



www.stsnetwork.it

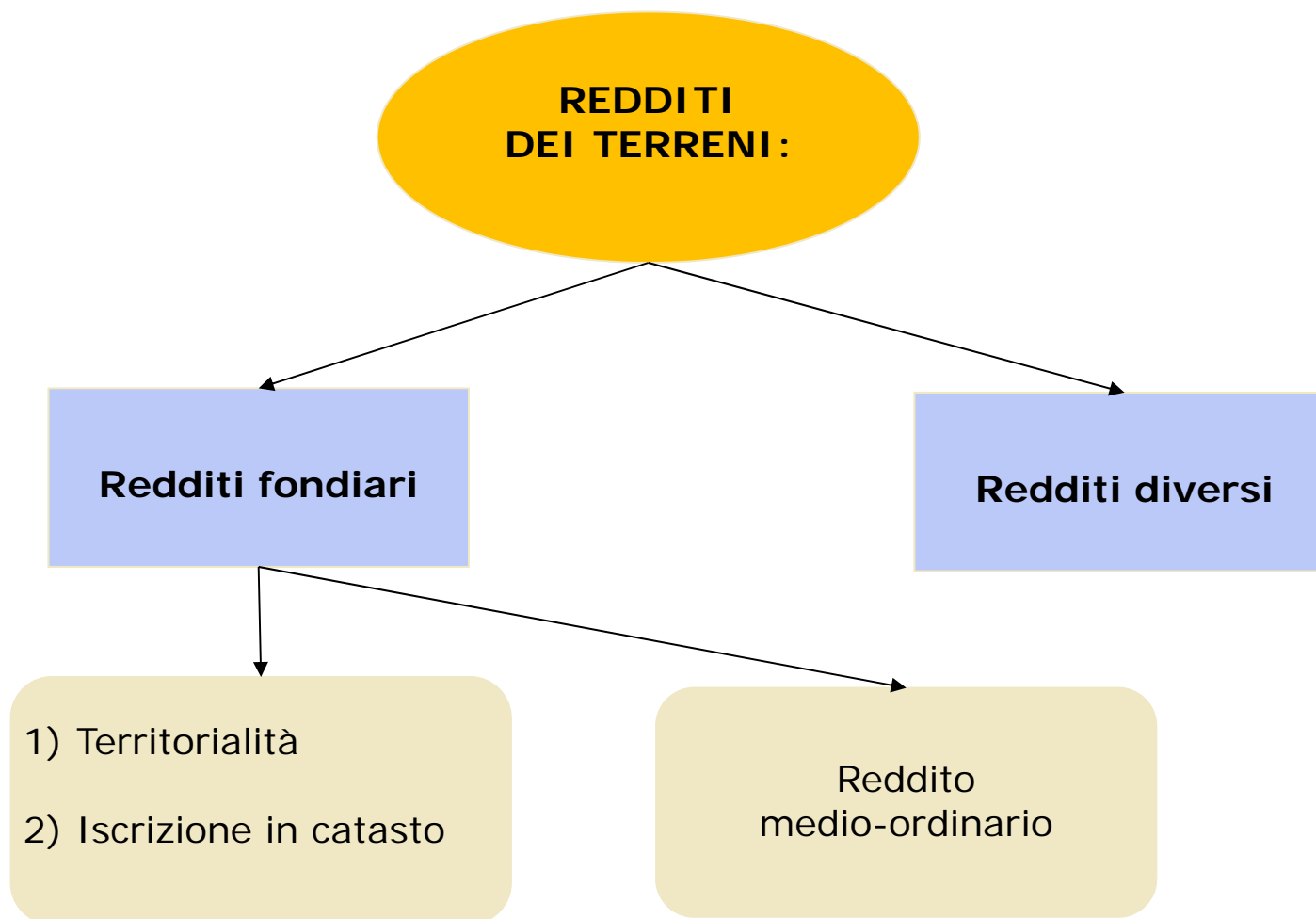
**Studio
Tributario
Societario**

La fiscalità immobiliare e l'accertamento ai fini dell'imposta di registro

Quarrata – Giugno 2013

I redditi dei terreni

Redditi dei terreni



Redditi dei terreni

- I terreni partecipano alla formazione del reddito delle persone fisiche non imprenditori e non professionisti generando:
 - **redditi fondiari**, distinguibili in:
 - redditi figurativi, derivanti dall'applicazione delle tariffe d'estimo;
 - redditi effettivi, derivanti dalle locazioni;
 - **redditi diversi**, derivanti dalla cessione e da altre fattispecie.

Redditi dei terreni

- Il **reddito fondiario** derivante dal possesso dei terreni assume una duplice configurazione:
 - **reddito dominicale**: deriva dal semplice possesso del terreno; deve essere dichiarato a prescindere dalla coltivazione o meno del fondo;
 - **reddito agrario**: rappresenta il reddito che deriva dall'esercizio dell'attività agricola sul fondo.

Esempio:

Un soggetto proprietario di un terreno dato in affitto per uso agricolo è tenuto a dichiarare il solo reddito dominicale. Il conduttore dichiarerà il solo reddito agrario.

Redditi dei terreni

- Qualora le attività agricole siano poste in essere da soggetti passivi IRES o da società di persone, i relativi redditi non sono mai considerati redditi agrari ma redditi d'impresa, e quindi determinati sulla base delle scritture contabili, a ricavi e costi effettivi.
- Ovviamente i terreni utilizzati nell'esercizio dell'impresa agraria non sono produttivi di reddito dominicale e agrario.

Redditi dei terreni

- Ai sensi dell'art. 25 Tuir generano redditi fondiari i terreni che rispettino i due seguenti requisiti:
 - della **territorialità**, in base al quale i terreni devono essere situati nel territorio dello Stato;
 - della **iscrizione o iscrivibilità in catasto**, in virtù del quale i terreni devono essere iscritti o iscrivibili nel catasto dei terreni per l'attribuzione della rendita.
- Dalla mancanza anche di uno solo di questi requisiti deriva l'impossibilità di iscrizione del reddito nel novero dei redditi fondiari con conseguente iscrizione tra i redditi diversi (rispettivamente, art. 67 lettere f) ed e)) del Tuir.

Redditi dei terreni

- Vi sono poi alcune tipologie di terreni che, pur rispettando entrambe le predette condizioni, non generano alcun reddito fondiario. Si tratta dei terreni:
 - che costituiscono pertinenze dei fabbricati urbani (ad esempio i giardini o i cortili);
 - destinati a servizi pubblici gratuiti (ad esempio i parchi pubblici);
 - dati in affitto per usi non agricoli, che generano redditi diversi;
 - destinati all'esercizio di attività agricole da società commerciali, in quanto generano reddito d'impresa;
 - relativi ad imprese commerciali.

Redditi dei terreni

- Caratteristica dei redditi fondiari è la loro determinazione non in misura della loro percezione, ma nella misura media– ordinaria che deriva dall'applicazione delle tariffe di estimo catastale. Il reddito catastale è:
 - **medio**, perché calcolato sulla media di più anni in modo da considerare un ciclo produttivo che tenga conto della rotazione delle colture e l'alternarsi di vicende favorevoli e sfavorevoli;
 - **ordinario**, perché calcolato come reddito ottenibile da un coltivatore di normale capacità, applicando le tecniche produttive adottate nella zona.

Redditi dei terreni

- Questo criterio di determinazione astratta del reddito ha sollevato dubbi di illegittimità costituzionale per contrasto con l'art. 53 Cost. relativamente al principio di capacità contributiva, ma la Corte Costituzionale (sentenza 31 marzo 1965 n. 16) ha ritenuto non fondata la questione sulla base del fatto che un sistema di tassazione del reddito medio ordinario rappresenta uno stimolo per la produzione, premiando il coltivatore che ottiene un prodotto superiore alla media e penalizzando invece chi produce meno della media.

Redditi dei terreni

- Le tariffe d'estimo devono essere sottoposte a revisione ogni dieci anni o anche prima qualora se ne manifesti l'esigenza per sopravvenute variazioni nelle quantità e nei prezzi dei prodotti e dei mezzi di produzione o nell'organizzazione e strutturazione aziendale.
- L'ultima revisione delle tariffe d'estimo è stata disposta dall'art. 9, co. 11, L. n. 448/2001, per cui fin tanto che non saranno disponibili le nuove tariffe, il reddito deve essere rivalutato, dal periodo d'imposta successivo al 31/12/1996 (art. 3, co. 50, L. n. 662/1996), con l'applicazione di un'aliquota:
 - dell'80% per il reddito dominicale, e
 - del 70% per il reddito agrario.

Redditi dei terreni

- L'art. 1, co. 512 della Legge di Stabilità stabilisce, ai fini IRPEF ed IRES, limitatamente ai periodi di imposta 2013, 2014 e 2015, la rivalutazione del 15% dei redditi dominicali e agrari.
- Fanno eccezione i redditi dominicali e agrari rivenienti da terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola, per i quali la suddetta rivalutazione risulta pari al 5%.

