolidato orientamento prevede che il diritto ad abitare la casa familiare, riconosciuto ad uno dei coniugi in caso di separazione legale o divorzio, costituisce un **diritto personale di godimento e non un diritto reale**

A.E.
dal 2006

Diritto
personale
di
godimento

Circ. Min. n. 17 del 18/05/2006
L'A.F. si è adeguata all'orientamento della giurisprudenza. Pertanto, in caso di abitazione assegnata al coniuge separato o divorziato, non comproprietario o contitolare di diritti reali di godimento sull'immobile, il **reddito dell'immobile deve essere dichiarato dall'altro coniuge, proprietario dell'immobile o titolare di diritto reale sullo stesso**, mentre il coniuge assegnatario non deve indicare nulla

È diverso ai fini IMU !!!

Immobili posseduti da "privati"

Deduzione abitazione principale in caso di fabbricati utilizzati promiscuamente



Qualora l'abitazione principale venga utilizzata anche come **luogo di esercizio dell'attività di impresa o di lavoro autonomo** la deduzione per abitazione principale va calcolata in **misura pari al 50%**
(Circ. Min. n. 73/E del 27/05/1995)

Art. 54, co. 3, Tuir

In caso di **immobile strumentale** la *rendita catastale non rileva nella determinazione dell'imponibile*

Per i soggetti esercenti attività di lavoro autonomo, ciò vale **A CONDIZIONE** che il contribuente **non disponga, nel medesimo Comune, di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione**

VALORE
IMPONIBILE

=

Rendita
catastale
(rivalutata)

-

Deduzione
ridotta al 50% per
uso promiscuo

Immobili posseduti da "privati"

Ai sensi degli artt. 167 e ss. C.C. ciascuno o ambedue i coniugi, per atto pubblico, o un terzo, anche per testamento, possono costituire un fondo patrimoniale per far fronte alle esigenze della famiglia **destinando a questo fine beni immobili** o mobili registrati o titoli di credito

Immobili in fondo patrimoniale

Art. 4, co. 1, lett. b) Tuir

I redditi degli immobili che formano oggetto del fondo patrimoniale di cui agli artt. 167 e ss. del C.C., sono **imputati per metà del loro ammontare netto a ciascuno dei coniugi**

Nel caso si verifichi uno dei casi di cessazione del fondo di cui all'art. 171 C.C., ossia:

annullamento

scioglimento

cessazione

degli effetti civili del matrimonio

i redditi degli immobili che rimangono destinati al fondo sono **imputati per l'intero ammontare al coniuge superstite o al quale sia stata attribuita l'amministrazione del fondo**

Immobili posseduti da "privati"

Immobili di interesse storico artistico

D. Lgs. n. 42 del 22/01/2004

Art. 11, co. 2, L. n. 413/1991

Circa le modalità di indicazione nel quadro RB di tali immobili cfr. Ris. 09.03.2011 n. 28/E (no canone e indicare codice "9")

Per le **IMPRESSE**, la norma sarebbe applicabile solo per i beni "patrimonio", ossia quelli che seguono la tassazione su base catastale e non in base ai costi e ricavi di bilancio (Cass. 26343/2009 e Ris. n. 99/E/06)

Il valore imponibile degli immobili di interesse storico artistico è dato dalla rendita catastale determinata mediante l'applicazione della tariffa d'estimo (aumentata del 5%) di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona e della zona nella quale è situato il fabbricato

VALORE
IMPONIBILE

=

Rendita
catastale

data da

tariffa d'estimo di minore
ammontare tra quelle previste
per le abitazioni della stessa
zona (aumentata del 5%)

Circ. Min. n. 9 del 14/03/2005

Circ. Min. n. 2 del 17/01/2006

Ha affermato che la suddetta modalità di calcolo è **corretta** anche nei casi in cui il **fabbricato risulta concesso in locazione**, purché lo stesso sia classificato ad uso abitativo

Ha esteso l'agevolazione a **TUTTI** gli immobili di interesse storico artistico:
➔ **ad uso abitativo**
➔ **ad uso non abitativo**
siano essi locati o non locati

Immobili posseduti da "privati"

