

Regime di imposizione dei trasferimenti aventi ad oggetto terreni

Trasferimenti aventi ad oggetto terreni: nozioni introduttive e definizione di "terreno edificabile"

L'art 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR prevede che le cessioni di terreni e delle relative pertinenze sono soggette all'imposta di registro nella misura del 15% quando ricorrono due condizioni:

- che si tratti di un "terreno agricolo";
- che il trasferimento avvenga in favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153.

Il trasferimento avente ad oggetto un terreno non edificabile comporta sempre l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, anche se posta in essere da un soggetto passivo IVA, perché non è considerata "cessione di beni" dall'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972);

l'atto avente ad oggetto un'area edificabile da parte di un soggetto passivo IVA, invece, determina l'applicazione di quest'ultima imposta con l'aliquota ordinaria del 21%, con la conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (per il principio di alternatività IVA/Registro).

Assume, quindi, rilevanza la distinzione tra "terreni edificabili" e "terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria".

I dubbi interpretativi che in passato erano sorti su questa distinzione sono stati dissipati dall'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, che ha chiarito la portata della locuzione "*area fabbricabile*" da assumere ai fini IVA. Secondo questa disposizione normativa, un'area è da considerarsi edificabile "se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, a prescindere dall'approvazione della Regione o dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Trasferimenti aventi ad oggetto terreni edificabili posti in essere da soggetti passivi IVA

Le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, se effettuate da soggetti passivi IVA, sono imponibili ad IVA con l'aliquota del 21% e scontano, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro, le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa. Per tali trasferimenti, pertanto, il regime di tassazione è il seguente:

IMPOSTA DOVUTA

Imposta di registro

Euro 168,00

Imposta ipotecaria

Euro 168,00

Imposta catastale

Euro 168,00

Imposta di bollo

Euro 230,00

Trasferimento di terreno non edificabile e non agricolo posto in essere da un soggetto passivo IVA

Le cessioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria non sono considerate "cessioni di beni" dall'articolo 2, comma 3, lett. e), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 e quindi sono "operazioni fuori campo IVA".

Scontano, pertanto, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria.

IMPOSTA DOVUTA

Imposta di registro

8%

Imposta ipotecaria

2%

Imposta catastale

1%

Imposta di bollo

Euro 230,00

Trasferimento di terreno agricolo posto in essere da un soggetto passivo IVA

I trasferimenti di terreni agricoli da parte di soggetti passivi IVA non sono considerati "cessioni di beni" dall'articolo 2, comma 3, lett. e), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 e quindi sono "operazioni fuori campo IVA".

Scontano, pertanto, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria.

IMPOSTA DOVUTA

Imposta di registro
15%

Imposta ipotecaria
2%

Imposta catastale
1%

Imposta di bollo
Euro 230,00

Trasferimento di terreno edificabile posto in essere da un imprenditore agricolo

Le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, effettuate da un imprenditore agricolo, sono soggette ad IVA e scontano, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro, le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Per tali trasferimenti, pertanto, il regime di tassazione è il seguente:

IMPOSTA DOVUTA

Imposta di registro

Euro 168,00

Imposta ipotecaria

Euro 168,00

Imposta catastale

Euro 168,00

Imposta di bollo

Euro 125,00-230,00

L'Agenzia delle Entrate, con le Risoluzioni n. 137/E del 7 maggio 2002 e n. 54/E del 16 marzo 2007, ha precisato che, in adesione al consolidato orientamento giurisprudenziale, *la cessione di un terreno edificabile appartenente ad un'impresa agricola deve essere ad IVA **a condizione che il terreno sia stato precedentemente destinato alla produzione agricola.***

Di conseguenza, la cessione del terreno effettuata dall'imprenditore agricolo è soggetta ad IVA quando ricorrono due condizioni:

- che il terreno sia edificabile;
- che il terreno sia stato utilizzato dal cedente nell'ambito della propria attività produttiva.

Se manca una di queste due condizioni, il trasferimento deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura proporzionale.