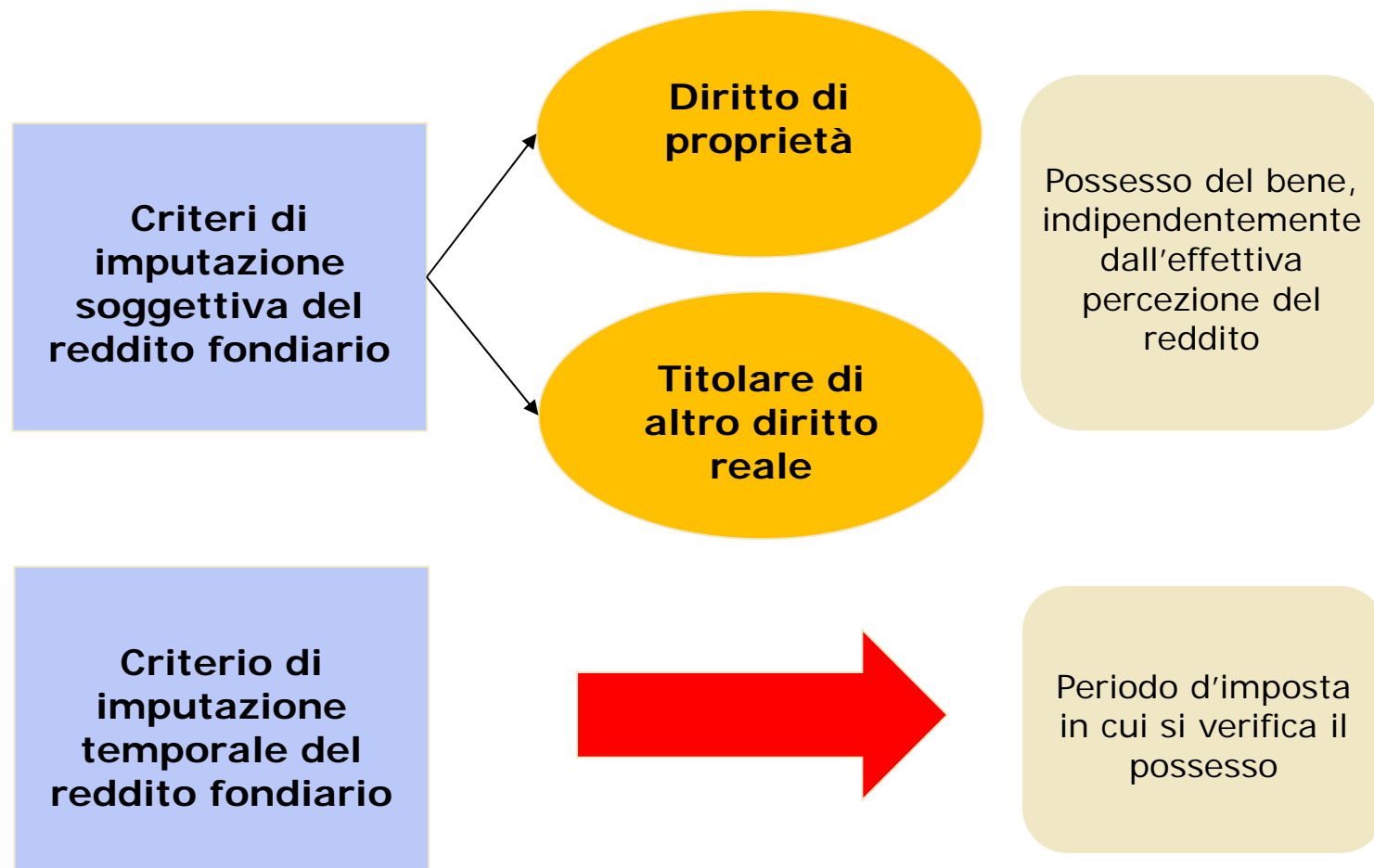
Redditi dei terreni

- La C.M. n. 12/E del 3 maggio 2013 illustra i passaggi contabili che devono essere effettuati sui redditi in questione per tener conto della doppia rivalutazione:
 - la prima rivalutazione è quella prevista dall'art. 3, co. 50, L. n. 662/1996 (80% per il reddito dominicale e 70% per quello agrario);
 - sull'importo risultante opera la seconda rivalutazione del 15% (o 5%), prevista dal comma 512 in esame.
- Per i terreni incolti, l'AF ha precisato che va applicata la rivalutazione del 5% prevista per i coltivatori diretti e per gli IAP, *ivi* incluso il caso in cui il terreno debba essere lasciato a riposo in applicazione delle tecniche agricole (cfr. par. 7.2 della C.M. MEF n. 3/DF/2012).

Redditi dei terreni

	Reddito dominicale		Reddito agrario	
Rendita catastale	€ 100,00		€ 100,00	
Rivalutazione art. 3, comma 50, legge n. 662/1996	80%		70%	
Rendita rivalutata (intermedia)	€ 180,00		€ 170,00	
Rivalutazione art. 1, comma 512, legge n. 228/2012	15%	5%	15%	5%
Rendita rivalutata (finale)	€ 207,00	€ 189,00	€ 195,50	€ 178,50

Soggetti passivi



Soggetti passivi

- L'art. 26 Tuir individua i criteri di imputazione soggettiva e temporale dei redditi fondiari.
- Secondo la disposizione in questione questi redditi sono imputati ai soggetti che possiedono i terreni a titolo di proprietà o altro diritto reale, indipendentemente dall'effettiva percezione, per il periodo d'imposta in cui si è verificato il possesso.
- Non rileva quindi il fatto che dal possesso del bene non sia derivato alcun provento o che non vi sia stato alcun incremento effettivo della situazione patrimoniale, essendo sufficiente il solo possesso ai fini dell'imputazione del reddito.

Soggetti passivi

- In caso di diritto reale, soggetto passivo d'imposta è il titolare dello stesso; in conseguenza, il **nudo proprietario**, non avendo il materiale possesso del bene e non godendone i relativi benefici, non deve dichiarare il terreno.
- In presenza di **comproprietà** il reddito fondiario va ripartito tra i diversi comunisti, per la parte corrispondente al diritto vantato da ciascuno.
- Il **locatario** ed il **comodatario**, in quanto titolari di soli diritti personali, non sono tenuti a dichiarare il reddito derivante dall'immobile detenuto in base, rispettivamente, ad un contratto di locazione o di comodato.

Soggetti passivi

- In regime di **comunione legale** dei beni di cui agli artt. 177 ss. c.c., i redditi degli immobili acquistati a titolo oneroso dopo il matrimonio concorrono a formare il reddito di ciascun coniuge in misura pari al 50% del loro ammontare (o per la diversa quota derivante da specifica pattuizione ex art. 210 c.c.).
- Se però il bene è stato acquistato a titolo oneroso dal coniuge prima del matrimonio ovvero è stato acquistato dopo il matrimonio ma a titolo non oneroso (successione, donazione), concorre a formare il reddito del solo coniuge intestatario.
- In caso di immobili oggetto di un **fondo patrimoniale** (art. 167 c.c.), i redditi dei beni che vi rientrano sono imputati per metà del loro ammontare a ciascuno dei due coniugi.

Reddito dominicale

- Il reddito dominicale è definibile come la parte di reddito fondiario che remunera la proprietà (terra e capitale stabile).
- Esso si determina forfetariamente mediante l'applicazione delle **tariffe d'estimo** a ciascuna particella catastale.
- Se la coltura praticata sul terreno corrisponde a quella registrata in catasto, il reddito potrà essere rilevato direttamente dagli atti catastali; diversamente si dovrà tener conto delle tariffe, approvate con D.Lgs. 568/1993 e successivamente ritoccate dal DI 515/1994, che indicano per ogni Comune il reddito medio ordinario per ettaro di terreno.

Reddito dominicale

- Ai sensi dell'articolo 31 del TUIR, in caso di fondo costituito per almeno 2/3 da terreni coltivabili a prodotti annuali, il reddito dominicale è ridotto al 30% se per un'intera annata si registra una **mancata coltivazione** non dipendente dalla tecnica agraria.
- La **perdita per eventi naturali**, quantificata in almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo, comporta invece l'annullamento del reddito. In questo caso, l'evento dannoso deve essere denunciato all'Ufficio Provinciale dell'Agenzia del Territorio competente entro tre mesi dalla calamità o, se la data non è esattamente determinabile, almeno 15 giorni prima dell'inizio del raccolto.

Reddito dominicale

- La determinazione forfetaria del reddito tiene conto anche delle spese e pertanto non è ammessa nessuna deduzione.
- Sono invece deducibili dal reddito complessivo i canoni, i livelli, i censi e gli oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della Pubblica Amministrazione, ad esclusione dei contributi agricoli unificati (art. 10 co. 1 lett. a) TUIR).

Reddito agrario

- Il reddito agrario è quella parte del reddito dei terreni che remunera il capitale di esercizio e il lavoro e, ai sensi del disposto dell'articolo 32 del TUIR, esprime la redditività media derivante dall'esercizio di attività agricole nei limiti della potenzialità del terreno.
- La parte di reddito prodotta in eccedenza rispetto all'esercizio normale dell'agricoltura viene considerata reddito d'impresa (art. 56 bis Tuir).
- Il reddito agrario si determina forfetariamente (come già visto per il reddito dominicale) sulla base delle tariffe d'estimo sottoposte a revisione periodica.

Reddito agrario

- Sono **tenuti a dichiarare il reddito agrario**, sia che coltivino il terreno direttamente sia tramite dipendenti:
 - l'affittuario, dalla data del contratto;
 - il proprietario o il titolare di altro diritto reale, negli altri casi.
- L'art. 33 del Tuir infatti specifica che, in caso di affitto per uso agricolo, il reddito agrario è imputabile in capo all'affittuario anziché al proprietario.

Reddito agrario

- In caso di **conduzione associata del fondo** (contratti di mezzadria, colonia e soccida), il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza. A tal fine, il possessore o l'affittuario del terreno devono conservare un atto sottoscritto da tutti gli associati dal quale risulti la quota a ciascuno spettante e la data di decorrenza del contratto.
- Se manca la ripartizione del reddito, o se l'atto non è sottoscritto da tutti gli associati, il reddito si presume imputato a tutti in parti uguali.
- Tale meccanismo non trova applicazione quando la conduzione associata è operata attraverso un soggetto societario: in questo caso infatti il reddito prodotto è reddito d'impresa.

Reddito agrario

- In caso di **perdita per mancata coltivazione** il reddito agrario è considerato inesistente.
- Comporta, altresì, l'annullamento del reddito agrario (come del reddito dominicale) la **perdita per eventi naturali**, quantificata in almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo.
- L'evento dannoso, nuovamente, deve essere denunciato all'Ufficio Provinciale dell'Agenzia del Territorio competente entro tre mesi o, se la data non è determinabile, almeno 15 giorni prima dell'inizio del raccolto.

Attività agricole e impresa agraria



Attività agricole e impresa agraria

- Il reddito agrario è connesso all'esercizio di attività agricole, e l'impresa agraria è quella che ha per oggetto attività agricole, nei limiti delle potenzialità del terreno.
- L'art. 32 del Tuir elenca le attività agricole che possono essere classificate in:
 - attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
 - allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno $\frac{1}{4}$ dal terreno;
 - attività dirette alla produzione di vegetali in serra (sia tramite strutture fisse che mobili, anche se provvisorie) se la superficie adibita alla produzione è inferiore o uguale al doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste.
 - ...

Attività agricole e impresa agraria

- attività di cui all'art. 2135, co. 3 c.c., cosiddette connesse, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, anche se non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o dal bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati ogni due anni con decreto ministeriale;
- produzione e cessione di energia calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché la produzione e la cessione di carburanti ottenuti da produzioni vegetali e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo effettuate da imprenditori agricoli;
- funghicoltura. Tale attività deve essere diretta alla produzione del fungo od alla manipolazione, trasformazione ed alienazione del fungo;
- coltivazione per conto terzi.

Attività agricole e impresa agraria

- Il reddito agrario è strettamente connesso con i limiti delle potenzialità del terreno, per cui il superamento dei limiti di cui sopra comporta che l'attività svolta per la parte eccedente è produttiva di reddito d'impresa, e di conseguenza **l'imprenditore agricolo assume la qualifica di imprenditore commerciale.**
- La stessa attività da quindi luogo a reddito agrario per la parte rientrante nei limiti, e a reddito d'impresa per l'eccedenza.
- Il trattamento fiscale delle attività eccedenti i limiti di reddito agrario è descritto dagli art. 56 e 56 *bis* del Tuir.
- Ai sensi dell'art. 71, co. 2 *bis*, inoltre, le disposizioni di cui all'art. 56 *bis*, co. 2 e 3 si applicano anche ai redditi (diversi) derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente.

Variazioni del reddito fondiario dei terreni

- Si rende necessario variare il classamento risultante dal catasto quando viene **sostituita la coltura**. Le variazioni devono essere denunciate all'Ufficio Provinciale dell'Agenzia del Territorio competente da parte:
 - del titolare del diritto reale sul terreno;
 - dall'affittuario, se il terreno è concesso in affitto per usi agricoli;
 - da uno degli associati, in caso di conduzione associata.
- Se in sede di classamento non è possibile attribuire ai terreni qualità o classi già esistenti nel comune o nelle zone censuarie, si applicano le tariffe d'estimo più prossime per ammontare fra quelle attribuite ai terreni della stessa qualità di coltura ubicati in altri Comuni o sezioni censuarie equiparabili da un punto di vista agrologico.