Immobili di interesse storico artistico concessi in locazione

Ris. Min. n. 28/E del 09/03/2011

**Modalità di determinazione del reddito e corretta indicazione in
dichiarazione dei redditi**

Per gli immobili di interesse storico o artistico concessi in locazione, **non concorre a determinare il reddito il canone di locazione, ma la sola rendita catastale, calcolata applicando la tariffa d'estimo minore tra quelle previste nella zona censuaria di riferimento** (*ex art.11, co.2, L. n.413/91*). Ciò sia nel caso si tratti di immobili concessi in locazione ad **uso abitativo** quanto se si tratti di locazioni ad **uso diverso**

I relativi dati vanno riportati nei modd. 730/2011 e UNICO 2011 "senza indicare l'importo del canone di locazione, limitandosi ad inserire gli altri dati ed indicando, nella colonna 2 (utilizzo) il codice residuale 9"

Immobili posseduti da “privati”

Immobili di interesse storico artistico

Non locati:

Com'è

L'assoggettamento ad IMU li rende ESENTI da IRPEF/IRES e dalle relative addizionali

Immobili posseduti da "privati"

Immobili di interesse storico artistico concessi in locazione

Novità

Modalità di determinazione del reddito e corretta indicazione in
dichiarazione dei redditi

Per gli immobili di interesse storico o artistico concessi in locazione,
ai fini della determinazione del reddito imponibile occorre partire
dalla rendita catastale, rivalutata del 5% e successivamente
abbattuta del 50% (rendita effettiva)

Ciò sia nel caso si tratti di immobili concessi in locazione ad **uso**
abitativo quanto se si tratti di locazioni ad **uso diverso**

La tassazione nei modd. 730/2014 e UNICO 2014 sarà calcolata
sul "**maggior importo** tra **CANONE LOCAZIONE ridotto del**
35% (65% del canone) e
Rendita catastale effettiva"

Com'è adesso

Immobili posseduti da “privati”

Plusvalenze da cessione a seguito di
lottizzazione e/o opere di urbanizzazione

Art. 67, co. 1, lett. a) Tuir

Sono considerati redditi diversi le plusvalenze derivanti dalla
vendita, anche parziale, di terreni o edifici , qualora tale cessione
sia conseguente alla:

LOTTIZZAZIONE
DEI TERRENI

*oppure
alla*

ESECUZIONE DI OPERE
INTESE A RENDERLI
EDIFICABILI

Immobili posseduti da “privati”

Concetto “urbanistico” di lottizzazione



Il **piano di lottizzazione** è uno strumento urbanistico “di attuazione” del PRG, equivalente, dal punto di vista normativo, ai “piani particolareggiati” predisposti dal Comune.

In assenza di questi, su richiesta della parte interessata (*proprietaria o superficiaria dell'area da lottizzare*), i **privati** possono **presentare apposito piano di lottizzazione** contenente tutte le prescrizioni di dettaglio al fine di armonizzare l'iniziativa edificatoria con le scelte pianificatorie del Comune

per la sua
ATTUAZIONE

deve **stipularsi una convenzione con il Comune** in cui i lottizzandi si impegnano a **cedere** gratuitamente le aree per la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria ed a corrispondere gli oneri per la realizzazione delle stesse

Immobili posseduti da "privati"

Concetto "tributario" di lottizzazione



Sotto il profilo tributario la **nozione di lottizzazione è più ampia** rispetto al diritto urbanistico, in quanto non è collegata necessariamente ai piani regolatori o ad altri strumenti urbanistici, rilevando, invece, **qualsiasi attività di oggettiva realizzazione di opere di urbanizzazione**, compresa altresì la relativa vendita di edifici, anche eventualmente in contrasto con gli strumenti suddetti

*Istruzioni
mod. UNICO
PF*

Costituisce lottizzazione non il mero frazionamento dei terreni, ma **qualsiasi utilizzazione del suolo** che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari preveda la realizzazione contemporanea o successiva di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, conseguentemente, comporti la predisposizione delle opere di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento

(Circolare n. 3210 del 28/10/1967 del Ministero dei Lavori Pubblici)

*Ris. Min.
n. 319 del
24/07/2008*

Per la determinazione della plusvalenza connessa alla cessione, **dopo la stipula della convenzione di lottizzazione**, di un terreno acquisito per successione, va considerato, quale valore di acquisto, il valore normale risultante dalla perizia, riferito alla **data in cui il Comune ha rilasciato l'AUTORIZZAZIONE, ritenuta data di inizio della lottizzazione**