In definitiva, **il trasferimento di un terreno edificabile da parte di un imprenditore agricolo che non lo utilizzi nell'esercizio della propria attività produttiva**, non sarà assoggettato ad IVA ma **sconterà le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale** (rispettivamente 8%, 2% e 1%) previste per l'ipotesi di trasferimento di terreni non agricoli da privati

Trasferimenti di terreni non agricoli posti in essere da privati

Agli atti aventi ad oggetto la cessione di un terreno non agricolo si applica la seguente tassazione:

IMPOSTA DOVUTA

Imposta di registro

8%

Imposta ipotecaria

2%

Imposta catastale

1%

Imposta di bollo

Euro 230,00

Trasferimenti di terreni da privati a favore dello Stato

Il comma 7 dell'art. 57 del TUR prevede che per gli atti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all'art. 8 della Legge n. 392/1978, sempreché non si tratti di imposta dovuta per atti presentati volontariamente per la registrazione dalle amministrazioni dello Stato.

Ai sensi dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, se il trasferimento avviene a favore dello Stato, si applica la seguente tassazione:

IMPOSTA DOVUTA

Imposta di registro

Euro 168,00

Imposta ipotecaria

Esente

Imposta catastale

Esente

Imposta di bollo

Euro 230,00

Trasferimenti di terreni da privati a favore di Enti pubblici territoriali

Se il trasferimento avviene a favore di: Enti Pubblici Territoriali (Comuni, Province, Regioni, Città metropolitane); Consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi; Comunità Montane il regime di tassazione è il seguente:

IMPOSTA DOVUTA

Imposta di registro

Euro 168,00

Imposta ipotecaria

Euro 168,00

Imposta catastale

1%

Imposta di bollo

Euro 230,00

Trasferimenti di terreni di interesse artistico, storico o archeologico effettuati da privati

L'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR prevede che se il trasferimento ha per oggetto immobili di **interesse storico, artistico e archeologico** soggetti alla legge 1° giugno 1939, n. 1089 (legge abrogata dall'art. 166, punto 1, del D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, a sua volta abrogato dall'art. 184, comma 1, del D.Lgs. 22 gennaio 2004, Decreto che attualmente detta la disciplina per i beni di interesse storico, artistico e archeologico) si applica l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3%, a condizione che l'acquirente **non venga meno agli obblighi della conservazione e protezione.**

Il regime di tassazione per tali trasferimenti, pertanto, è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA

IMPOSTA DOVUTA

Imposta di registro

3%

Imposta ipotecaria

2%

Imposta catastale

1%

Imposta di bollo

Euro 230,00

Le **condizioni per poter usufruire dell'applicazione dell'aliquota del 3%** variano a seconda dell'esistenza oppure no del vincolo al momento della registrazione dell'atto:

se il vincolo già sussiste al momento dell'alienazione: l'acquirente deve dichiarare nell'atto notarile gli estremi del vincolo in base alle risultanze dei registri immobiliari;
se il vincolo non è stato ancora imposto: l'acquirente deve presentare, contestualmente all'atto da registrare, un attestato rilasciato dall'Amministrazione per i Beni Culturali e Ambientali da cui risulti che è in corso la procedura di sottoposizione al vincolo. In tal caso, l'agevolazione è revocata qualora, entro due anni dalla data di registrazione dell'atto, non sia documentata l'avvenuta sottoposizione al vincolo.

Si decade dall'agevolazione in questione in caso di:

- vendita, in tutto o in parte, dei terreni prima che vengano adempiuti gli obblighi della loro conservazione e protezione;
- mutamento della destinazione dei terreni senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i Beni Culturali e Ambientali;
- mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sugli immobili.

In caso di decadenza dall'agevolazione, oltre alla normale imposta, è dovuta una **sanzione del 30% più gli interessi legali**

Cessioni in favore dei Comuni di aree ed opere di urbanizzazione a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione

L'art. 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342, stabilisce che "Non è da intendere rilevante ai fini dell'IVA, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione".