Variazioni del reddito fondiario dei terreni

- La denuncia deve essere presentata entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la variazione della coltura.
- La variazione del reddito ha effetto dall'anno in cui si è verificata la sostituzione della coltura nel caso in cui la stessa produca maggior reddito (od in caso di diminuzione e di denuncia tardiva oltre il 31 gennaio).
- Nel caso di sostituzione di colture con altre di minor reddito, la variazione ha effetto:
 - dall'anno in cui si è verificata la sostituzione se la relativa denuncia è presentata entro il 31 gennaio dell'anno successivo;
 - dall'anno di presentazione della denuncia nel caso in cui la stessa è presentata entro i termini.

Variazioni del reddito fondiario dei terreni

- Anche nell'eventualità che diminuisca la **produttività del terreno** per **naturale esaurimento o per altra causa di forza maggiore**, questa deve essere denunciata all'Ufficio Provinciale dell'Agenzia del Territorio competente ed ha effetto:
 - dall'anno in cui si è verificata la diminuzione, se la denuncia viene presentata entro il 31 gennaio dell'anno successivo;
 - dall'anno di presentazione della denuncia, se questa viene presentata oltre il 31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la diminuzione.
- Tali disposizioni, espressamente previste per i redditi dominicali agli artt. 29 e 30 Tuir, sono applicabili anche ai redditi agrari per effetto del richiamo di cui all'art. 34, co. 3.

Affitto di terreni per usi agricoli

- Qualora i terreni siano dati in **affitto per usi agricoli** il reddito agrario ritratto dal fondo deve essere dichiarato dall'affittuario. Il proprietario (o il titolare di altro diritto reale) è tenuto a dichiarare il solo reddito dominicale, aumentato della rivalutazione di legge, indipendentemente dal reddito effettivamente percepito (ovvero il canone di locazione).
- Se però il terreno è dato in affitto in regime di canone vincolato, l'art. 185 Tuir prevede che il reddito dominicale è pari al minore tra il canone d'affitto e l'80% della rendita catastale rivalutata.
- L'agevolazione in parola riguarda il solo reddito dominicale: il reddito agrario è determinato in base alle regole ordinarie.

Affitto di terreni per usi agricoli

- L'art. 14, co. 3, della L. n. 441/1998 ha introdotto un **regime agevolato** per l'affitto di terreni a giovani che alla data della stipula del contratto non abbiano compiuto **quarant'anni di età** ed abbiano la qualifica di **coltivatori diretti** o imprenditori agricoli a titolo principale (tali qualifiche possono essere assunte entro 12 mesi dalla stipula).
- L'agevolazione si applica se il contratto è di durata non inferiore ai 5 anni e prevede che l'affittuario dichiari il reddito agrario senza rivalutazione del 70% e il proprietario dichiari il reddito dominicale senza rivalutazione dell'80%.
- Le **indennità** percepite dagli affittuari dei terreni agricoli per il **rilascio anticipato del fondo** sono tassate come redditi diversi di natura fondiaria non determinabili catastalmente (R.M. 26 agosto 1995 n. 239/E).

Plusvalenza da lottizzazione

- L'art. 67 del Tuir elenca i redditi diversi generati dai terreni.
- In primo luogo si evidenzia la plusvalenza realizzata mediante la **lottizzazione** dei terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici.
- Con il termine «*lottizzazione*» non ci si riferisce al semplice frazionamento del terreno ma a qualsiasi utilizzazione del suolo che preveda la realizzazione contemporanea o successiva di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico od industriale che comportino la trasformazione edilizia o urbanistica dei terreni con la realizzazione di opere primarie e secondarie, anche se in contrasto con i vincoli urbanistici (Circ. Ministero Lavori Pubblici n. 3210 del 28/10/1967).

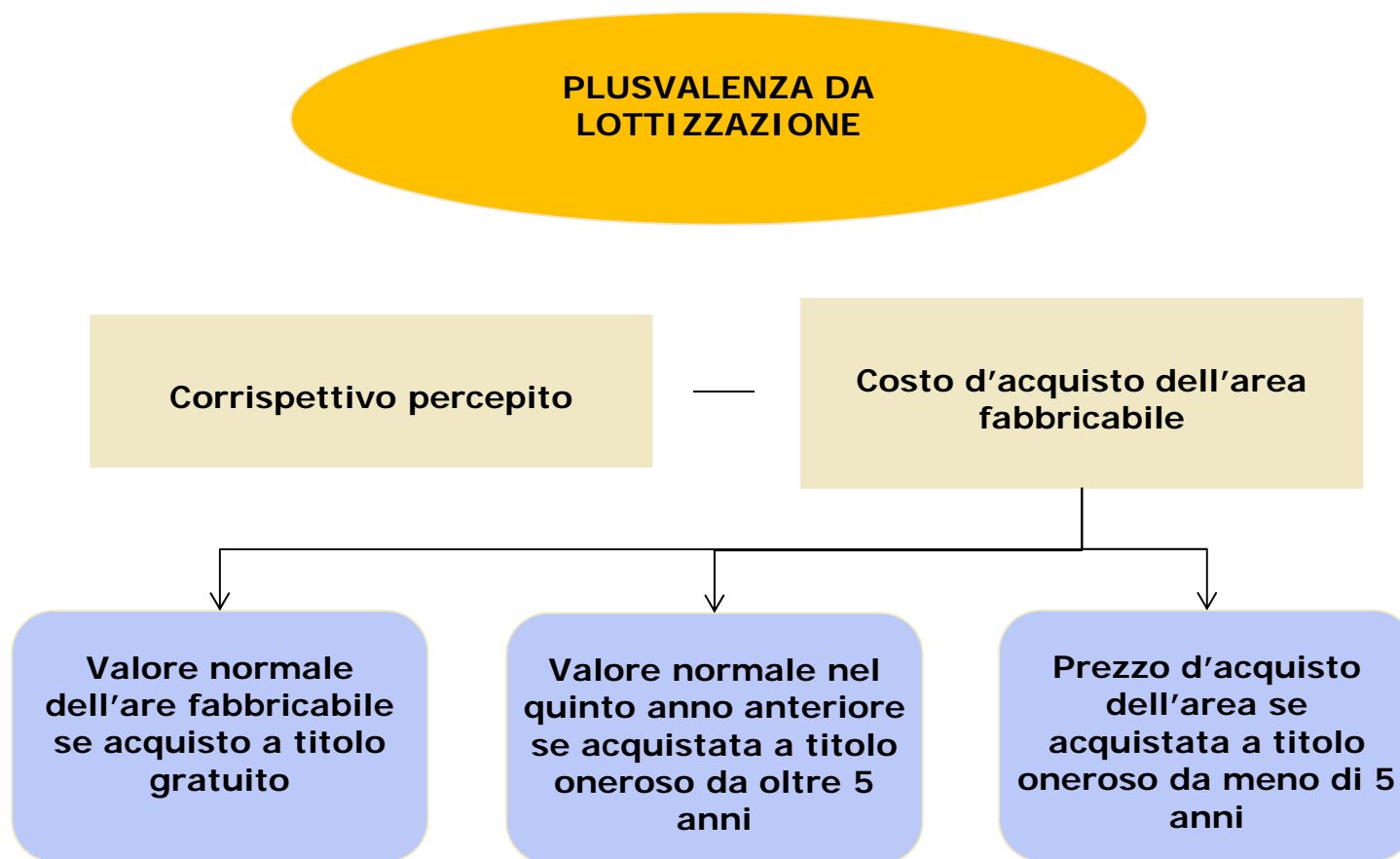
Plusvalenze immobiliari

- Le plusvalenze immobiliari sono quelle elencate nell'art. 67 Tuir; consistono nella cessione a titolo oneroso di:
 - Terreni lottizzati;
 - Terreni agricoli acquistati da non più di cinque anni;
 - Terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria;
 - Fabbricati acquistati o costruiti da non più di cinque anni.
- Il termine «**cessione**» va inteso in senso ampio e comunque tale che la titolarità di un bene venga trasferita dalla sfera giuridica di un soggetto a quella di un altro. Non è tale il passaggio dei beni dalla sfera personale alla sfera imprenditoriale della persona fisica.
- L'art. 9, co. 5, del Tuir dispone, infatti, che le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento.

Plusvalenze immobiliari

- Argomentando dalla definizione ampia di cessione si è giunti a ricomprendervi:
 - la permuta;
 - la *datio in solutum*;
 - tutte le ipotesi di cessione e/o costitutive di diritti reali nonché di conferimento degli stessi;
 - divisione con conguaglio (rileva per le imposte dirette limitatamente alla parte eccedente il valore dell'ammontare spettante sulla massa comune);
 - costituzione di servitù, ove anche in mancanza del trasferimento della titolarità del bene si ritiene prevalente l'aspetto costitutivo di diritti reali.

Plusvalenza da lottizzazione



Plusvalenza da lottizzazione

- La legge urbanistica (L. n. 1150/1942) precisa che l'autorizzazione da parte del comune alla lottizzazione di un terreno a scopo edilizio è subordinata alla stipula di una convenzione che stabilisca tutti gli oneri a carico del privato per quanto riguarda la realizzazione delle opere di urbanizzazione (cfr. Cass. 14 dicembre 2007, n. 26275).
- La giurisprudenza ha confermato che la convenzione è condizione di efficacia del provvedimento di autorizzazione alla lottizzazione, sicché l'autorizzazione del piano di lottizzazione da parte del comune non produce effetti in favore del privato sino a che non sia intervenuta la stipula della convenzione.