Immobili posseduti da “privati”

Concetto di lottizzazione - giurisprudenza -



*Sentenza
Cassazione
19/05/2006,
n. 11819*

Ai fini dell'imponibilità della plusvalenza ex art. 67, Tuir un terreno è da considerarsi lottizzato **nel momento in cui il Comune ha emanato la relativa autorizzazione**, non essendo necessario che si verifichi la condizione sospensiva a cui l'autorizzazione è subordinata (*ossia, la stipula di apposita convenzione con il Comune*)

*Sentenza
Cassazione
14/12/2007,
n. 26275*

la lottizzazione di un'area **si completa e diviene perfetta con la stipula della convenzione**

Immobili posseduti da "privati"

Determinazione della plusvalenza

RL5 Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. a) del Tuir (lottizzazione di terreni, ecc.)

Redditi

1

,00

Spese

2

,00

Corrispettivi percepiti nel periodo di imposta

Costo di costruzione del bene ceduto e altri costi inerenti alla lottizzazione
(es. imposta di registro, IVA indetraibile, spese notarili, spese incrementative documentate)

PLUSVALENZA TASSABILE

Qualora la percezione dei corrispettivi non avvenga interamente nello stesso periodo di imposta

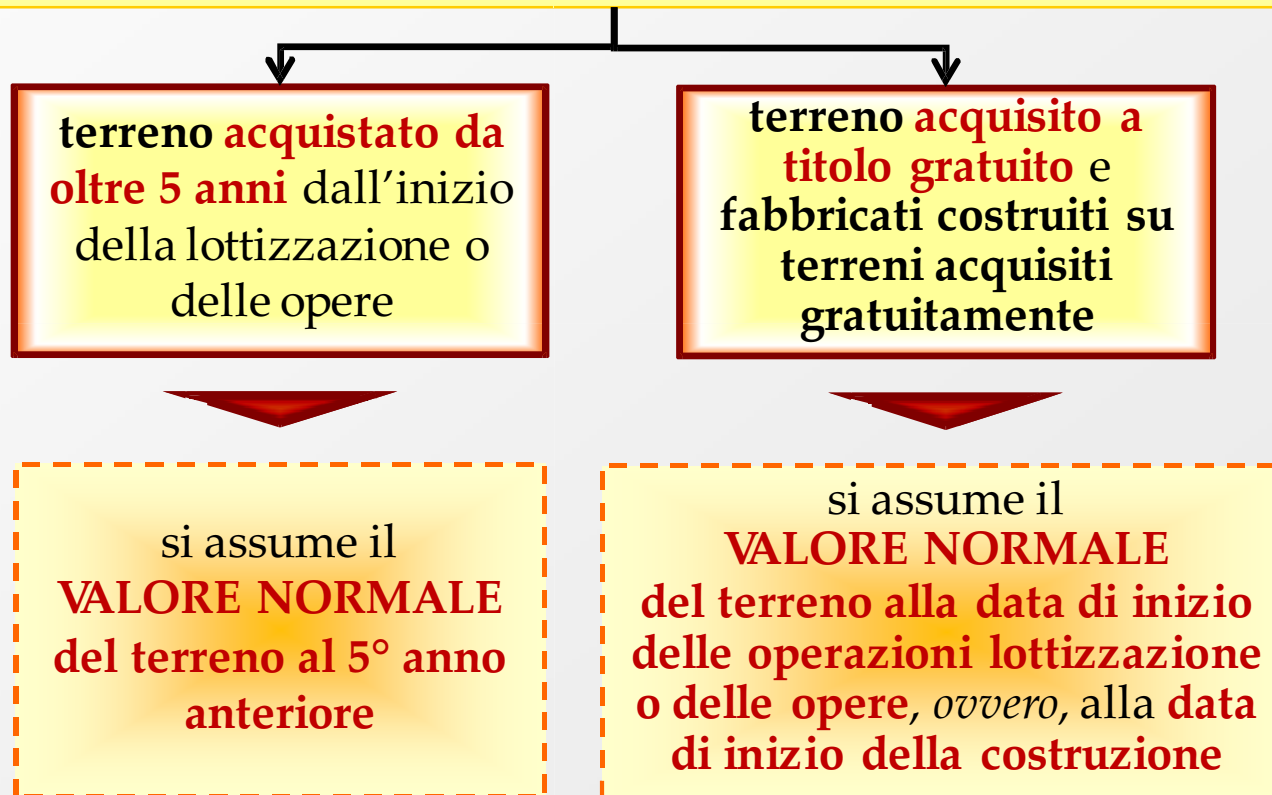


vige il **PRINCIPIO DI CASSA**, pertanto, le spese, se già sostenute, vanno calcolate **proporzionalmente a quanto percepito**