La norma in commento esclude in sostanza dall'IVA le cessioni realizzate a titolo gratuito dalle imprese titolari delle concessioni di edificare nei confronti dei Comuni, a condizione che dette cessioni abbiano ad oggetto aree ed opere di urbanizzazione e siano effettuate a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione. Le opere la cui cessione rientra nell'ambito applicativo della predetta disposizione sono le opere di urbanizzazione primaria e secondaria tassativamente elencate nell'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865.

tal caso, pertanto, si applica il seguente regime di tassazione:

IMPOSTA DOVUTA

Imposta di registro

Euro 168,00

Imposta ipotecaria

Esente

Imposta catastale

Esente

Imposta di bollo

Euro 230,00

Trasferimenti aventi ad oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati

A seguito della modifica apportata dall'art. 1, comma 25, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, l'ultimo comma dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR prevede che ai trasferimenti aventi ad oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati (da indicare opportunamente nell'atto), sono soggetti all'imposta di registro in misura proporzionale dell'1%, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni.

Tali atti devono, poi, essere assoggettati all'imposta ipotecaria nella misura del 3% e all'imposta catastale nella misura dell'1%, con un carico fiscale complessivo, quindi, del 5% più l'imposta di bollo.

IMPOSTA DOVUTA

Imposta di registro

1%

Imposta ipotecaria

3%

Imposta catastale

1%

Imposta di bollo

Euro 230,00

Il trasferimento immobiliare deve essere finalizzato ad un intervento edilizio che deve essere completato entro 5 anni*.

Al riguardo si precisa quanto segue:

- l'esistenza del piano regolatore generale è una condizione necessaria ma non sufficiente ai fini dell'agevolazione, perché occorre che il trasferimento si compia all'interno di aree individuate da appositi piani che siano espressamente attuativi ed esecutivi del piano regolatore generale medesimo.

Quindi anche in presenza del piano regolatore generale regolarmente approvato, in mancanza di un piano particolareggiato concretamente vigente, non è applicabile il regime di favore;

- sotto l'accezione piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati" rientrano sia i piani particolareggiati ad iniziativa pubblica sia i piani urbanistici ad iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale ;

- il piano di lottizzazione, stipulato in convenzione con un organo pubblico (comune) che lo delibera e lo approva, sottoscrivendolo insieme all'attuatore, è equiparabile ad un piano particolareggiato poiché concretizza un interesse pubblico.

La cessione di cubatura

La cessione di cubatura è "l'atto a titolo oneroso col quale il proprietario del fondo cui inerisce una determinata cubatura, distacca, in tutto o in parte, la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura concessagli dal piano regolatore e, formando un diritto a sé stante, lo trasferisce definitivamente all'acquirente a beneficio del fondo di costui" (così Cass., sez. Trib., 14 dicembre 1988, n. 6807).

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, **"in virtù di tale complessa fattispecie negoziale si attua un trasferimento assimilabile, negli effetti e ai fini previsti dalla legge tributaria, al trasferimento di un diritto reale immobiliare** in quanto il proprietario dell'area cui ineriva la cubatura ceduta perde il diritto di costruire sulla medesima e tale diritto viene acquistato dal proprietario del fondo cui la cubatura è trasferita.

In tal modo, infatti, risulterà trasferita da l'uno all'altro proprietario la *utilitas* relativa, per cui il diritto dell'uno sarà ampliato di quanto l'altro sarà ridotto, anche se non si può dire che in tal modo sia stata costituita una *servitus non aedificandi*" (in questo senso Cass. 6 luglio 1972, n. 2235; Cass. 9 marzo 1973, n. 641; Cass. 30 aprile 1974, n. 1231; Cass. 22 gennaio 1975, n. 250; Cass. 14 dicembre 1988, n. 6807).

Di conseguenza alla cessione di cubatura è applicabile l'imposta ordinaria di registro secondo quanto previsto dall'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR con l'aliquota prevista per la tipologia di bene e del soggetto acquirente.

”.