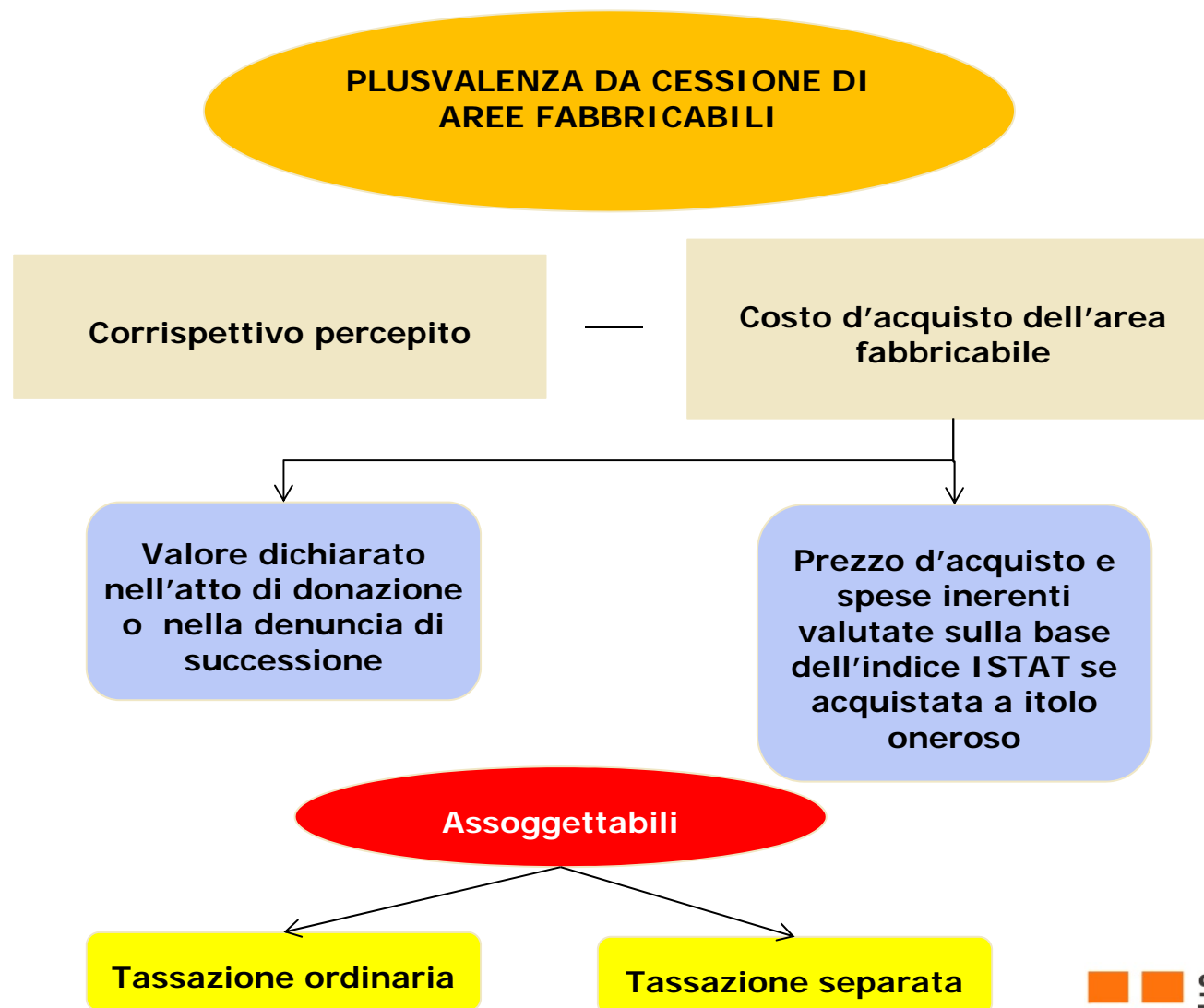
Plusvalenza da lottizzazione

- La R.M. n. 319 del 24 luglio 2008 ha risolto la questione di quando un terreno cessa di essere qualificato semplicemente come "*suscettibile di utilizzazione edificatoria*" e diviene un "*terreno lottizzato*". La risoluzione precisa che un terreno può dirsi lottizzato e la sua cessione apprezzarsi ai fini della applicazione dell'art. 67, lett. a), del Tuir quando il comune abbia approvato il piano di lottizzazione e sia stata stipulata la relativa convenzione di lottizzazione.
- La data di inizio della lottizzazione coincide con quella di stipula della convenzione giacché l'autorizzazione comunale è subordinata alla stipula della convenzione stessa.

Plusvalenza da lottizzazione

- Il costo di acquisto è ricavabile dalla lettura dell'art. 68, co. 2. In questo caso il costo d'acquisto è pari:
 - al valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione se i terreni sono stati acquisiti gratuitamente ovvero in caso di donazione o successione (sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Bari 18 marzo 2005 n. 57);
 - al valore normale nel quinto anno anteriore se i terreni sono stati acquisiti a titolo oneroso oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione;
 - al prezzo d'acquisto, se l'acquisto a titolo oneroso è avvenuto entro i cinque anni precedenti la lottizzazione.

Plusvalenza da cessione di aree fabbricabili



Plusvalenza da cessione di aree fabbricabili

- La **cessione a titolo oneroso di aree considerate edificabili** in base al piano regolatore generale od agli altri strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione stessa (art. 67, co. 1, lett. b), TUIR) genera plusvalenze tassabili indipendentemente dalla durata del possesso (entro/oltre cinque anni) e dal titolo dell'acquisto (anche per successione).
- La definizione di «**area edificabile**» è fornita dal decreto Bersani art. 36, co. 2, del D.L. n. 223/2006: per considerare un terreno edificabile è sufficiente che lo strumento urbanistico generale adottato dal Comune (Prg) ne preveda l'utilizzabilità a scopo edificatorio indipendentemente dall'approvazione di quest'ultimo da parte della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo, comunque denominati.

Plusvalenza da cessione di aree fabbricabili

- Il costo d'acquisto, che va sottratto dal corrispettivo per determinare la plusvalenza, è pari:
 - alla somma del costo d'acquisto e delle spese inerenti, rivalutata in base alla variazione dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo, in caso di terreni acquistati a titolo oneroso;
 - al valore dichiarato nell'atto di donazione o nella denuncia di successione aumentato delle spese inerenti, in caso di acquisto a titolo gratuito. La Corte Costituzionale, con Sentenza 9 luglio 2002 n. 328, ha chiarito che, come nel caso precedente, il valore deve essere rivalutato in base alla variazione dell'indice ISTAT. L'Agenzia delle Entrate ha accolto le direttive della Suprema Corte nella circolare 6 novembre 2002 n. 81.

Plusvalenza da cessione di aree fabbricabili

- Tali plusvalenze sono soggette a **tassazione separata**, ex art. 17, co. 1, lett. g-*bis*) Tuir. I criteri per la determinazione dell'imposta sono descritti dall'art. 21, co. 1, ai sensi del quale l'imposta è calcolata applicando l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto nel biennio anteriore. In sede di dichiarazione dei redditi è comunque possibile optare per la tassazione ordinaria.
- Si ricorda che la Finanziaria per il 2006 aveva introdotto la possibilità di tassare tali plusvalenze applicando, previa apposita richiesta resa al notaio rogante, un'imposta sostitutiva, secondo quanto disposto dall'art. 1, co. 496, del **12,50%** (poi portata al 20% dall'art. 3, co. 4 del D.L. n. 262/2006). Successivamente la legge finanziaria 2007 al co. 310 ha escluso questa possibilità a decorrere dal primo gennaio 2007.

Rivalutazione dei terreni

- L'art. 1, co. 473, della legge di Stabilità, ha prorogato al 30 giugno 2013 il termine per il pagamento dell'imposta sostitutiva e per la redazione e il giuramento della perizia di stima utile per la rideterminazione del valore delle quote e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2013, agli effetti della plusvalenza di cui all'art. 67 D.P.R. n. 917/1986 (Irpef).
- I soggetti che possono fruire della riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni sono:
 - le persone fisiche non esercenti attività d'impresa;
 - le società semplici, società e associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 TUIR;
 - gli enti non commerciali per quel che attiene alle attività non inerenti all'attività d'impresa.

Rivalutazione dei terreni

- Oggetto della rivalutazione sono i terreni agricoli, terreni edificabili e terreni lottizzati o su cui siano state costruite opere per renderli edificabili.
- Il contribuente che intende usufruire della rideterminazione del valore del terreno (con riferimento alla data del 1° gennaio 2013), deve redigere apposita perizia giurata di stima entro il 30 giugno 2013, ovvero entro la data di stipula dell'atto se la cessione avviene prima di tale termine e deve provvedere al versamento dell'importo eventualmente dovuto entro il 1° luglio 2013.
- L'imposta sostitutiva è dovuta in misura del 4%, sia per i terreni edificabili che per quelli a destinazione agricola.
- I dati relativi alla nuova rideterminazione devono essere indicati nel quadro RM del modello di dichiarazione UNICO relativo all'anno d'imposta 2013.

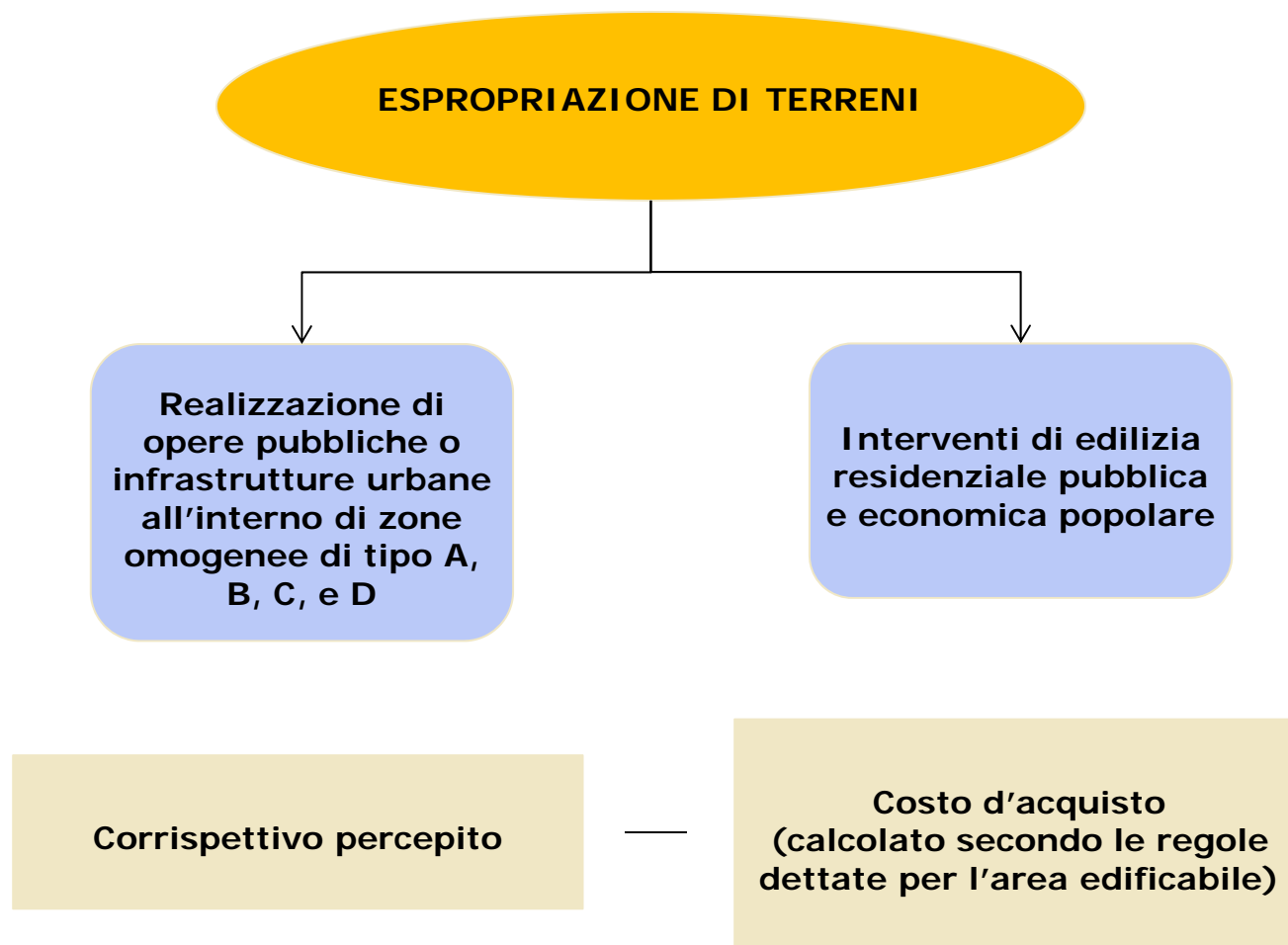
Rivalutazione dei terreni

- Affinché il valore "*rideterminato*" possa assumere rilievo agli effetti del calcolo della plusvalenza, è necessario che esso costituisca valore normale minimo di riferimento anche ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali (art. 7, co. 6, della L. n. 448/2001).
- Pertanto, qualora il contribuente intenda avvalersi del valore rideterminato deve necessariamente indicarlo nell'atto di cessione, anche se il corrispettivo fosse inferiore. In tal caso, le imposte di registro, ipotecarie e catastali devono essere assolte sul valore di perizia indicato nell'atto di trasferimento.
- Nel caso in cui, invece, nell'atto di trasferimento sia indicato un valore inferiore a quello rivalutato, si rendono applicabili le regole ordinarie di determinazione delle plusvalenze indicate nell'art. 68 del Tuir, senza tener conto del valore rideterminato.

