

**L'AGEVOLAZIONE
PER L'ACQUISTO
DELLA "PRIMA CASA"**

CAPITOLO I

L'EVOLUZIONE DEL QUADRO NORMATIVO SULL'ACQUISTO DELLA "PRIMA CASA"

SOMMARIO: 1.1. Il concetto di "prima casa" - 1.2. Il vantaggio derivante dall'applicazione dell'agevolazione "prima casa" e la penalizzazione degli atti imponibili a Iva - 1.3. L'introduzione dell'agevolazione "prima casa" nell'ordinamento tributario italiano - 1.4. L'evoluzione della normativa sull'agevolazione "prima casa" - 1.5. L'evoluzione della normativa in materia di base imponibile degli atti soggetti a imposta di registro - 1.6. Le cessioni di immobili soggette a Iva

1.1. Il concetto di "prima casa"

Quando, sia nel linguaggio "corrente" che nel linguaggio specialistico, ci si riferisce alla agevolazione per l'acquisto della "prima casa", si utilizza un'espressione volutamente errata, per ragioni di brevità (da parte di chi conosce questa materia), o fuorviante (da parte di chi non la conosce, come insegna l'esperienza quotidiana).

Invero, con l'espressione "agevolazione per l'acquisto della prima casa", si allude al beneficio fiscale disposto dall'articolo 1, quinto periodo⁽¹⁾, Tariffa, Parte Prima⁽²⁾, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (il Testo Unico dell'imposta di registro)⁽³⁾ (per gli atti soggetti a imposta di registro) e dal punto 21 della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (per gli atti imponibili con l'imposta sul valore aggiunto) e cioè la riduzione al tre per cento dell'aliquota dell'imposta di registro (oltre all'abbattimento alla misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale) e la riduzione al quattro per cento dell'aliquota dell'imposta

(1) La norma concernente l'agevolazione "prima casa", contenuta nell'attuale quinto periodo dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, era originariamente contenuta nel quarto periodo di detto articolo 1. Infatti, quello che originariamente era il quarto periodo dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986 (introdotto dall'articolo 16, comma 1, lett. a), d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243), oggi è divenuto il quinto periodo di detto articolo 1, in quanto, dopo il primo periodo dell'articolo 1, venne aggiunto un nuovo secondo periodo (facendo così slittare in avanti tutti gli altri periodi) ad opera dell'articolo 7, comma 7, della legge 23 dicembre 1999, n. 488 (con decorrenza dal 1° gennaio 2000).

(2) Alla Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, d'ora innanzi ci si riferisce anche con l'acronimo TP1; alla Tariffa, Parte Seconda, ci si riferirà invece con l'acronimo TP2; e alla Tabella degli atti non soggetti a registrazione con l'abbreviazione TAB.

(3) Al Testo Unico dell'imposta di registro, d'ora innanzi ci si riferisce anche con l'acronimo TUR.

sul valore aggiunto, a condizione che ricorrano determinati presupposti (prescritti nella Nota II-bis all'articolo 1, TP1), e precisamente qualora:

- a) si abbia un atto rientrante nel perimetro degli «*atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso*» oppure degli «*atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse*» (per il caso dell'agevolazione "prima casa" applicabile agli acquisti per usucapione o per donazione e successione si vedano, rispettivamente, il paragrafo 3.5. e il capitolo VII di questo volume);
- b) l'immobile oggetto di detto atto sia ubicato alternativamente:
 - b.1) «*nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza*»⁽⁴⁾; o, se diverso:
 - b.2) nel Comune in cui «*in cui l'acquirente svolge la propria attività*»; oppure:
 - b.3) (ove si tratti di soggetto «*trasferito all'estero per ragioni di lavoro*») nel Comune in cui «*ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende*»;
 - b.4) (ove si tratti di «*cittadino italiano emigrato all'estero*») che acquisti la «*prima casa sul territorio italiano*») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale;
- c) l'acquirente rilasci, «*nell'atto di acquisto*», talune dichiarazioni, e precisamente:
 - c.1) «*di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare*»;
 - c.2) «*di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo*

⁽⁴⁾ Precisandosi che «*la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto*».

1993, n. 75, e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243»;

- d) si tratti di un trasferimento a favore di una persona fisica;
- e) oggetto dell'atto di acquisto sia un fabbricato dotato delle caratteristiche proprie delle «*case di abitazione non di lusso*».

È quindi già fin da ora intuitivo che, ad esempio, chi sia proprietario di novantanove case, in ogni parte d'Italia, per averle, in ipotesi, ereditate, può comprare la centesima casa con l'agevolazione "prima casa", se essa sia ubicata in un Comune diverso da quelli ove sono situate le altre novantanove case; e che, ad esempio, chi abbia la comproprietà (in ipotesi, per la quota in ragione di due terzi) di dieci case in un dato Comune, sempre di provenienza ereditaria, può comprare nello stesso Comune un'altra casa con l'agevolazione "prima casa".

In altri termini, è chiaro, a questo punto, che l'agevolazione "prima casa" non compete solo a chi compra una casa non avendone nessuna in proprietà o in comproprietà (qui si tratterebbe effettivamente dell'acquisto della "prima casa"); ma che essa bensì compete a tutti coloro che, pur avendo la proprietà o la comproprietà di (o la titolarità di altri diritti reali su) altre case, si trovino nella situazione di vantare tutti i presupposti sopra elencati.