Immobili posseduti da "privati"

Individuazione del prezzo di acquisto fiscalmente riconosciuto

Il **valore** che deve essere assunto come **prezzo di acquisto** del **terreno "lottizzato"** deve essere determinato in modo differente a seconda che ci si trovi in una delle seguenti casistiche:



Immobili posseduti da "privati"

Plusvalenze da cessione di beni immobili
acquisiti o costruiti da non più di 5 anni

Art. 67, co. 1, lett. b) Tuir

Contempla, sostanzialmente, due ipotesi di cessione che riguardano:

IMMOBILI
"IN GENERE"

la plusvalenza si realizza
quando ricorrono le
seguenti condizioni:

gli immobili sono stati
**acquistati a titolo
oneroso o costruiti da
non più di 5 anni**

in caso di fabbricati urbani, non
siano stati adibiti, per la maggior
parte del periodo intercorso tra
acquisto/costruzione e cessione ad
abitazione principale del
cedente o dei suoi familiari

TERRENI EDIFICABILI

la plusvalenza si realizza
quando:

la cessione a titolo oneroso
riguardi **terreni edificabili
secondo gli strumenti
urbanistici in vigore**,
indipendentemente dal tempo
e dalle modalità di acquisizione

Immobili posseduti da "privati"

Determinazione della plusvalenza in caso di cessione di immobili "in genere"

Immobile precedentemente acquistato

Corrispettivi percepiti nel periodo di imposta

Prezzo di acquisto

aumentato di ogni

spesa inerente

(es. imposte di registro, ipotecarie, catastali, spese notarili, spese sostenute per liberare il fabbricato da servitù o altri vincoli)

PLUSVALENZA TASSABILE

Immobile precedentemente costruito

Corrispettivi percepiti nel periodo di imposta

Costo di costruzione

che comprende tutte le

le spese connesse

al contratto di appalto, alla progettazione, agli oneri di urbanizzazione, a consulenze di vario genere

PLUSVALENZA TASSABILE

Immobili posseduti da "privati"

Immobili acquisiti per donazione

Non si applica alle
cessioni di terreni
edificabili
Circ. Min. n. 24/E/2008

Per effetto della modifica apportata all'art. 67 Tuir, ad opera del *comma 38, lett. a) dell'art. 37, D.L. n. 223/2006 (noto come Decreto Visco-Bersani)*, al fine di evitare manovre elusive, è stato **uniformato il trattamento fiscale previsto nel caso di cessioni di immobili acquistati a titolo oneroso a quello stabilito nell'ipotesi in cui l'acquisizione è avvenuta per donazione (in vigore dalle cessioni effettuate a decorrere dal 04/07/2006)**

In sostanza, la plusvalenza derivante dalla cessione di un immobile ricevuto in donazione è tassabile se:

la vendita è effettuata **entro 5 anni dalla data di acquisto da parte del donante**

**PLUSVALENZA
TASSABILE**

=

Corrispettivo
della cessione

-

Costo di
acquisto/costruzione
sostenuto dal donante
(*art. 68, co. 1, Tuir*)

Immobili posseduti da "privati"

Modalità di tassazione delle plusvalenze

TASSAZIONE ORDINARIA

La plusvalenza conseguita a seguito della cessione di un **immobile**:

acquistato o costruito
da **non più di 5 anni**

acquisito per donazione,
se dalla data di acquisto da
parte del donante e la
cessione da parte del
donatario sono **decorsi
non più di 5 anni**

concorre alla formazione del reddito complessivo del contribuente da
assoggettare a tassazione applicando le **ordinarie aliquote IRPEF**

Immobili posseduti da "privati"