Rivalutazione dei terreni

- La C.M. n. 1/E del 2013, ha precisato che il contribuente ha anche facoltà di rideterminare «*al ribasso*» il valore del terreno in precedenza rivalutato.
- L'art.7, co. 2, lett. ee), del D.L. 70/2011 ha stabilito che i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto di terreni edificabili o agricoli, qualora abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei beni medesimi, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata.
- Qualora l'imposta pagata in occasione della precedente rideterminazione sia maggiore di quella dovuta entro il 30 giugno 2013 non deve essere effettuato alcun versamento. Al riguardo, appare opportuno precisare che, in tal caso, per espressa previsione normativa, la parte eccedente non può essere chiesta a rimborso.

Plusvalenze da espropri



Plusvalenze da espropri

- Costituisce una fattispecie particolare della cessione a titolo oneroso l'espropriazione e l'occupazione acquisitiva di un terreno (anche edificabile).
- L'art. 11 della L. 413/1991 ha, infatti, disposto la tassazione delle somme percepite a titolo di indennità di esproprio o di cessione volontaria nel corso del provvedimento espropriativi e a seguito di occupazione acquisitiva.

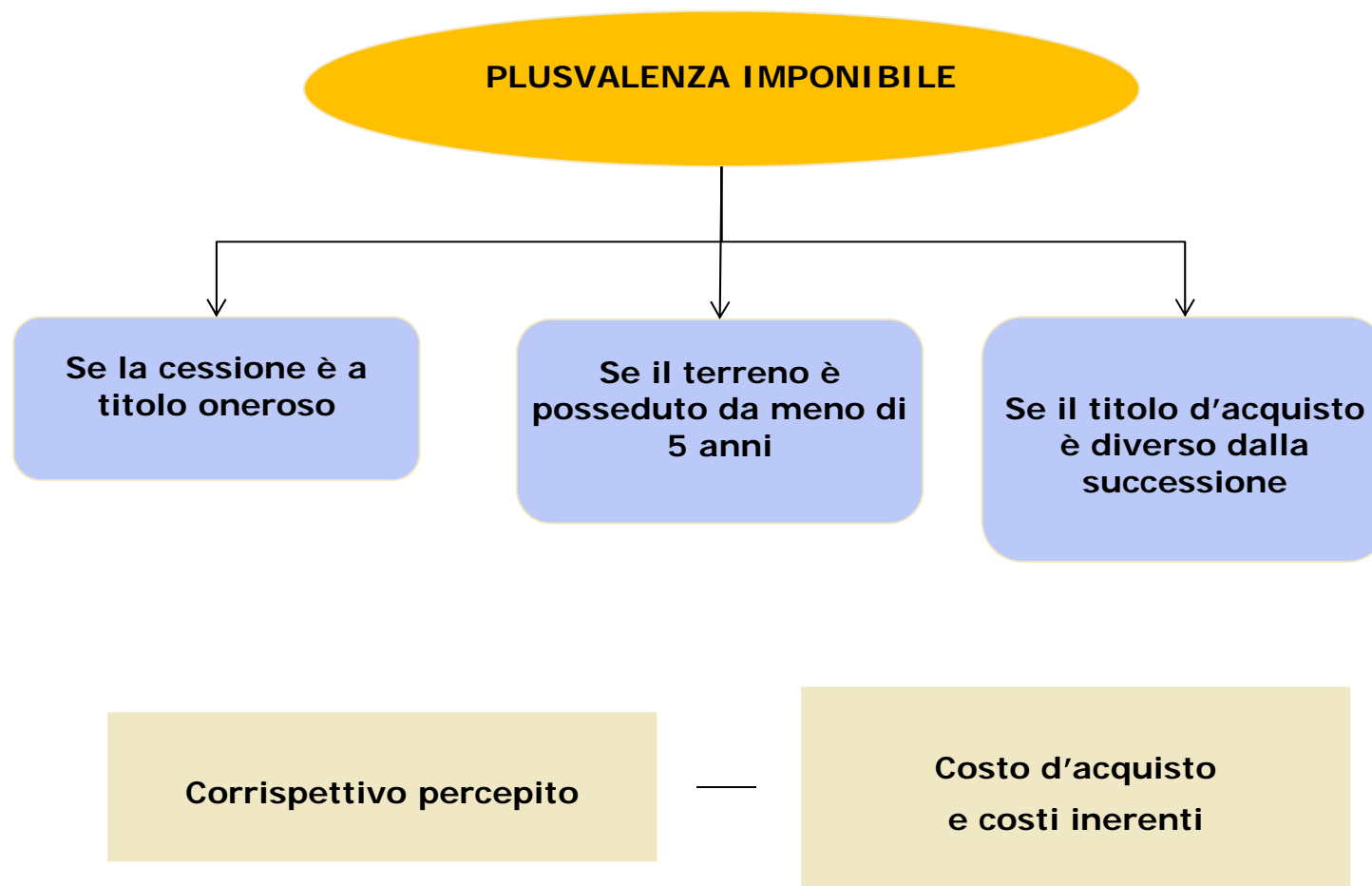
Plusvalenze da espropri

- La C.M. 24 luglio 1998 n. 194/E ha precisato che affinché si applichi la disciplina in esame è necessario che le indennità e le altre somme siano corrisposte ad aree destinate alla realizzazione:
 - di opere pubbliche o di infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C e D indicate dal D.M. 2 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici. Il riferimento alle zone omogenee è tassativo, senza discriminare tra terreni agricoli e aree fabbricabili;
 - di interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica popolare (legge 167/1962).
- Non sono invece tassate le indennità di esproprio di terreni non edificabili rientranti in zone diverse (ad es.: di tipo E od F).

Plusvalenze da espropri

- Le plusvalenze si calcolano come differenza tra le indennità e il costo d'acquisto, che si calcola con le stesse modalità previste nella cessione di un'area fabbricabile.
- Gli interessi e le somme di rivalutazione monetaria percepiti concorrono alla formazione della base imponibile.
- Infine, ai sensi dell'art 11 co. 7 della L. n. 413/1991, le indennità e le somme derivanti dalle operazioni di espropriazione e di occupazione sono soggette ad una ritenuta a titolo di imposta del 20%, operata dagli enti eroganti. La ritenuta si considera effettuata a titolo di acconto se, in sede di dichiarazione dei redditi, si opta per la tassazione separata od ordinaria.

Plusvalenze da cessione di terreni non edificabili



Plusvalenze da cessione di terreni non edificabili

- La plusvalenza derivante dalla cessione di terreno non edificabile è imponibile se:
 - la cessione è a titolo oneroso;
 - il terreno è posseduto da meno di 5 anni;
 - il titolo di acquisto è diverso dalla successione.
- Se la cessione è a titolo oneroso si deve verificare il periodo di possesso: se è superiore a 5 anni la plusvalenza non è mai imponibile indipendentemente dal titolo di acquisto del terreno.
- Se invece il terreno è posseduto da meno di 5 anni, si deve controllare il titolo di acquisto: la successione rende la plusvalenza non imponibile, mentre un acquisto a titolo oneroso o a seguito di donazione comporta l'assoggettabilità della plusvalenza a tassazione.

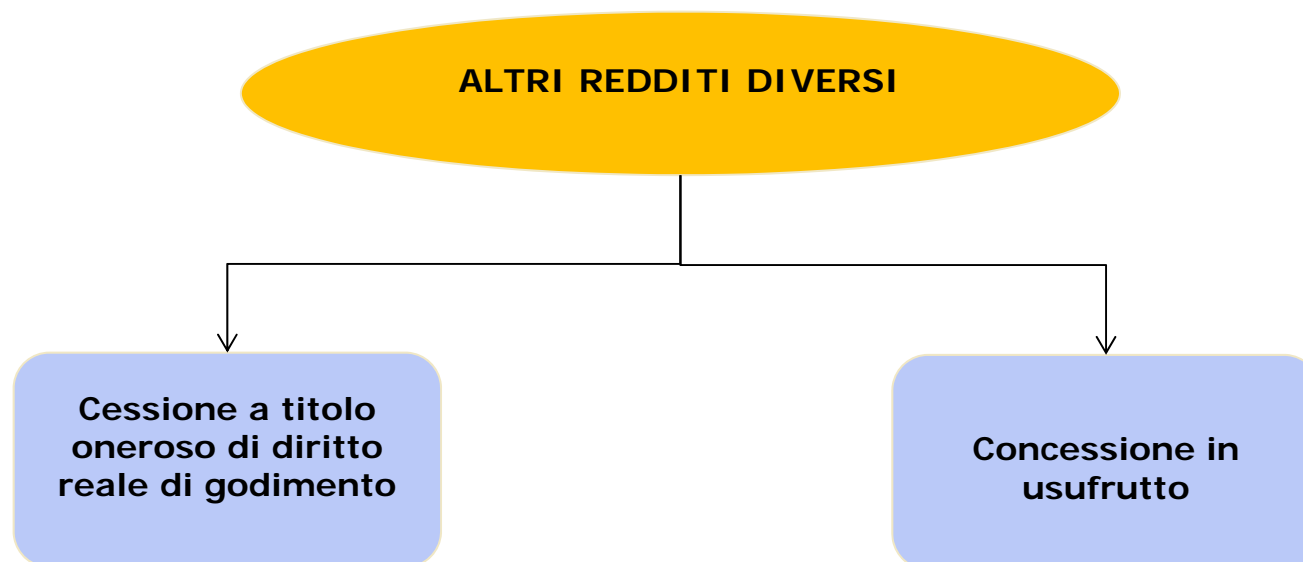
Plusvalenze da cessione di terreni non edificabili

- La cessione di terreni non edificabili posseduti al di fuori dell'attività imprenditoriale è tassata *ex art. 67, co. 1, lett. b)* Tuir quale reddito diverso, sulla base dei criteri dettati dal successivo art. 68, co.1.
- Tale ultima norma stabilisce i criteri per il calcolo della plusvalenza determinata come differenza tra l'ammontare del corrispettivo percepito ed il prezzo di acquisto del bene ceduto, aumentato dei costi inerenti.
- In caso di terreno acquisito per donazione, si assume come prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante.
- La plusvalenza così ottenuta concorre alla formazione del reddito complessivo del soggetto cedente. Non è prevista la tassazione separata.

Plusvalenze da cessione di terreni non edificabili

- La plusvalenza è imponibile al momento della percezione del corrispettivo (c.d. **principio di cassa**) e limitatamente alla parte incassata. In caso di riscossione del corrispettivo frazionata in più anni, il costo di acquisizione e gli altri costi inerenti sono dedotti in proporzione al corrispettivo percepito nell'anno.
- L'art. 37 comma 38 del D.L. n. 223/2006 ha modificato l'art. 67, co. 1, lett. b), del Tuir, andando a sopprimere il riferimento alla donazione. In tal modo, è stata resa quindi tassabile la plusvalenza anche a seguito di cessione di terreno acquisito proprio per donazione.
- In questo caso, il termine dei 5 anni non decorre però dalla data dell'atto di donazione, ma, come precisa lo stesso art. 37, dalla data di acquisto del bene da parte del donante.