Ciò che, tra l'altro, trova indiretta conferma nel fatto che l'espressione "prima casa" non è ovviamente mai utilizzata dal legislatore nella normativa che disciplina questa materia, e cioè nella predetta Nota II-bis all'articolo 1, TP1 (che, come detto, reca i presupposti in presenza dei quali è disposta l'applicazione della tassazione agevolata dall'articolo 1, quinto periodo, TP1, per l'imposta di registro; e dal punto 21 della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per l'imposta sul valore aggiunto), fatta eccezione per il passaggio in cui la norma in questione dispone la fruibilità dell'agevolazione per il «*cittadino italiano emigrato all'estero*» condizionandola al fatto che si tratti dell'acquisto, da parte di questi, della «*prima casa sul territorio italiano*» (qui l'espressione "prima casa" è invero utilizzata propriamente, come oltre si vedrà al par. 5.8.). Quando dunque nella legislazione vigente talora troviamo l'espressione "prima casa", ci imbattiamo invero in una grossolana forma di espressione che il legislatore stesso usa, quale evidente derivato dell'atecnico linguaggio "corrente"; questo accade ad esempio:

- a) nell'articolo 7, commi 1 e 2, legge 23 dicembre 1998, n. 448, in tema di credito d'imposta, secondo il quale è attribuito un credito d'imposta, fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato, ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, un'altra casa di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla Nota II-bis all'articolo 1, TP1, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale essi fruirono «*dell'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa*»;
- b) nell'articolo 69, comma 3, legge 21 novembre 2000, n. 342, secondo il quale le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i

trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, «quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131»;

- c) nell'articolo 18, comma 3⁽⁵⁾, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, in materia di imposta sostitutiva per i finanziamenti a medio/lungo termine, secondo il quale l'aliquota è del due per cento «qualora il finanziamento stesso non si riferisca all'acquisto della prima casa di abitazione».

Dall'attuale formulazione normativa può, dunque, ricavarsi che la reale finalità dell'agevolazione non è (tanto e) solo quella di soddisfare le esigenze abitative dell'acquirente ma, più in generale, quella di favorire l'accesso alla proprietà come modalità di utilizzo del risparmio. Impostazione dalla quale, ad esempio, deriverebbe la mancanza di una previsione circa la necessità che, nella casa oggetto dell'acquisto agevolato, siano stabilite la residenza dell'acquirente o quella dei suoi familiari; oppure (con riguardo all'acquirente che in effetti stabilisca in detta casa la sua residenza) circa il mantenimento, per un periodo minimo, da parte dell'acquirente, della sua residenza nella casa acquistata.

1.2. Il vantaggio derivante dall'applicazione dell'agevolazione "prima casa" e la penalizzazione degli atti imponibili a Iva

Come già accennato sopra, l'agevolazione "prima casa" comporta:

- a) negli atti imponibili a Iva, l'applicazione del seguente trattamento:
- a.1) l'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 4 per cento⁽⁶⁾;
 - a.2) l'imposta di registro nella misura fissa⁽⁷⁾, stabilita in euro 168⁽⁸⁾;
 - a.3) l'imposta ipotecaria nella misura fissa⁽⁹⁾, stabilita in euro 168⁽¹⁰⁾;

⁽⁵⁾ Comma aggiunto dall'articolo 1-bis, comma c. 6, d.l. 12 luglio 2004, n. 168, convertito in legge 30 luglio 2004, n. 191.

⁽⁶⁾ Ai sensi del punto 21 della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁽⁷⁾ Ai sensi dell'articolo 40, comma 1, 40, comma 1, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e dell'articolo 11, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

⁽⁸⁾ Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).

⁽⁹⁾ Ai sensi della Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽¹⁰⁾ Importo stabilito dalla Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30

- a.4) l'imposta catastale nella misura fissa⁽¹¹⁾, stabilita in euro 168⁽¹²⁾;
- b) negli atti diversi da quelli imponibili a Iva, l'applicazione del seguente trattamento:
 - b.1) l'imposta di registro con l'aliquota del 3 per cento⁽¹³⁾;
 - b.2) l'imposta ipotecaria nella misura fissa⁽¹⁴⁾, stabilita in euro 168⁽¹⁵⁾;
 - b.3) l'imposta catastale nella misura fissa⁽¹⁴⁾, stabilita in euro 168⁽¹⁶⁾.

È evidente già a questo punto una notevole disparità di trattamento tra gli atti soggetti a imposta di registro e gli acquisti imponibili a Iva: in questi ultimi, infatti, l'aliquota dell'imposta proporzionale è di un punto percentuale superiore rispetto agli atti soggetti a imposta di registro⁽¹⁷⁾ e vi è da scontare una imposta fissa in più.

Questa disparità si acuisce poi sensibilmente ove si svolga una riflessione circa la base imponibile cui si applicano dette aliquote. Infatti:

- a) nel caso dell'imposta di registro, l'aliquota del tre per cento si applica al

dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).

⁽¹¹⁾ Ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽¹²⁾ Importo stabilito dall'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43). Sull'aumento dell'imposta fissa a 168 euro, cfr. BUSANI, *Per gli immobili vale il momento del rogito*, in *Il Sole 24 Ore*, 29 gennaio 2005.

⁽¹³⁾ Ai sensi dell'articolo 1, quinto periodo, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quale risultante per effetto dell'articolo 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488, in vigore dal 1° gennaio 2000 (ai sensi dell'articolo 71, comma 3, legge 23 dicembre 1999, n. 488).

⁽¹⁴⁾ Ai sensi della Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽¹⁵⁾ Importo stabilito dalla Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).

⁽¹⁶⁾ Importo stabilito dall'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).

⁽¹⁷⁾ L'aliquota dell'imposta di registro, in caso di agevolazione "prima casa" venne stabilita originariamente al due per cento (articolo 1, comma 2, legge 22 aprile 1982, n. 168); detta aliquota in seguito venne dapprima elevata al quattro per cento (con effetto dal 28 dicembre 1986, giorno successivo a quello della pubblicazione della legge di conversione 23 dicembre 1986, n. 899, avvenuta sulla Gazzetta Ufficiale n. 299 del 27 dicembre 1986) dall'articolo 5-bis, comma 1, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, convertito in legge 23 dicembre 1986, n. 899; e infine fissata al tre per cento dall'articolo 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488, in vigore dal 1° gennaio 2000 (ai sensi dell'articolo 71, comma 3, legge 23 dicembre 1999, n. 488).

prodotto che si ottiene moltiplicando la rendita catastale del bene oggetto dell'atto traslativo per il relativo coefficiente di aggiornamento (articolo 52, comma 5-bis, TUR, e articolo 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266);

- b) nel caso dell'imposta sul valore aggiunto, l'aliquota del quattro per cento si applica al prezzo convenuto dai contraenti (articolo 13, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), e cioè a un valore assai più alto del precedente, stante il notorio disallineamento tra i valori immobiliari correnti sul mercato e quelli risultanti dalla moltiplicazione delle rendite catastali per gli inerenti coefficienti di aggiornamento.