Allo stato attuale, pertanto, i contratti di cessione di cubatura sono soggetti all'obbligo della trascrizione e scontreranno, quindi, l'imposta ipotecaria ai sensi dell'art. 1 della Tariffa allegata al TUIC (D.Lgs. n. 347/1990).

In nessun caso sarà percepita l'imposta catastale.

Unità collabenti

Si definisce unità collabente un fabbricato, o una porzione di fabbricato che, per le sue caratteristiche, **non è suscettibile di produrre reddito.**

Può trattarsi, quindi, di immobili **fatiscenti**, diruti, veri e propri **ruderi**, che non sono passibili di diventare abitabili con dei semplici interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria, ma necessitano di interventi più radicali.

Per queste unità non devono essere presentate Planimetrie.

E', invece, necessaria una relazione tecnica contenente i dati del tecnico dichiarante;
gli identificativi catastali dell'u.i.; la descrizione dello stato dei luoghi, con particolare riferimento alle strutture, le dotazioni tecnologiche e lo stato di manutenzione;
documentazione fotografica.

Non è consentito dichiarare unità collabenti partendo da unità già denunciate, quindi è possibile presentare un'u.i. in F/2 solo in nuova costruzione o unità afferente,

ma mai in variazione.

Il solo modo di intervenire con DOCFA su u.i. divenute inagibili è la DEMOLIZIONE TOTALE

La tassazione applicata è quella dei fabbricati.

Questa tipologia di fabbricato è stata oggetto di segnalazione da parte dei comuni nella loro attività di partecipazione all'accertamento.

Una ulteriore fattispecie evasiva/elusiva può emergere dall'esame dei permessi rilasciati nei confronti di proprietari privati, per costruzione a seguito di demolizione: se antecedentemente, entro un periodo di tempo limitato (circa 6 mesi), in presenza di tale autorizzazione, è stata effettuata la vendita del fabbricato, molto probabilmente si tratta di cessione di area fabbricabile e non di fabbricato e il Comune potrà effettuare una segnalazione qualificata in conseguenza della quale l'Agenzia delle Entrate procederà al recupero dell'Imposta di registro non versata (l'aliquota passa dal 7% all'8%) e della plusvalenza realizzata ai fini imposte dirette.

.

In questa fattispecie la cessione dell'area fabbricabile (o capacità edificatoria) è mascherata dalla vendita di un terreno agricolo con sovrastante fabbricato collabente o ex rurale.

La circostanza che il fabbricato sia ancora iscritto al catasto terreni o al catasto fabbricati, ma senza rendita, induce i più a non quantificare il valore del fabbricato, che al contrario risulta essere il reale oggetto della compravendita visto che esso esprime una vera e propria capacità edificatoria, dato che normalmente gli strumenti urbanistici comunali ne prevedono il recupero per fini diversi da quello agricolo (ovvero residenziale) pur nei limiti della cubatura esistente.

Nella pratica può anche accadere che il fabbricato ex rurale, già iscritto al catasto fabbricati, sia oggetto di DOCFA col quale la proprietà, in vista di un imminente trasferimento ed al fine di

non evidenziare fiscalmente il valore del fabbricato, chiede all'Agenzia del Territorio, la variazione nella categoria catastale prevista per i collabenti.

L'Agenzia del Territorio, d'altro canto, in presenza di fabbricati fatiscenti o parzialmente diroccati non può negare l'accatastamento in F/2, perché oggettivamente il fabbricato non ha una propria capacità reddituale.

D'altra parte, come già rilevato, gli strumenti urbanistici comunali normalmente prevedono il recupero dei fabbricati collabenti, anche se situati in zona agricola, ed è proprio tale circostanza che induce a ritenere che l'oggetto reale della compravendita sia appunto la capacità edificatoria espressa dalla volumetria del fabbricato collabente.

La fattispecie rileva ai fini tributari per il conseguente emergere di una plusvalenza da cessione⁷ assoggettabile a tassazione - ai sensi dell'art. 67, comma 1 lett. a) e b) - e quantificabile secondo i criteri fissati dall'art. 68 del TUIR .