Modalità di tassazione delle plusvalenze

TASSAZIONE SOSTITUTIVA

UNICA IPOTESI
per la limitazione imposta
dall'art. 1, co. 310, L. n.
296/2006 (Finanziaria 2007) a
decorrere dal 01/01/2007

Le plusvalenze realizzate a seguito delle
*cessioni infraquinquennali di fabbricati e terreni **non** suscettibili di edificazione,*
determinate con i criteri di cui all'art. 68, Tuir **possono (facoltà)** essere
assoggettate, a decorrere dal 04/07/2006, all'imposta sostitutiva dell'IRPEF
prevista dall'*art. 1, comma 496, Legge n. 266/2005 (Finanziaria 2006)*

Per effetto delle modifiche introdotte dall'*art. 2, co. 21, D.L. n. 262/2006*
(Collegato alla Finanziaria 2007) la **misura dell'imposta sostitutiva**,
originariamente fissata al 12,50%, è stata **umentata, a decorrere dalle**
cessioni effettuate dal 03/10/2006, al

20%

L'applicazione dell'imposta sostitutiva è subordinata alla formulazione da
parte del cedente di una **specifico richiesta al notaio in sede di stipula**
dell'atto di cessione

Immobili posseduti da "privati"

Definizione generale di area fabbricabile

Art. 36, co. 2, D.L. n. 223/2006

Unica definizione valida ai fini di:

IVA

II.DD.

Imposta di
REGISTRO

ICI

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

Immobili posseduti da "privati"

Determinazione della plusvalenza in caso di cessione di terreni edificabili



Corrispettivi percepiti nel periodo di imposta



Prezzo di acquisto o costo di costruzione

aumentato di ogni

spesa inerente

(es. imposte di registro, ipotecarie, catastali, spese notarili)

rivalutato con gli indici ISTAT



PLUSVALENZA TASSABILE

Immobili posseduti da "privati"

Individuazione del prezzo di acquisto fiscalmente riconosciuto

Il **valore** che deve essere assunto come **prezzo di acquisto** per i **terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria** deve essere determinato in modo differente a seconda che ci si trovi in una delle seguenti casistiche:

terreno acquistato
a titolo oneroso

si assume il
PREZZO DI ACQUISTO
+ ogni costo inerente,
rivalutato in base alla variazione
dell'indice dei prezzi al consumo per
le famiglie di operai e impiegati
+ **INVIM pagata**

terreno acquistato
per successione o
donazione

si assume il
VALORE DICHIARATO nelle relative
denunce ed atti registrati, od in seguito
definito o liquidato
+ ogni altro costo successivo inerente,
rivalutato con gli indici ISTAT
(*Corte Cost. sent. n. 328/2002 e*
Circ. Min. n. 6/E/2006)

Immobili posseduti da "privati"

Modalità di tassazione delle plusvalenze

TASSAZIONE SEPARATA

**NO
TASSAZIONE
SOSTITUTIVA!**

La plusvalenza realizzata a seguito della cessione di un terreno edificabile è **assoggettata a tassazione separata** *ex art. 17, comma 1, lett. g-bis), Tuir, sulla base dell'aliquota* corrispondente alla metà del reddito complessivo del contribuente nel biennio anteriore,

*Quadro
RM sez. II
UNICO*

salvo

OPZIONE, in sede di dichiarazione dei redditi, per la **TASSAZIONE ORDINARIA**

*Quadro
RL
UNICO*

Si rammenta che in caso di tassazione separata è dovuto l'**acconto IRPEF pari al 20%** della plusvalenza realizzata, entro il termine di versamento del saldo del mod. UNICO

Immobili posseduti da "privati"

Il problema dei fabbricati inseriti in piani di recupero

Ris. Min. n. 395 del 22/10/2008
*Cessione di fabbricati rientranti in Piani di
recupero*

DRE Emilia Romagna
Nota 31/05/2010 n. 909-28406
*Cessione di un complesso immobiliare dove
l'area "oscura" i fabbricati*

Con una interpretazione che si traduce in
una sorta di "riqualificazione fiscale"
l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la
cessione di un fabbricato inserito in un
piano di recupero è **riconducibile alla
fattispecie ex 67, co. 1, lett. b), Tuir** e
pertanto **la relativa plusvalenza va tassata a
prescindere dal periodo di possesso
dell'immobile**