In sostanza, viene notevolmente penalizzato sia il compratore che si trovi ad effettuare un acquisto imponibile a Iva, il quale subisce un carico maggiore rispetto a un corrispondente acquisto cui sia applicabile l'imposta di registro, sia il soggetto Iva venditore, il quale trova nella propria fiscalità una notevole distorsione concorrenziale a suo sfavore⁽¹⁸⁾.

1.3. L'introduzione dell'agevolazione "prima casa" nell'ordinamento tributario italiano

La legislazione fiscale, agevolativa degli acquisti della cosiddetta "prima casa", sotto il profilo di una loro minor percussione fiscale rispetto al trattamento tributario che altrimenti si dovrebbe ordinariamente applicare, esiste nel nostro ordinamento "solamente" dal 1982 (anteriormente non furono infatti mai disposti trattamenti tributari differenziati in ragione del fatto che il contribuente effettuasse l'acquisto della propria "prima abitazione"); dapprima con una molteplicità di reiterati provvedimenti normativi "a termine" (cioè recanti una scadenza temporale per i benefici fiscali volta per volta concessi) e poi con una serie, meno numerosa, di provvedimenti normativi "a regime" (in quanto stabilmente incardinati nell'ordinamento, senza cioè più recare le predette date di scadenza alle disposte agevolazioni), il legislatore italiano ha dunque inteso perseguire una pluralità di finalità:

- a) quella, a prima vista più evidente, perché tocca le "tasche" dei cittadini, è senz'altro l'obiettivo di favorire l'acquisto della "prima casa", dettando una imposizione tributaria molto ridotta rispetto a quella che normalmente si dovrebbe applicare, e così rimuovendo le «remore alla mobilità del comparto immobiliare, rappresentate dalla gravosità del prelievo fiscale sui trasferimenti»⁽¹⁹⁾; con il che è stato conciliato un interesse privatistico (vale a dire l'interesse dell'acquirente di subire l'aggravio fiscale minore possibile) con la finalità pubblicistica di dare attuazione, anche sotto il profilo

⁽¹⁸⁾ Cfr. BUSANI, *Si allarga sempre più lo scarto tra Iva e Registro*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 luglio 2008.

⁽¹⁹⁾ C.M. n. 29/9/1449 del 2 giugno 1982.

tributario, al dettato dell'articolo 47 della Costituzione, il quale sollecita appunto il legislatore a perseguire l'obiettivo di favorire «*l'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione*» (finalità che, fino al 1982, era stata perseguita non mediante misure tributarie, bensì mediante la realizzazione di programmi di edilizia economica e popolare, e che, dunque, dal 1982 in avanti, trova un prezioso alleato anche nell'occhio “di riguardo” del legislatore fiscale);

- b) quella, non meno evidente, di favorire il «rilancio dell'industria delle costruzioni», «l'investimento nel settore immobiliare» e «l'offerta di abitazioni sul mercato»⁽²⁰⁾ mediante l'abbattimento dei costi di transazione, incoraggiando così l'intera economia nazionale.

Che anche quest'ultimo fosse un obiettivo ben tenuto presente dal legislatore, accanto alla finalità di agevolare i bilanci familiari con un affievolimento delle imposte applicabili all'atto di acquisto delle abitazioni, lo testimonierebbe, in particolare, l'assorbente rilievo che, non a caso, il legislatore fiscale originariamente limitò la tassazione agevolata alla registrazione dei soli atti di trasferimento a titolo oneroso: probabilmente l'idea di fondo (poi invero superata con la legge 21 novembre 2000, n. 342, la quale estese le agevolazioni “prima casa” agli acquisti per donazione e per successione a causa di morte) era che la realizzazione dell'interesse meramente privatistico, quale quello che un'acquisizione gratuita fiscalmente agevolata sarebbe stata preordinata a soddisfare, non avrebbe di per sé comportato alcun aiuto per lo sviluppo dell'economia del Paese⁽²¹⁾.

Rispetto dunque alla legislazione d'esordio delle agevolazioni “prima casa”, che erano “a termine” e rivolte solo all'attività di acquisto a titolo oneroso, oggi disponiamo invece di una legislazione “a regime” e che contempla anche gli acquisti gratuiti: ed è pertanto inevitabile svolgere una nuova riflessione sul punto se, da questi indici, si possa desumere un mutamento delle originarie finalità che il legislatore intendeva perseguire con questa normativa tributaria di favore.

Ebbene, se evidentemente in primo piano nell'obiettivo del legislatore stanno sempre l'interesse del privato al risparmio maggiore possibile in sede di acquisto della abitazione e l'incentivo all'attività dei costruttori che deriva dai bassi costi di acquisizione del prodotto finito, realizzato dalle imprese che lavorano nel campo dell'edilizia abitativa, in una considerazione non secondaria del legislatore oggi si pone anche l'interesse a favorire comunque l'acquisizione della proprietà di una abitazione, sia che detta acquisizione derivi da un'attività

⁽²⁰⁾ C.M. n. 29/9/1449 del 2 giugno 1982.

⁽²¹⁾ In tal senso cfr. infatti C.M. n. 29/9/1449 del 2 giugno 1982, ove si afferma che «lo spirito della legge intende dare impulso all'attività edilizia ed alla commercializzazione dei beni immobili, e non anche le regolamentazioni patrimoniali che non avrebbero alcun rilievo nell'economia del paese».

giuridica a titolo oneroso, sia che essa derivi da una attività giuridica a titolo gratuito.

Nel primo caso, come già sopra accennato, si determina un favorevole riverbero per il sistema economico nel suo complesso a causa dell'impulso alla circolazione della ricchezza che con ciò si determina; nel secondo caso si realizza invece il soddisfacimento di interessi di natura personale (l'acquisizione della titolarità di una abitazione) e quindi un indiretto beneficio per la sistemazione degli assetti familiari, non solo di natura patrimoniale.