Plusvalenze da cessione di terreni non edificabili



Cessione del diritto reale di godimento e concessione di usufrutto

- Si considerano di seguito le fattispecie residuali di redditi diversi generati da terreni.
- La **concessione in usufrutto** di terreni viene tassata in capo al nudo proprietario come reddito diverso ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. h), Tuir. Il reddito è pari alla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le (eventuali) spese specificamente inerenti alla sua produzione (art. 71, co. 2).
- La **cessione a titolo oneroso di un diritto reale di godimento** è invece tassata al pari della cessione della piena proprietà per effetto dell'art. 9, co. 5, Tuir. La disposizione in esame infatti detta una presunzione assoluta, che assimila alle cessioni gli atti a titolo oneroso di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento.

L'impatto dell'IMU sui redditi fondiari

- A differenza della vecchia ICI, l'IMU - pur essendo un'imposta con una impronta patrimoniale - esplica alcuni effetti ai fini delle imposte sui redditi. Infatti è stretta la connessione tra IMU e IRPEF (comprese le relative addizionali comunali e regionali).
- In particolare, l'IMU sostituisce, per la **componente immobiliare**, l'IRPEF e le relative addizionali dovute in riferimento ai redditi fondiari degli **immobili non locati** (art. 8, D.Lgs. n. 23/2011). Quindi per gli immobili non locati (compresi quelli concessi in comodato e quelli utilizzati a uso promiscuo dal professionista) o non affittati risulta dovuta la sola IMU, mentre per quelli locati o affittati risultano dovute tanto l'IMU quanto l'IRPEF.

L'impatto dell'IMU sui redditi fondiari

- Più nel dettaglio, oltre all'IMU, sono ancora tassati anche ai fini delle imposte dirette:
 - il **reddito agrario** (art. 32 TUIR);
 - i **redditi fondiari diversi** da quelli cui si applica la **cedolare secca** (in pratica, i redditi derivanti da locazione se non si è optato per la cedolare secca);
 - i redditi derivanti dagli **immobili** non produttivi di reddito fondiario e cioè quelli **strumentali** sia per natura che per destinazione (art. 43 TUIR);
 - i redditi derivanti dagli **immobili posseduti dai soggetti passivi IRES**.

L'impatto dell'IMU sui redditi fondiari

Terreni non affittati:

- Il principio di **alternatività IMU-IRPEF** trova una parziale applicazione nell'ipotesi di **terreni non affittati**, tenuto conto della previsione di cui all'art. 9, co. 9, D.Lgs. n. 23/2011, laddove dispone che il reddito agrario di cui all'art. 32 TUIR continua ad essere assoggettato alle ordinarie imposte erariali sui redditi. In tale ipotesi, pertanto, risultano dovute l'IRPEF e le relative addizionali sul reddito agrario, mentre l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali sul solo reddito dominicale.

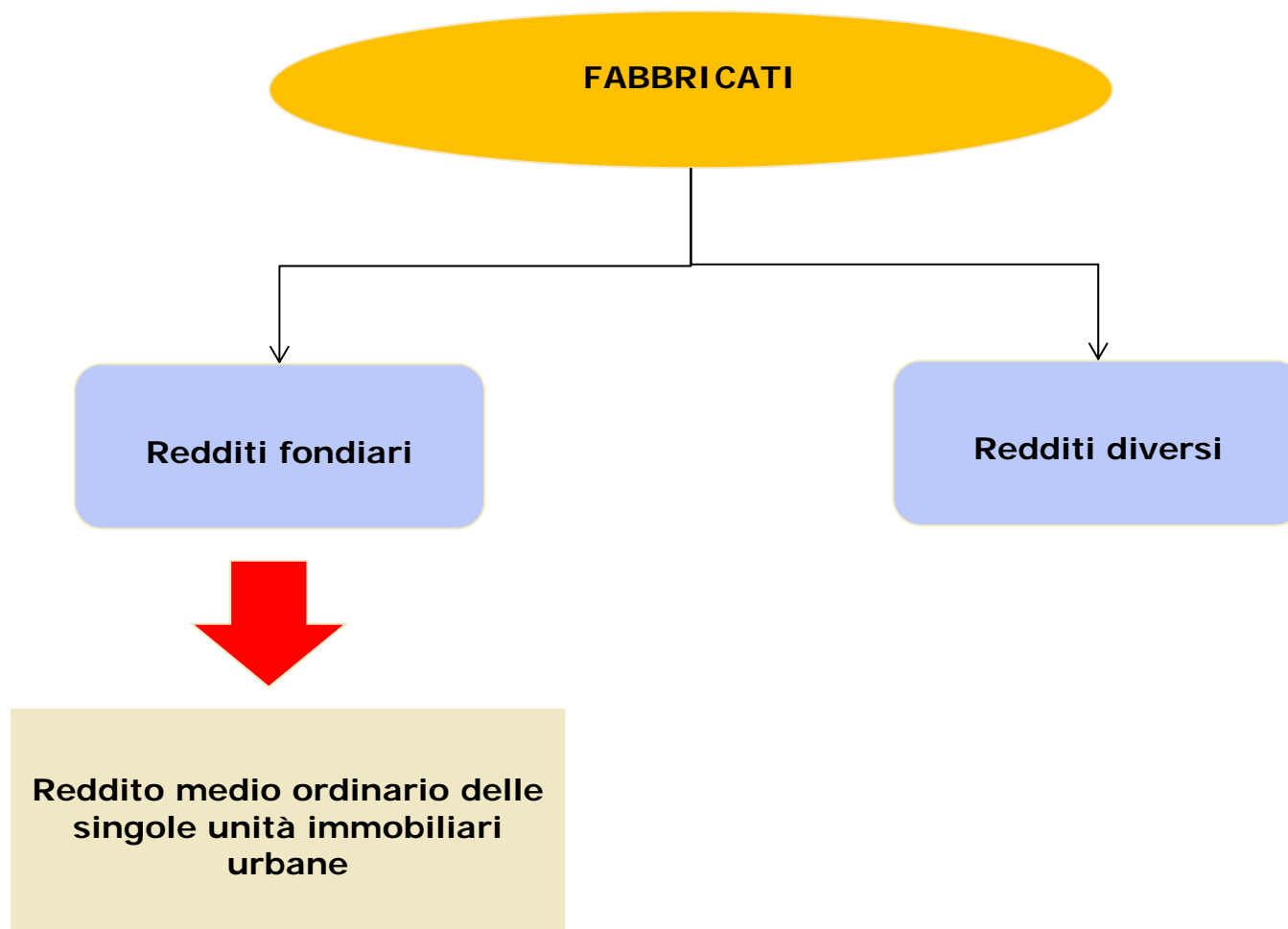
L'impatto dell'IMU sui redditi fondiari

Immobili esenti:

- A seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 16/2012, gli immobili esenti dall'IMU sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, ove dovute (cfr. ad es. **terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina** di cui all'art. 7, co. 1, lett. h), D.Lgs. n. 504/1992).
- La locuzione "*ove dovute*" è finalizzata a ribadire che, nel momento in cui si verifica un'esenzione ai fini IMU, devono comunque continuare ad applicarsi le regole ordinarie proprie che disciplinano l'IRPEF e le relative addizionali (cfr. ad es. **fabbricati rurali ad uso strumentale** di cui all'art. 9, co. 3-*bis*, D.L. n. 557/1993, ubicati nei **comuni classificati montani o parzialmente montani**).

I redditi dei fabbricati

I redditi dei fabbricati



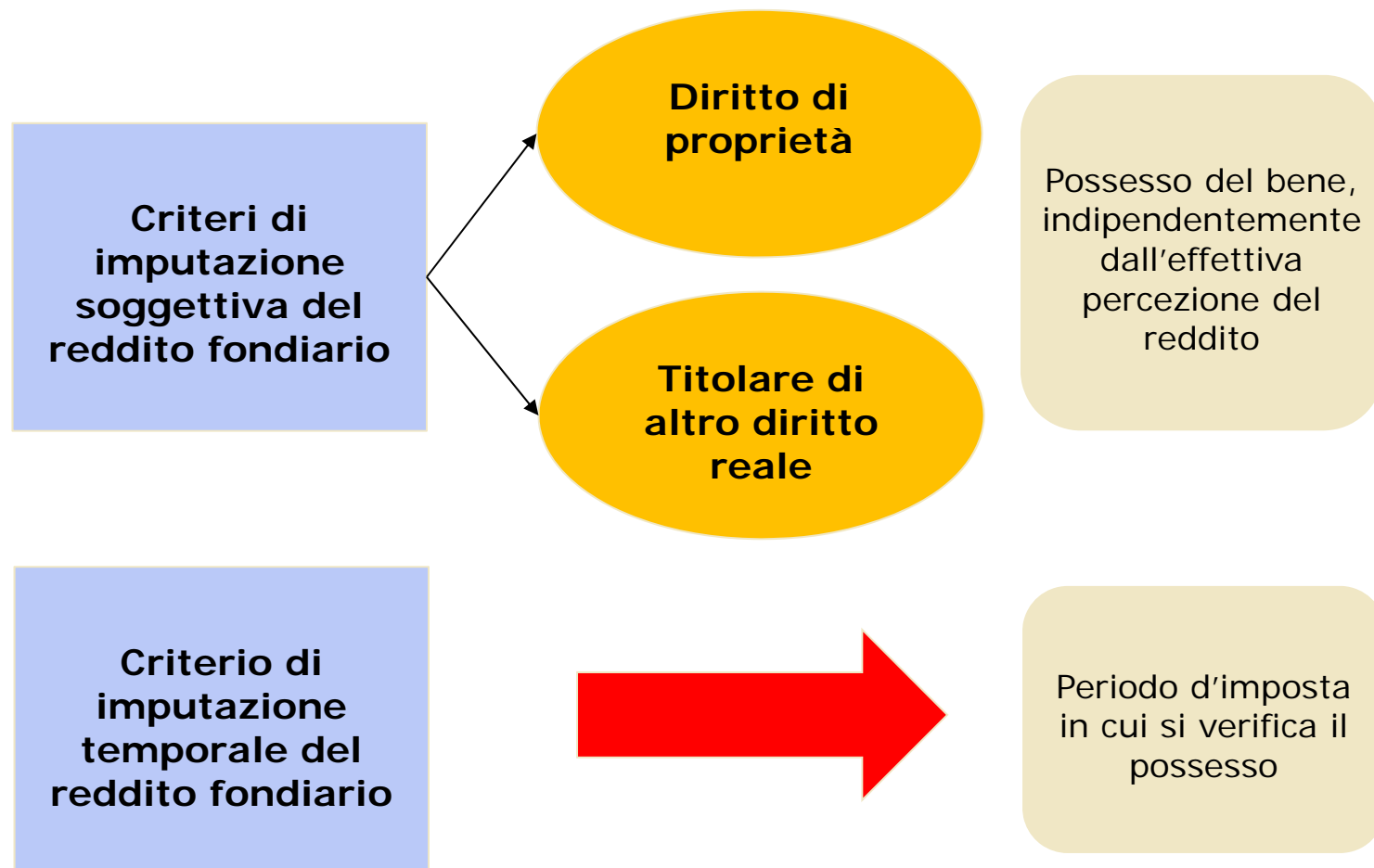
I redditi dei fabbricati

- I fabbricati contribuiscono alla formazione del reddito delle persone fisiche con le stesse modalità già descritte per i terreni.
- I fabbricati generano pertanto:
 - **redditi fondiari**, a loro volta distinguibili in:
 - redditi figurativi, rappresentati da redditi dei fabbricati, derivanti dall'applicazione delle
 - tariffe d'estimo catastali;
 - **redditi effettivi**, derivanti dalle locazioni;
 - **redditi diversi**.