In caso di vendita di un complesso
immobiliare costituito da fabbricati esistenti e
dalla maggiore capacità edificatoria ottenuta a
seguito di accordo con il Comune, **oggetto
della compravendita non sono più i singoli
fabbricati, ma l'intera area su cui essi
insistono**. Pertanto, essa si configura come
**cessione di terreno suscettibile di
utilizzo edificatorio**, a cui va applicato
l'art.67, co.1, lett.b) Tuir
(e la possibilità di rivalutazione dei terreni,
con imposta sostitutiva del 4% rispetto al
valore periziato - fino al 31 ottobre 2010)

Immobili posseduti da "privati"

Plusvalenze da indennità di esproprio

L'art. 11, co. da 5 a 9, L. n. 413/1991, ora trasfusi nell'art. 35, D.P.R. n. 327/2001, rubricato "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di espropriazione per pubblica utilità", prevede la tassazione, ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. b), Tuir, ultimo periodo, delle **indennità percepite da soggetti non esercenti attività commerciale a seguito di esproprio ovvero di procedimenti di natura analoga**

ATTI ESPROPRIATIVI RILEVANTI

esproprio

cessione
volontaria
nel corso di
procedimenti
espropriativi

acquisizione coattiva
conseguente ad
occupazioni di
urgenza divenute
illegittime

occupazione acquisitiva
(a seguito di espropriazione
di fatto – *Circ. Min. n.
24/07/1998, n. 194/E*)

BENI OGGETTO DI ESPROPPIO

terreni destinati alla realizzazione di opere pubbliche o infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, e D di cui al DM 02/04/1968, definite dagli strumenti urbanistici

terreni destinati alla realizzazione di interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla L. n. 167/1962

Immobili posseduti da "privati"

Modalità di tassazione delle plusvalenze da indennità di esproprio



L'Ente erogante l'indennità trattiene **sull'intera somma**, all'atto del pagamento, indipendentemente dalla data del provvedimento da cui la stessa deriva, una **ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 20%**

In linea generale, l'interessato può scegliere tra:

RITENUTA SECCA 20%

il soggetto espropriato non ha ulteriori obblighi dichiarativi

TASSAZIONE ORDINARIA

la ritenuta subita è considerata a titolo d'acconto

Quadro
RM sez. II
UNICO

Pertanto, se l'interessato non provvede a tassare in dichiarazione dei redditi la plusvalenza connessa all'indennità percepita, l'obbligo tributario in capo allo stesso è da considerarsi "assolto" per effetto dell'assoggettamento dell'intera somma alla ritenuta a titolo d'imposta al momento della corresponsione



Immobili posseduti da imprese

Immobili posseduti da imprese

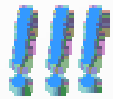
Immobili dell'impresa individuale

Art. 65, co. 1, Tuir

Per le imprese individuali, ai fini delle imposte sui redditi, oltre

- ➔ ai beni indicati alle lett. a) e b) del comma 1, dell'art. 85;
- ➔ ai beni strumentali per l'esercizio dell'impresa stessa;
- ➔ ai crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa stessa

si considerano relativi all'impresa,



Ma att.ne!!!!

Cass. Sent. n. 772
del 14/01/2011 (v.
slide successiva)

i **BENI APPARTENENTI ALL'IMPRENDITORE**
che siano indicati tra le attività relative all'impresa
nell'inventario tenuto a norma dell'art. 2217 C.C.

**Immobili
strumentali**
(art. 43, co. 2, Tuir)

Si considerano relativi
all'impresa solo se
indicati
nell'inventario

**Soggetti in
contabilità
semplificata**
(art. 66 Tuir)

L'indicazione può essere
effettuata **nel registro
dei beni
ammortizzabili**

Tale disposizione si applica solo con riferimento agli immobili
acquisiti dal 01/01/1992 (per il pregresso cfr. Cass. Sent. n. 22587/2006)

Immobili posseduti da imprese

Immobilie strumentale dell'impresa individuale

Cass. Sent. n. 772 del 14/01/2011

I beni strumentali utilizzati dell'imprenditore sono sempre "relativi all'impresa"