1.4. L'evoluzione della normativa sull'agevolazione "prima casa"

Il percorso compiuto dal legislatore per giungere a una legislazione "a regime", quale quella attualmente vigente, partendo da una legislazione "epidica", quale quella che disciplinò l'esordio e i primi anni di applicazione del beneficio tributario per l'acquisto della "prima casa", è stato particolarmente lungo e contorto, e quindi di non facile ricostruzione: il tutto, inoltre, complicato dal fatto che, spesso, con il succedersi delle leggi che via via reiterarono l'agevolazione fiscale, sono mutati i presupposti in base ai quali l'agevolazione è stata, tempo per tempo, riconosciuta.

Qui di seguito si intende pertanto compiere un *excursus* storico della normativa intervenuta a disciplinare questa materia, al fine di poter comprendere quali sono stati i passaggi attraverso i quali si è infine giunti alla definizione della normativa che oggi, "a regime", disciplina i benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa": l'*excursus* è dunque utile per conoscere qual è la *ratio* delle norme in esame e per capire quali sono gli obiettivi perseguiti da esse e i problemi che il legislatore ha inteso risolvere dettando nuove norme, rispetto alle tante versioni previgenti della disciplina in questione.

1.4.1. La norma originaria: la legge 168/1982

Le agevolazioni per l'acquisto della prima casa, furono introdotte per la prima volta nel nostro ordinamento tributario dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 (la cosiddetta "Legge Formica", dal nome del Ministro che la promosse)⁽²²⁾, il cui articolo 1, ai commi 1, 2, 5 e 6, disponeva:

⁽²²⁾ Sulla legge 168/1982 si vedano ad esempio: BELTRANI, *Le imprese di costruzioni e la "legge Formica": un problema di coordinamento tra norme agevolative*, in *Corr. Trib.*, 1982, p. 1022; BELTRANI, *Separazione dei beni e legge Formica: quando la moglie convivente acquista in proprio un appartamento*, in *Corr. Trib.*, 1982, p. 1568; BERNARDO, *Imposta di registro - Alcuni aspetti controversi della legge n. 168 del 1982*, in *Comm. Trib. Centr.*, 1984, p. 351; CERVONE, *Edilizia: agevolazioni temporanee IVA, in il fisco*, 1982, p. 2356; CERVONE, *Agevolazioni per l'edilizia*, in *il fisco*, 1983, p. 3849; CORDA, *La "legge Formica" e le misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa*, in *il fisco*, 1982, p. 565; D'AMATI, *La politica fiscale della casa: aspetti tecnici e strumenti giuridici*, in *Riv. Not.*, 1982, I, p. 773; D'ORSOGNA, *Le incongruenze della legge sulla "prima casa"*, in *La giustizia tributaria e le imposte dirette*, 1983, p. 95; GALLO, *IVA*

«1. Fino al 31 dicembre 1983, sono soggette all'aliquota del due per cento della imposta sul valore aggiunto stabilita dall'articolo 8, primo comma, n. 1), del decreto-legge 31 ottobre 1980, n. 693, convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 1980, n. 891, nonché alle imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa, le cessioni che comportano il trasferimento della proprietà di fabbricati o porzioni di fabbricato, indipendentemente dalla data della loro costruzione, effettuate da enti pubblici, previdenziali, da imprese di assicurazione o da imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale l'acquisto, la gestione o l'alienazione di immobili. Per le cessioni che comportano il trasferimento della proprietà di immobili destinati ad uso di abitazione le agevolazioni si applicano a condizione che gli acquirenti siano persone fisiche che non acquistano nell'esercizio di impresa, arte o professione, ovvero cooperative aventi requisiti indicati all'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, costituite da persone fisiche per la costruzione o l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione. Per le cessioni che comportano nei confronti di qualsiasi soggetto il trasferimento della proprietà di immobili destinati ad uso diverso da quello di abitazione, le agevolazioni si applicano a condizione che gli immobili stessi siano ubicati in fabbricati di cui costituiscano una superficie non superiore al venticinque per cento di quella totale dei piani fuori terra.

2. Fino alla stessa data del 31 dicembre 1983, sono soggetti all'imposta di registro nella misura ridotta del due per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa i trasferimenti della proprietà di fabbricati o porzioni di fabbricato di cui al comma precedente posti in essere nei termini e alle condizioni ivi previsti

edilizia: le recenti agevolazioni, in *il fisco*, 1982, p. 3833; GALLO, *Problemi controversi per l'applicazione dei benefici previsti dalla legge Formica*, in *Corr. Trib.*, 8/1985, p. 467; GATTO, *Prima e dopo la legge Formica: in margine alla mancata proroga delle agevolazioni fiscali sulla casa in il fisco*, 1984, p. 4151; LATTANZI, *Aliquote IVA agevolata prevista dalla legge n. 168/1982*, in *Le società*, 1982, 9, p. 1020; MENTI, *Realizzo e reinvestimento delle plusvalenze nella legge n. 168/1982*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 1736; MENTI, *Il godimento dei benefici fiscali e il diritto di prelazione del locatario nella legge 22-4-1982, n. 168*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, p. 635; MISCALI, *Il presupposto per l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta di registro prevista dalla legge 22-4-1982, n. 168*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1984, II, p. 503; MISTÒ, *La legge Formica e le agevolazioni IVA e INVIM*, in *Corr. Trib.*, 1983, p. 1253; NAPOLITANO, *Per agevolare l'acquisto della casa occorre abrogare l'obbligo di accantonare la plusvalenza*, in *Corr. Trib.*, 1984, p. 226; PIETRANTONIO, *Spunti critici sulle agevolazioni nell'imposizione diretta concesse dalla "legge Formica" n. 168/1982 ai fini dello sviluppo dell'edilizia abitativa*, in *Rass. trib.*, 1982, III, p. 226; REBECCA, *Osservazioni sulle misure fiscali contenute nella "legge Formica" per lo sviluppo dell'edilizia abitativa*, in *Corr. Trib.*, 1982, p. 1160; SCOPACASA, *Novità in tema di trasferimenti immobiliari. In sintesi questa la disciplina agevolata*, in *Corr. Trib.*, 1982, p. 930; SIRTOLI, *Le disposizioni previste per le società immobiliari ai fini delle imposte dirette*, in *Corr. Trib.*, 1982, p. 1366; SIRTOLI, *Le disposizioni previste dalla "legge Formica" per le società immobiliari*, in *Corr. Trib.*, 1982, p. 1511; VINCI - GAGLIARDI, *Le agevolazioni previste dalla legge Formica*, in *Corr. Trib.*, 1/1986, p. 10; ZOPPIS, *A agevolazioni per il rilancio dell'edilizia - L'IVA al due per cento prima e dopo la "legge Formica" n. 168 - L'innesto dei nuovi benefici, sei disposizioni precedenti che restano in vigore*, in *Comm. Trib. Centr.*, 1982, p. 237.

da enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole nei confronti di persone fisiche o di cooperative aventi i requisiti indicati nello stesso comma qualora venga trasferita la proprietà di immobili destinati ad abitazione, nonché nei confronti di qualsiasi soggetto nel caso di trasferimento della proprietà di immobili destinati ad uso diverso da quello di abitazione sempreché gli immobili stessi siano ubicati in fabbricati di cui costituiscano una superficie non superiore al venticinque per cento di quella totale dei piani fuori terra. La disposizione si applica agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati ed alle scritture private autenticate dopo la data di entrata in vigore della presente legge, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione dopo tale data.

3. *(omissis)*

4. *(omissis)*

5. *Qualora gli immobili acquistati ai sensi dei precedenti commi vengano successivamente ceduti a titolo oneroso o gratuito prima del decorso del termine di cinque anni dal loro acquisto, il competente ufficio del registro presso cui è stato registrato l'atto di trasferimento che ha usufruito delle agevolazioni deve recuperare nei confronti del soggetto che ha rivenduto l'immobile una penality pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria dell'imposta sul valore aggiunto e quella agevolata nel caso che il primo trasferimento sia stato assoggettato a tale tributo con l'aliquota ridotta del due per cento, ovvero le ordinarie imposte di registro, ipotecarie e catastali nel caso che per il trasferimento precedente tali imposte siano state applicate in misura ridotta. Si applicano altresì gli interessi di mora di cui alla legge 26 gennaio 1961, n. 29 e successive modificazioni.*

6. *Le disposizioni agevolative previste dai precedenti commi primo e secondo si applicano altresì ai trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione non di lusso secondo i criteri di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, effettuati da persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione nei confronti di persone fisiche a condizione che l'acquisto avvenga entro il 31 dicembre 1983 e che nell'atto di trasferimento il compratore dichiari, a pena di decadenza, di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato destinato ad abitazione nel comune di residenza o in quello, se diverso, ove svolge la propria attività prevalente, di adibirla a propria abitazione e di non aver usufruito delle agevolazioni previste dal presente comma; in caso di dichiarazione mendace sono dovute le imposte nella misura ordinaria nonché una soprattassa nella misura del trenta per cento delle imposte stesse. Si applica la disposizione dell'ultimo periodo del secondo comma del presente articolo».*

Questa norma, la cui vigenza iniziò il 24 aprile 1982⁽²³⁾ e che valeva

⁽²³⁾ L'articolo 11 della legge 22 aprile 1982, n. 168 prescriveva che essa «entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione», avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 111 del 23 aprile 1982.

(comma 6) per gli acquisti effettuati «entro il 31 dicembre 1983» (comma 6), disponeva dunque che, nel caso in cui il trasferimento non fosse soggetto all'applicazione dell'Iva, l'ottenimento dell'agevolazione era subordinato alle seguenti condizioni:

- a) vi fosse un presupposto “negoziale”, e cioè che si trattasse di un trasferimento a titolo oneroso (indipendentemente dal fatto che esso fosse avvenuto mediante atti pubblici, atti giudiziari, scritture private autenticate o scritture private non autenticate);
- b) vi fosse un presupposto soggettivo, e cioè che si trattasse di un trasferimento di fabbricati effettuato «da persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione nei confronti di persone fisiche» (comma 6) «che non acquistano nell'esercizio di impresa, arte o professione» (commi 1 e 2);
- c) vi fosse un presupposto oggettivo inerente le caratteristiche dell'immobile, e cioè che si trattasse di «trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione non di lusso secondo i criteri di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni»⁽²⁴⁾;

⁽²⁴⁾ Occorre rimarcare che l'espressione normativa in oggetto faceva riferimento ai fabbricati di cui all'articolo 13, legge 2 luglio 1949, n. 408 (la cosiddetta “legge Tupini”) e non, come oggi accade, ai fabbricati che non abbiano le caratteristiche “di lusso” di cui al d.m. 2 agosto 1969.

L'articolo 13, legge 2 luglio 1949, n. 408 (cosiddetta “legge Tupini”, espressione dalla quale il gergo professionale deriva la qualificazione come “fabbricato Tupini” dell'edificio che presenti le caratteristiche di cui alla legge in esame), si riferisce alle «case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso». Per comprendere il significato di questa norma, occorre leggerla in connessione con i seguenti altri provvedimenti:

- a) l'articolo 1, legge 6 ottobre 1962, n. 1493, il quale sancì che «le agevolazioni fiscali previste per le case di abitazione non di lusso dalle leggi 2 luglio 1949, n. 408, 16 aprile 1954, n. 112, 27 gennaio 1955, n. 22, 15 marzo 1956, n. 166, 27 dicembre 1956, n. 1416, e 10 dicembre 1957, n. 1218, sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi, quando, a questi ultimi, sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra»; nonché:
- b) l'articolo unico, legge 2 dicembre 1967, n. 1212, il quale dispose che «l'articolo 1 della legge 6 ottobre 1962, n. 1493, deve intendersi nel senso che le agevolazioni fiscali menzionate nell'articolo stesso sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi, quando ai negozi sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra.