I redditi dei fabbricati

- I redditi dei fabbricati sono ascrivibili tra i redditi fondiari alle stesse regole previste dall'art. 25 Tuir, richiedendo quindi l'iscrizione o l'iscrivibilità dell'immobile in catasto con attribuzione di rendita e la collocazione all'interno dei confini della Repubblica;
- Anche per i fabbricati, inoltre, il reddito fondiario è un reddito medio ordinario. Infatti, ai sensi dell'art. 36, co. 1 il **reddito dei fabbricati** è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile dalle singole unità immobiliari urbane.
- Il successivo co. 2 precisa che per unità immobiliari urbane si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili, suscettibili di reddito autonomo. L'unità immobiliare può pertanto essere costituita da parte di un fabbricato (ad es., un appartamento), da un intero fabbricato o da più fabbricati.

Soggetti passivi



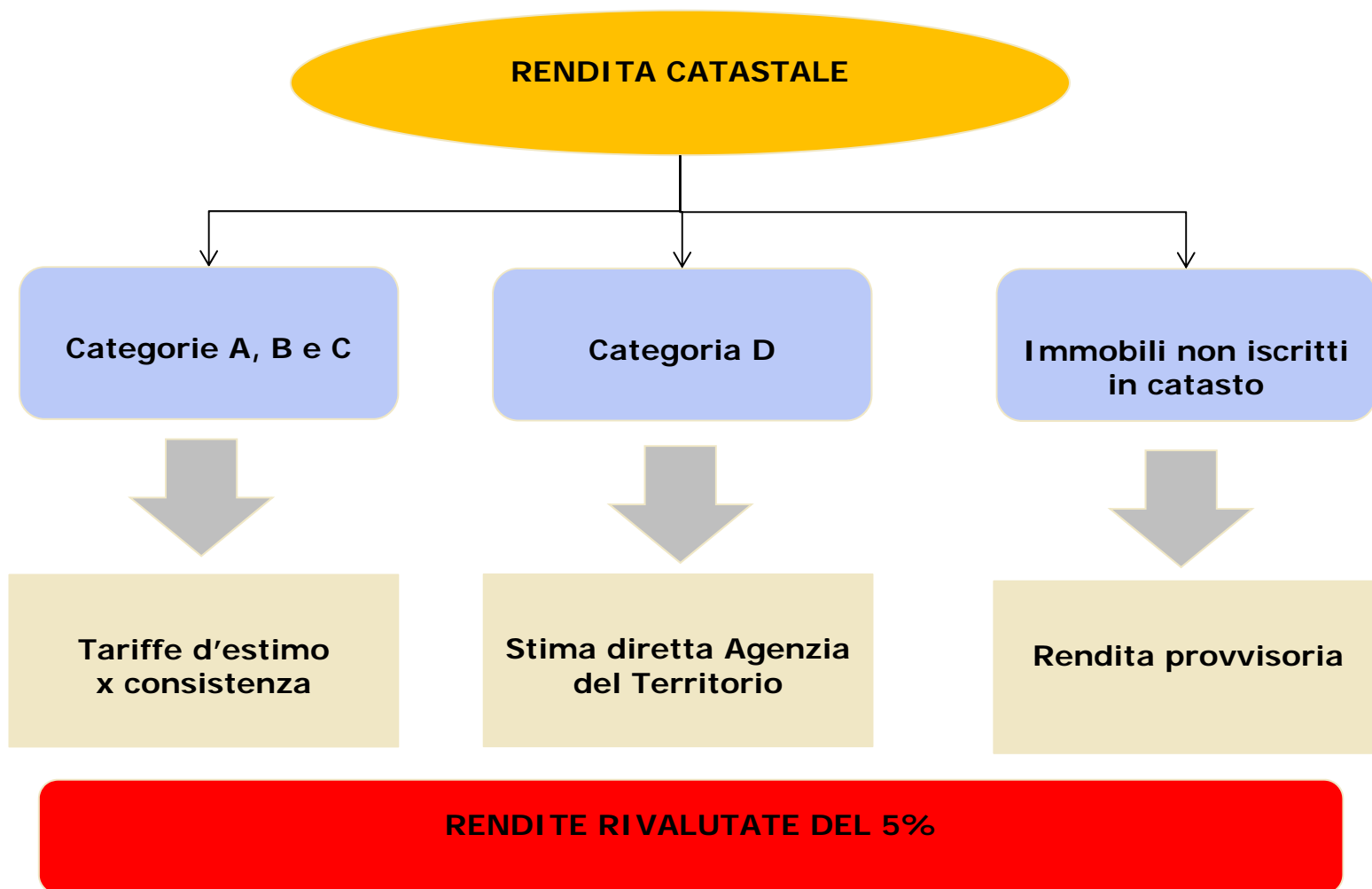
Soggetti passivi

- I redditi derivanti dai fabbricati sono imputabili ai soggetti individuati sulla base dei criteri di cui all'art. 26 Tuir, e quindi il proprietario o il titolare di altro diritto reale di godimento, indipendentemente dalla percezione effettiva del reddito, per il periodo d'imposta in cui si è verificato il possesso.
- In presenza di diritto reale il nudo proprietario è esonerato dall'obbligo dichiarativo;
- Gli immobili concessi in comodato o locazione non devono essere dichiarati dal comodatario/conduuttore ma dal comodante/locatore, in quanto non si tratta di diritti reali;
- In caso di comproprietà il reddito fondiario va ripartito tra ciascun contitolare del diritto.

Soggetti passivi

- In caso di **comunione legale**, i redditi degli immobili acquistati a titolo oneroso dopo il matrimonio concorrono a formare il reddito di ciascun coniuge in misura pari al 50%, indipendentemente da ogni diversa intestazione dei beni stessi. Se però il bene è stato acquistato a titolo oneroso dal coniuge prima del matrimonio ovvero è stato acquistato dopo il matrimonio ma a titolo non oneroso (successione, donazione), concorre a formare il reddito del solo coniuge intestatario;
- In caso di **fondo patrimoniale** (art. 167 c.c.) i redditi sono imputati per metà del loro ammontare a ciascuno dei due coniugi;
- In caso di beni dei figli minori soggetti a usufrutto legale dei genitori i redditi sono imputati per metà del loro ammontare a ciascun genitore, o per l'intero ammontare al genitore cui spetta da solo l'usufrutto.

La rendita catastale



La rendita catastale

- I fabbricati concorrono alla formazione del reddito complessivo dei relativi titolari tramite la rendita catastale ovvero il canone di locazione in caso di immobili locati. Ai sensi dell'art. 37, co. 1 Tuir la **rendita catastale** si determina con differenti criteri:
 - per gli immobili a destinazione ordinaria (gruppi A, B e C), mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo stabilite dalla legge catastale, moltiplicata per la consistenza dell'unità immobiliare;
 - per i fabbricati a destinazione speciale o particolare (gruppi D ed E), mediante stima diretta del valore da parte dell'Agenzia del Territorio;
 - per i fabbricati non ancora iscritti in catasto o iscritti con rendita non più adeguata, si applica una rendita provvisoria.

La rendita catastale

- Qualora il fabbricato risulti non iscritto in catasto e quindi privo di rendita catastale, la base imponibile deriva dall'utilizzo di una rendita provvisoria. Il contribuente in questo caso ha due alternative:
 - Può richiedere l'attribuzione di una rendita all'ufficio del catasto competente, tramite apposito modulo;
 - Può iscrivere una rendita sulla base di dichiarazione di parte ex D.M. 19 aprile 1994 n. 701.
- Secondo quest'ultima procedura (denominata procedura della "**rendita proposta**" o "**DOC – FA**") l'interessato propone tramite modalità informatica una rendita calcolata da un professionista valida fino all'attribuzione della rendita definitiva. La rendita così calcolata diventa definitiva se non è rettificata entro un anno dalla sua proposizione da parte dell'Agenzia del Territorio.

La rendita catastale

- Un importante potere di aggiornamento delle rendite catastali è stato posto in capo ai Comuni a seguito dell'approvazione della Finanziaria 2005.
- L'art. 1 co. 336 prevede infatti che i Comuni, constatata la presenza di immobili non iscritti in catasto o la sussistenza di situazioni non coerenti con l'accatastamento stesso per sopravvenute variazioni, possano richiedere ai titolari di diritto
- reale sull'immobile la presentazione di atti di aggiornamento di cui al D.M. 19 aprile 1994
- n. 701 (iscrizione di una rendita sulla base di dichiarazione di parte; si veda la slide
- precedente). La richiesta, completa degli elementi constatati e dell'eventuale data di
- mancata presentazione della denuncia, deve essere
- notificata ai titolari del diritto e
- comunicata all'Agenzia del Territorio. Se i soggetti

Variazioni del reddito fondiario dei terreni

-

La tassazione per trasparenza

Società di persone e altri redditi prodotti in forma associata

- Per «**redditi prodotti in forma associata**» si intendono i redditi prodotti da società di persone, da associazioni senza personalità giuridica, da altri soggetti che si avvalgono di forme di collaborazione diverse dalle precedenti, residenti nel territorio dello Stato, e che sono attribuiti ai soci o partecipanti in proporzione alle quote di partecipazione.
- In quanto tali, concorrono alla formazione del reddito complessivo dei soci o partecipanti e sono soggetti, in capo agli stessi, solo ad IRPEF (o IRES), in quanto l'IRAP, se dovuta, è assolta dalla società o associazione.

Società di persone e altri redditi prodotti in forma associata

- I redditi prodotti da società di persone e assimilate costituiscono redditi di partecipazione per i soci, se risultano simultaneamente soddisfatte 3 condizioni:
 - **Forma giuridica:** società di persone (s.n.c., s.a.s., s.s.) e società assimilate (società di fatto, associazioni senza personalità giuridica tra artisti e professionisti);
 - **Residenza:** devono essere residenti nel territorio dello Stato;
 - **Soci:** persone fisiche che detengono la partecipazione anche in qualità di imprenditori; altre società di persone; società di capitali; enti non commerciali residenti; società od enti di ogni tipo con o senza personalità giuridica non residenti nel territorio dello Stato.

Determinazione del reddito della società

- Le S.n.c. e S.a.s. sono soggetti fiscalmente autonomi e, pertanto, devono procedere alla determinazione del proprio reddito che andrà assoggettato ad IRAP.
- Lo stesso reddito andrà poi ripartito tra i singoli soci ai fini della tassazione IRPEF.
- A tal fine, le società hanno l'obbligo di presentare apposita dichiarazione dei redditi, indicando distintamente l'imponibile IRPEF da ripartire sui soci e l'imponibile IRAP.
- Il reddito prodotto dai soggetti in esame è considerato di natura commerciale ed è soggetto alle regole proprie del **reddito d'impresa**.

Attribuzione ai soci

- L'utile o la perdita prodotti dalla società vanno attribuiti ai soci nel rispetto delle seguenti regole:
 - Nello **stesso periodo** di produzione del reddito e indipendentemente dall'effettiva percezione dello stesso da parte dei soci;
 - A coloro che risultano soci alla **chiusura del periodo d'imposta**, anche nel caso in cui durante l'anno vari la compagine sociale;
 - In **proporzione** alle quote di partecipazione detenute.
- Ai soci vengono attribuiti anche i **crediti d'imposta** e le **ritenute d'acconto** riferiti ai redditi stessi.