Gli immobili relativi ad imprese individuali commerciali, aventi carattere strumentale ed **utilizzati** dal possessore / imprenditore **esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, sono "relativi all'impresa", a prescindere dalla loro iscrizione nei registri d'inventario o dei beni ammortizzabili.** Solo per i fabbricati inutilizzati o locati a terzi, la legge stabilisce l'inserimento nell'impresa individuale a condizione che essi siano annotati in inventario (oltre al fatto che si tratti di beni strumentali "per natura", cioè per categoria catastale)

Pertanto, l'imprenditore deve assoggettare a tassazione, come redditi d'impresa, le plusvalenze realizzate (anche alla cessazione dell'attività) sui beni strumentali direttamente utilizzati, anche se non annotati tra i beni ammortizzabili

Immobili posseduti da imprese

Classificazione degli immobili

Ai fini fiscali gli immobili delle imprese si distinguono in:

**IMMOBILI
STRUMENTALI**

**IMMOBILI
MERCE**

**IMMOBILI
PATRIMONIO**

PER NATURA

**PER
DESTINAZIONE**

*art. 43, co.
2, Tuir*

immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se dati in locazione o comodato (*categorie catastali B, C, D, E, A/10*)

utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore, a prescindere dalla loro classificazione catastale

immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa

immobili diversi da quelli "strumentali" e da quelli "merce"

Immobili posseduti da imprese

Immobili e determinazione del reddito di impresa

Cfr. Norma di comportamento ADC n. 156/2005

Il reddito degli immobili nell'ambito del reddito di impresa si determina come segue:

IMMOBILI STRUMENTALI

partecipano alla determinazione del reddito in base a costi e ricavi e le relative quote di ammortamento sono fiscalmente deducibili
(salvo eccezioni)

IMMOBILI MERCE

partecipano alla formazione del reddito in base al risultato civilistico, cioè a costi e ricavi
(salvo eccezioni)

IMMOBILI PATRIMONIO

partecipano alla determinazione del reddito in base alle disposizioni per la determinazione del reddito fondiario

Le relative spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione (art. 90, co. 2, Tuir)

Immobili posseduti da imprese

L'appartamento del custode come
immobile strumentale

Ris. Min. n. 9/885 del 04/02/1982

Il reddito dell'immobile annesso all'opificio adibito ad abitazione del custode, costituendo bene strumentale, **concorre a formare il reddito di impresa, ed il relativo costo, ex art. 68 D.P.R. 29/09/1973 n. 597, risulta ammortizzabile quale "fabbricato destinato ad uso industriale"**



Altro caso di immobile strumentale: *art. 95, co. 2, Tuir*

Immobili posseduti da imprese

Sale and lease back

Circ. Min. n. 38/E/2010 § 1.5

“Il regime tributario applicabile alla plusvalenza derivante da un’operazione di *sale and lease back* deve necessariamente essere quello previsto dall’art. 86 e dall’art. 109, co. 2, lett. a) del Tuir. Pertanto, **la plusvalenza concorre integralmente alla formazione del reddito imponibile nell’esercizio in cui è realizzata** ovvero, qualora ricorrano i presupposti previsti dalla legge, **in quote costanti nell’esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto**. Coerentemente, nell’ipotesi in cui dall’operazione di *lease back* emerga una minusvalenza a **valore di mercato**, nei limiti di quanto imputato a conto economico nell’esercizio di competenza, si ritiene che la stessa sia deducibile nell’esercizio medesimo ai sensi del combinato disposto degli artt. 101 e 109, co. 2, lett. a) del Tuir”

Immobili posseduti da imprese

Leasing su area fabbricabile

Ris. Min. n. 19 del 23/02/2004

Il **trattamento fiscale** riservato ai canoni di *leasing* relativi ad un contratto di locazione finanziaria finalizzato all'acquisto di un terreno edificabile **deve corrispondere a quello previsto per il costo d'acquisto del terreno a titolo di proprietà**

pertanto

NON SONO DEDUCIBILI
i canoni di leasing (quota capitale)
(*non essendo ammortizzabile il costo d'acquisto del terreno edificabile*)

E' DEDUCIBILE
la **quota** parte dei canoni relativa agli **interessi** passivi connessi con l'acquisizione del bene ➔ **art. 96 Tuir**