Per la concessione delle suddette agevolazioni è pertanto necessario e sufficiente che ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- a) *che almeno il 50 per cento più uno della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazioni;*
- b) *che non più del 25 per cento della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato a negozi».*

In giurisprudenza, sul tema della considerazione dei locali accessori, ai fini dei “requisiti Tupini”, è stato variamente ritenuto che:

- a) «i termini “uffici” e “negozi” usati nell'articolo 13, legge 2 luglio 1949, n. 408 non vanno

- d) vi fosse il presupposto dell'effettuazione di determinate dichiarazioni⁽²⁵⁾ da parte del soggetto acquirente, e cioè che «*nell'atto di trasferimento il compratore*» dichiarasse «*a pena di decadenza*»⁽²⁶⁾:

intesi in modo estensivo, così da ricomprendere anche i locali che fanno parte di un edificio per abitazione e che pur senza integrare la superficie prettamente abitativa siano in un rapporto di sussidiarietà e dipendenza, come le autorimesse, stante la funzione di naturale accessorietà di detti locali rispetto all'abitazione stessa»: Cass., 6 aprile 1990, n. 2910, in *il fisco*, 1990, p. 4289 (cfr. nello stesso senso anche Cass., 2 marzo 1990, n. 1651, in *Rep. Foro it.*, 1990, voce *Tributi in genere*, n. 753);

- b) «il computo della superficie destinata ad abitazione (51 per cento della superficie totale dei piani sopratterra) deve comprendere anche l'area dei locali destinati a garages, tenuto conto che detti locali, attesa la loro classificazione catastale, non possono essere equiparati ai negozi, per i quali ultimi sussiste invece l'ulteriore e specifico limite del 25 per cento della superficie totale dei piani sopratterra, fissato dall'articolo unico della legge 2 dicembre 1967 n. 1212»: *Comm. Trib. Centr.*, 16 gennaio 1989, n. 292, in *Rep. Foro it.*, 1989, voce *Tributi in genere*, n. 711;
- c) «nell'interpretazione della legge 2 luglio 1949 n. 408 i termini uffici e negozi devono essere intesi in senso lato comprensivo di tutti quei locali che fanno parte di un edificio per abitazioni non di lusso e che sono capaci di produrre un reddito proprio e diverso da quello delle case di abitazione e comunque ad esse non assimilabile, nei confronti dei quali la concessione delle agevolazioni fiscali è subordinata alla ricorrenza di un determinato rapporto tra la loro superficie e quella dei piani sopratterra; pertanto anche i magazzini e i depositi, ossia anche i locali non destinati alla vendita delle merci e dei servizi, a condizione che essi siano oggettivamente strutturati e strumentalmente connessi, siccome esigenza prioritaria di quelle attività e purché risultino nel rapporto proporzionale fissato dalla legge 2 dicembre 1967 n. 1212, devono essere compresi, ai fini dell'agevolazione fiscale, nell'ampia categoria dei negozi»: *Comm. Trib. Centr.*, 11 novembre 1983, n. 3567, in *il fisco*, 1984, p. 2320;
- d) «ai fini della verifica del rapporto tra locali destinati ad uffici e negozi, richiesto dalla legge 6 ottobre 1962 n. 1493, nella interpretazione fornita dalla legge 2 dicembre 1967 n. 1212, per la applicazione dei benefici fiscali recati dalla legge 2 luglio 1949 n. 408, rientrano nel concetto di abitazione e vanno pertanto computati nell'area a tale scopo destinata e che non deve essere inferiore al cinquantuno per cento della superficie complessiva fuori terra, anche i locali adibiti a soffitta-mansarda, che sono da considerare come accessori delle abitazioni e non come spazi diversi dalle abitazioni»: *Comm. Trib. Centr.*, 12 dicembre 1985 - 21 gennaio 1986, n. 525, in *Comm. Trib. Centr.*, 1986, I, p. 65;
- e) «il computo della superficie totale dei piani sopra terra deve essere effettuato considerando, oltre i muri esterni, tutti i locali siti al livello dell'ingresso dell'edificio ed ai piani superiori, ivi compresi quelli aventi natura e destinazione accessoria, ma costituenti parti integranti il medesimo fabbricato (scale, androni, locali per caldaie ed ascensori, ecc.) e quando l'edificio sia costruito fra strade a livelli diversi, tale computo deve essere operato dal livello dell'ingresso posto sulla strada inferiore, ancorché rispetto alla strada superiore alcuni vani possano risultare interati»: Cass., 11 gennaio 1982, n. 99, in *Rep. Foro it.* 1982, voce *Fabbricati (imposta)*, n. 13.

⁽²⁵⁾ Nel caso in cui si verificasse che si trattava di «*dichiarazione mendace*» era disposto infine che si rendevano «*dovute le imposte nella misura ordinaria nonché una soprattassa nella misura del trenta per cento delle imposte stesse*».

⁽²⁶⁾ È opportuno ricordare anche il caso (invece disciplinato nell'articolo 1, comma 5, legge

d.1) «*di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato destinato ad abitazione nel comune di residenza o in quello, se diverso, ove svolge la propria attività prevalente*»;

d.2) «*di adibirla a propria abitazione*»⁽²⁷⁾⁽²⁸⁾; e:

22 aprile 1982, n. 168) della perdita dell'agevolazione a causa della cessione del bene acquistato con i benefici fiscali, compiuta prima del decorso di un quinquennio dall'acquisto.