Attribuzione ai soci

- Nel caso di **diritto di usufrutto** costituito sulle proprie quota da parte di un socio, il reddito va imputato anziché al socio nudo proprietario all'usufruttuario;
- Nel caso in cui la partecipazione sia detenuta tramite **fiduciaria**, il reddito deve essere imputato al fiduciante persona fisica, il quale dovrà dichiararlo nel quadro RH ai fini della propria dichiarazione dei redditi.
- L'imputazione del reddito ai soci per trasparenza si riflette sul **costo fiscalmente riconosciuto** della partecipazione. Infatti, il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione è pari al costo d'acquisto o di sottoscrizione aumentato o diminuito, rispettivamente, dei redditi e delle perdite imputate al socio per trasparenza ed è ulteriormente diminuito, fino a concorrenza dei redditi di partecipazione già imputati, degli utili effettivamente distribuiti al socio.

Attribuzione ai soci

- Nel caso di S.a.s. con **perdite eccedenti** l'ammontare del capitale sociale, è stabilito che la perdita è attribuibile ai soci **accomandanti** limitatamente alla quota di capitale sottoscritto, mentre l'eccedenza della stessa rispetto al capitale sociale può essere attribuita solo ai soci **accomandatari**, in quanto solo questi ultimi rispondono solidalmente ed illimitatamente per le obbligazioni sociali (cfr. R.M. n. 152/E del 2001).
- Il **reddito di partecipazione** concorre, assieme agli altri eventuali redditi del socio, alla determinazione del reddito complessivo, in base alle regole generali.

Attribuzione ai soci

- Nel caso di S.a.s. con **perdite eccedenti** l'ammontare del capitale sociale, è stabilito che la perdita è attribuibile ai soci **accomandanti** limitatamente alla quota di capitale sottoscritto, mentre l'eccedenza della stessa rispetto al capitale sociale può essere attribuita solo ai soci **accomandatari**, in quanto solo questi ultimi rispondono solidalmente ed illimitatamente per le obbligazioni sociali (cfr. R.M. n. 152/E del 2001).

Determinazione delle quote

- Le quote di partecipazione al reddito, ad eccezione del caso di variazione dei soci durante l'anno, risultano dall'atto costitutivo o da altra scrittura privata autenticata o da atto pubblico **anteriore all'inizio del periodo d'imposta**. In mancanza, le quote si presumono proporzionali al valore dei conferimenti dei soci o, se anche il valore dei conferimenti non è indicato, si presumono uguali.
- La variazione in corso d'anno dei soci ha validità immediata e comporta l'attribuzione dell'intero reddito dell'anno ai soci risultanti alla chiusura dell'esercizio.
- Se durante l'esercizio i soci già esistenti decidono di variare le quote di partecipazione agli utili loro spettanti, tale variazione ha effetto soltanto a partire dall'anno successivo, tranne se interviene una vera e propria cessione di quote.

Deducibilità delle perdite

- Lo stesso vale per le ritenute d'acconto e i crediti d'imposta attribuiti dalla società ai singoli soci.
- La quota di **perdita attribuibile ai soci** è deducibile dagli stessi con regole diverse a seconda del regime contabile adottato dalla società:
 - Le perdite realizzate da società in **contabilità ordinaria** sono deducibili solo da altri redditi di impresa o di partecipazione conseguiti nell'anno. Se mancano tali redditi o non sono sufficienti a coprire la perdita, l'eccedenza può essere riportata negli esercizi successivi, ma non oltre il quinto;
 - Le perdite realizzate da società in **contabilità semplificata** sono deducibili dal reddito complessivo del socio nel medesimo anno. L'eventuale eccedenza non può essere portata in riduzione dai redditi degli esercizi successivi.

Impresa familiare

- L'impresa familiare (art. 230 c.c.) è formata da un'impresa individuale, in cui il titolare è affiancato dall'opera di familiari collaboratori (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo).
- Il titolare ha la qualifica di imprenditore ed è l'unico responsabile. Ai familiari è riconosciuta una quota degli utili dell'impresa in cambio della collaborazione prestata.
- Per l'esistenza dell'impresa familiare è richiesta l'esistenza di un atto costitutivo scritto in forma di **atto pubblico o scrittura privata autenticata**. In mancanza l'intero reddito dell'impresa familiare deve essere attribuito al titolare.
- Se l'atto è posto in essere contestualmente all'inizio dell'attività, l'impresa familiare ha efficacia immediata, altrimenti ha efficacia a partire dal periodo d'imposta successivo alla data in cui è stato redatto.

Impresa familiare

- Il reddito complessivo è ripartito tra il titolare e i familiari in proporzione alle rispettive quote nel rispetto delle seguenti regole:
 - È imputato ai collaboratori nello stesso periodo d'imposta in cui è conseguito, indipendentemente da quanto percepito nel periodo stesso;
 - La quota minima attribuibile al titolare è pari al 51% del reddito d'impresa complessivo;
 - Il resto, pari al massimo al 49%, va distribuito ai familiari collaboratori risultanti dall'atto costitutivo, redatto prima dell'inizio del periodo d'imposta.
- Il risultato negativo viene attribuito al solo titolare dell'impresa e non deve essere imputato ai familiari collaboratori.

Azienda tra coniugi in comunione

- Le aziende tra i coniugi possono essere distinte in 3 categorie:
 - Azienda costituita prima del matrimonio da uno solo dei coniugi, anche se entrambi la gestiscono;
 - Azienda costituita dopo il matrimonio e gestita da un solo coniuge;
 - Azienda costituita dopo il matrimonio e gestita da entrambi i soci, ovvero in comunione legale dei beni (c.d. azienda coniugale)

Azienda posseduta o gestita da un solo coniuge

- In questi casi solo il coniuge che possiede o gestisce l'azienda assume la qualifica di imprenditore ed è, quindi, titolare di un reddito d'impresa che sconta, oltre all'IRPEF, anche l'IRAP.
- L'altro coniuge (non imprenditore) indica un reddito di partecipazione secondo la quota ad esso spettante (che può anche essere pari al 50%) dell'ammontare risultante dalla dichiarazione del titolare.

Azienda coniugale

- Questa particolare forma di collaborazione tra coniugi è caratterizzata dal fatto che entrambi gestiscono l'impresa. Ciò fa sì che l'azienda coniugale, ai fini fiscali, sia assimilata alle società di persone e, pertanto:
 - Il reddito da essa prodotto deve essere dichiarato globalmente nel Mod. UNICO – Soc. di persone e va assoggettato ad IRAP;
 - Ciascun coniuge deve dichiarare la propria quota di spettanza quale reddito di partecipazione (compilando il quadro RH del proprio Mod. UNICO);

L'accertamento del valore ai fini dell'imposta di registro

La base imponibile (art. 43 Tur)

- La base imponibile ai fini dell'imposta di registro è costituita *«per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto ovvero, per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, ad approvazione o ad omologazione, alla data in cui si producono gli effetti»* (co. 1, lett. a);
- tale valore rileva anche in relazione alle permutate (lett. b) ed ai contratti che importano la cessione del bene in cambio di una prestazione di fare (lett. c);
- di regola *«i debiti o gli altri oneri accollati e le obbligazioni estinte per effetto dell'atto concorrono a formare la base imponibile»* (co. 2).

La base imponibile (art. 43 Tur)

- Tale norma, per i medesimi contratti, sancisce che:
 - la base imponibile coincide con il *valore di mercato del bene*, a prescindere dal corrispettivo determinato dai contraenti. In ragione di ciò, è consentito agli Uffici verificare la corrispondenza tra valore dichiarato in atto e valore di mercato (art. 51, Tur);
 - il *valore* tiene conto delle condizioni sia attuali che potenziali del bene, riferite alla data dell'atto ovvero alla data di produzione posticipata degli effetti;
 - gli elementi passivi (debiti, oneri, obbligazioni estinte in ragione dell'atto) di regola non abbattano la base imponibile, perché parte integrante del corrispettivo. Tale regola subisce espressa deroga con riferimento alle cessioni di aziende e loro rami (art. 23, co. 4) ed ai conferimenti di beni immobili e diritti reali immobiliari (art. 50).

Deroghe

- nell'**espropriazione forzata** rileva il prezzo di aggiudicazione, nei trasferimenti coattivi l'ammontare dell'indennizzo e nei trasferimenti volontari in sede espropriativa il prezzo (art. 44);
- nelle **concessioni su beni demaniali** rileva l'ammontare del canone e nei trasferimenti immobiliari con valore determinato dall'UTE in cui è parte lo Stato rileva il corrispettivo (art. 45);
- nei **trasferimenti di proprietà gravati da usufrutto, uso ed abitazione**, il valore della nuda proprietà e dell'usufrutto sono determinati con il ricorso a coefficienti;
- quando il contribuente chiede che sia applicata la **regola del prezzo-valore**.

La regola del prezzo-valore

- L'art. 1, co. 497, L. 266/2005 ha disposto che *«in deroga alla disciplina di cui all'articolo 43» «per le sole **cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze**, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5» dello stesso Testo Unico «indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento».*

La regola del prezzo-valore

- **Condizioni a carattere soggettivo.** L'agevolazione è applicabile alle sole cessioni a persone fisiche che non agiscano nell'esercizio d'impresa o lavoro autonomo.
- **Condizioni a carattere oggettivo.** L'agevolazione riguarda:
 - le sole cessioni e gli atti ad esse assimilati. Sono escluse le divisioni senza conguaglio. Sono comprese le permutate (cfr. R.M. n. 320/E del 9 novembre 2007).
 - le cessioni ed atti assimilati la cui base imponibile è determinata con riferimento al valore del bene.
 - i soli fabbricati censiti come abitativi e le relative pertinenze, a prescindere dalla situazione di fatto (cfr. R.M. n. 149/E dell'11 aprile 2008);
 - i soli fabbricati censiti in catasto con attribuzione di rendita.

La regola del prezzo-valore

- L'agevolazione deve essere imprescindibilmente richiesta in atto dall'acquirente e l'omissione della stessa non può essere sanata mediante la registrazione di un atto integrativo (R.M. n. 145/E del 9 giugno 2009).
- È obbligatorio indicare il corrispettivo reale.
- Se le parti dichiarano un valore catastale errato per difetto, l'Ufficio recupera le imposte sul valore catastale corretto (R.M. n. 176/E del 9 luglio 2009).
- Se le parti dichiarano un corrispettivo falso, occultandolo anche solo parzialmente:
 - decadono dal beneficio, giustificando un accertamento "*a valore di mercato*";
 - devono versare le imposte sull'intero corrispettivo pattuito (che potrebbe non coincidere con il valore di mercato) e la specifica sanzione prevista dalla norma.

Il valore dei beni e dei diritti (art 51 Tur)

- L'art. 51 definisce come valore dei beni o dei diritti quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto;
- con riferimento agli atti aventi ad oggetto beni immobili o ai diritti reali immobiliari e aziende o diritti reali su di esse, precisa che per valore si intende il «**valore venale in comune commercio**».
- In particolare, nella valutazione di immobili e aziende l'Ufficio deve considerare gli elementi riportati in tabella:

Il valore dei beni e dei diritti (art 51 Tur)

Valore degli immobili

trasferimenti a qualsiasi titolo e le divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni;

reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari;

ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni.

Valore delle aziende

valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento (esclusi taluni specifici beni: auto e natanti meglio individuati nella norma), al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del Codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere

accertamenti compiuti ai fini di altre imposte.

Grazie dell'attenzione!