⁽²⁷⁾ La legge non definiva un termine entro cui realizzare l'effettiva destinazione del bene comprato ad abitazione dell'acquirente. Secondo Cass., 28 marzo 2003, n. 4714, in *il fisco*, 2003, p. 2810, «i benefici fiscali sono, per loro natura, subordinati al serio perseguimento - e quindi al raggiungimento - dello scopo per cui vengono concessi» e l'assenza di un termine di legge «non toglie che il ritardo nella realizzazione dello scopo in questione si renda giustificato solo se rappresenti la conseguenza dell'ostacolo frapposto da circostanze obiettive»; ancora, secondo Cass., 7 marzo 2005, n. 4906, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, «i benefici di cui alle leggi 22 aprile 1982, n. 168 e 5 aprile 1985, n. 118 possono essere conservati soltanto se l'interessato realizza la finalità dichiarata nell'atto entro il termine triennale di decadenza fissato per l'esercizio del potere di accertamento dell'Ufficio». Cfr. anche Cass., 17 ottobre 2005, n. 20066 in *il fisco*, 2005, p. 6968, secondo cui «i benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa", previsti dall'articolo 1, comma 6, legge 22 aprile 1982, n. 168, e dall'articolo 2, comma 1, d.l. 7 febbraio 1985, n. 12 (convertito, con modificazioni, nella legge 5 aprile 1985, n. 118), spettano e possono essere conservati soltanto se l'acquisto sia seguito dalla effettiva realizzazione della destinazione dell'immobile acquistato ad abitazione propria, quantomeno entro il termine di decadenza del potere di accertamento dell'Ufficio in ordine alla sussistenza dei requisiti per fruire di detti benefici. Ciò in quanto i benefici fiscali sono, per loro natura, subordinati al raggiungimento dello scopo per cui vengono concessi, con la conseguenza che l'eventuale assenza, nel provvedimento normativo costituente la fonte, della prefissione di un termine non esclude che il ritardo nella realizzazione dello scopo in questione si renda giustificato solo se rappresenti la conseguenza di un ostacolo frapposto da circostanze obiettive»; e pure Cass., 30 novembre 2005, n. 26115, in *Rep. Foro it.*, 2005, voce *Tributi in genere*, n. 1109.

⁽²⁸⁾ Dal tenore della norma disciplinante l'agevolazione, pareva potersi desumere che la legge non richiedesse che l'acquirente, una volta espresso l'intento di adibire l'immobile acquistato a propria abitazione, stabilisse in effetti la propria residenza o svolgesse la propria attività nel Comune ove era ubicato l'immobile da acquistare; più semplicemente, la legge pareva subordinare la fruizione dell'agevolazione al solo presupposto della non possessione in tali Comuni di altro immobile destinato ad abitazione. Tale formulazione del testo normativo ha determinato la conseguenza che esso ha trovato applicazioni ben più ampie di quanto originariamente era stato previsto, in quanto si è ritenuto che esso ammettesse a godere dell'agevolazione non solo chi effettivamente acquistava la sua "prima casa" (anche se in un Comune diverso da quello di residenza o di lavoro) ma pure chi già fosse proprietario di altri immobili ma avesse la residenza o svolgesse la propria attività prevalente in un Comune diverso da quello nel quale era ubicato l'immobile oggetto di acquisto agevolato, nel quale l'acquirente non fosse proprietario altre abitazioni.

Nel senso che la norma in esame non richiedeva che l'acquirente avesse la residenza o svolgesse la propria attività nel Comune ove era ubicato l'immobile da acquistare, cfr. Cass., 15 febbraio 1992, n. 1896, in *Foro it.*, 1992, I, c. 1772, secondo cui «per l'applicazione delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 1, 6° comma, l. 22 aprile 1982 n. 168, in materia di trasferimenti di fabbricati destinati ad abitazione non di lusso, è sufficiente che l'acquirente dichiari che intende adibire l'immobile acquistato a propria abitazione, a nulla rilevando l'ubicazione dell'immobile in un comune diverso da quello ove il contribuente risiede o svolge la sua attività»; e Cass., 11 marzo 1996, n. 1966, in *Foro it.*, 1996, I, c. 2825, secondo cui «ai fini dell'applicazione delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 1, 6° comma, l. 22 aprile 1982 n. 168, in materia di trasfe-

(segue nota)

rimento di fabbricati destinati ad abitazione non di lusso, non è necessario che l'acquirente abbia la residenza nel comune sede dell'immobile acquistato fruendo delle agevolazioni».

Nel medesimo senso: Comm. trib. I grado di Pisa, 1° ottobre 1983, in *Rep. Foro it.*, 1984, voce *Registro*, n. 221; Comm. trib. II grado di Pavia, 24 novembre 1984, in *Rep. Foro it.*, 1985, voce *Tributi in genere*, n. 650; Comm. trib. I grado di Lecco, 24 settembre 1985, in *Rep. Foro it.*, 1986, voce *Tributi in genere*, n. 751; Comm. trib. I grado di Chieti, 22 gennaio 1987, in *Rep. Foro it.*, 1987, voce *Tributi in genere*, n. 678; Comm. Trib. Centr., 18 novembre 1987, n. 8343, in *Rep. Foro it.*, 1988, voce *Tributi in genere*, n. 712; Comm. Trib. Centr., 16 novembre 1989, n. 6693, in *Rep. Foro it.*, 1990, voce *Tributi in genere*, n. 793; Comm. Trib. Centr., 22 novembre 1990, n. 7605, in *Boll. trib.*, 1991, p. 410; Comm. trib. II grado di Milano, 7 febbraio 1991, in *Boll. trib.*, 1992, p. 472; Comm. Trib. Centr., 1° marzo 1991, n. 1478, in *il fisco*, 1991, p. 5128; Comm. trib. II grado di Pisa, 27 gennaio 1992, in *Rep. Foro it.*, 1992, voce *Registro*, n. 217; Comm. Trib. Centr., 3 febbraio 1992, n. 593, in *Rep. Foro it.*, 1992, voce *Registro*, n. 214; Comm. Trib. Centr., 16 novembre 1992, n. 6219, in *Rep. Foro it.*, 1994 voce *Tributi in genere*, n. 1091; Comm. Trib. Centr., 1° dicembre 1992, n. 6437, in *il fisco*, 1993, p. 3848; Comm. Trib. Centr., 1° febbraio 1993, n. 766, in *Comm. Trib. Centr.*, 1995, I, p. 79; Comm. Trib. Centr., 10 luglio 1993, n. 2277, in *Comm. Trib. Centr.*, 1995, I, p. 388; Comm. Trib. Centr., 1° ottobre 1993, n. 2652, in *Comm. Trib. Centr.*, 1995, I, p. 511; Comm. Trib. Centr., 23 dicembre 1993, n. 3726, in *Rep. Foro it.*, 1994, voce *Tributi in genere*, n. 1090; Comm. Trib. Centr., 3 gennaio 1994, n. 21, in *Rep. Foro it.*, 1994, voce *Tributi in genere*, n. 1089; Comm. Trib. Centr., 29 gennaio 1994, n. 335, in *Rep. Foro it.*, 1994, voce *Tributi in genere*, n. 1088; Comm. Trib. Centr., 13 gennaio 1995, n. 72, in *Comm. Trib. centr.*, 1995, I, p. 12; Comm. Trib. Centr., 26 aprile 1995, n. 1629, in *Foro it.*, 1996, III, c. 309; App. Milano 8 settembre 1995, in *Boll. trib.*, 1995, p. 1529.

In dottrina, cfr. FRATEPIETRO, *Ancora sul requisito della residenza nella legge c.d. «Formica»*, in *Boll. trib.*, 1988, p. 226, per il quale la norma all'esame «pone l'unica limitazione che l'acquirente non posseda altri immobili destinati ad abitazione nel luogo di residenza, ma nulla dice in merito all'ubicazione dell'immobile da acquistare»; FRATEPIETRO, *La residenza quale requisito per fruire delle riduzioni d'imposta ex art. 1, 6° comma, l. 22 aprile 1982 n. 168 (c.d. legge Formica)*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 629; MISCALI, *Nota a Comm. trib. I grado Pisa 1° ottobre 1983*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1984, II, p. 503, secondo il quale «anche il dato letterale dell'art. 1, penultimo comma, consente di per sé di giungere alla conclusione della non necessità della ubicazione del bene immobile acquistato nel comune di residenza o in quello di attività prevalente al fine dell'applicazione dell'aliquota di favore. La formalità che la fattispecie legale richiede è esclusivamente la dichiarazione di non possedere fabbricati o porzioni di fabbricati. La norma giuridica utilizza una forma ipotetica («...a condizione che... nell'atto di trasferimento il compratore dichiari...») che subordina la produzione degli effetti favorevoli al verificarsi del fatto costitutivo della dichiarazione (ed esclusivamente della mera dichiarazione)»; PAOLINI, *Nota a Comm. trib. centrale 22 novembre 1990, n. 7605, in il fisco*, 1991, p. 980, secondo cui «la normazione successiva alla l. 168/82, al cui ambito di operatività si riferisce specificamente la pronuncia annotata, se non innovando sul dettato della legge citata sicuramente eliminando ogni margine di dubbio in argomento, ha espressamente condizionato la concessione delle agevolazioni correlate all'acquisto della cosiddetta "prima casa" alla circostanza che l'alloggio acquistato si trovi nel comune di residenza o di lavoro dell'acquirente».

Contra, la giurisprudenza minoritaria: Comm. trib. I grado di Monza, 16 marzo 1987, in *Rep. Foro it.*, 1988, voce *Tributi in genere*, n. 724; e Comm. Trib. Centr., 3 febbraio 1992, n. 735, *Rep. Foro it.*, 1992, voce *Registro*, n. 215, sul rilievo che il termine «altro» usato dal legislatore nell'art. 1, comma 6, legge 22 aprile 1982, n. 168 (a tenore del quale, per godere delle agevolazioni, occorre appunto che il «compratore dichiari, a pena di decadenza, di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato destinato ad abitazione nel comune di residenza o in quello, se diverso, ove svolge la propria attività prevalente»), «risulterebbe inspiegabile se non sottintendesse che l'agevolazione spetta soltanto se l'acquisto avviene nel comune di residenza o di attività prevalente, e

d.3) «*di non aver usufruito delle agevolazioni previste dal presente comma*».

Ricorrendo quindi le predette condizioni, la legge in parola disponeva

non anche se avviene in comuni diversi del territorio nazionale»; e AMATI, *La prima casa ubicata in comune diverso, in il fisco*, 1992, p. 6404, per il quale non v'è dubbio che «oggetto dell'acquisto agevolato debba essere un immobile sito nel comune di residenza o lavoro dell'acquirente, in quanto la norma è chiaramente tesa a favorire proprio coloro che non posseggono un'abitazione in tale luogo e non certamente chi, invece, tale proprietà la vuole acquistare in un qualsiasi comune d'Italia magari a soli scopi di svago o di villeggiatura...!».

Cfr. anche D'ORSOGNA, *Agevolazioni sulla prima casa. Legge n. 168/82*, in *Rass. imp.*, 1987, p. 926, ad avviso del quale, se si accedesse all'interpretazione «estensiva», «si arriverebbe alla "novità" sostanziale che ovunque sia possibile acquistare una casa per abitarvi, purché non si è proprietari di una nel luogo dove si ha la residenza anagrafica. Ma la finalità della legge di favore è ben diversa e se qualche difficoltà d'interpretazione è sorta in sede di prima applicazione della l. n. 168, la successiva l. 12/85 è intervenuta a chiarire la portata della normativa in esame nel senso che il legislatore ha inteso favorire chi, per ragioni varie, non ha una casa di abitazione nel luogo dove risiede o dove lavora». Cfr. pure CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 1121 del 22 maggio 1982, dove si legge: «quanto al requisito della adibizione dei locali a propria abitazione, la norma non richiede che debba trattarsi di immobile ubicato nel comune di residenza dell'acquirente, ma lo spirito della norma e la logica del meccanismo messo in atto dalla norma stessa impongono di interpretarla nel senso che se i locali acquistati sono siti in comune diverso da quello della residenza dell'acquirente questi dovrà, non appena i locali siano liberi, trasferire in essi la propria residenza».

Successivamente alla legge 168/82 è intervenuto il d.l. 7 febbraio 1985 n. 12, convertito in legge 5 aprile 1985, n. 118, che ha risolto la questione modificando le condizioni richieste per potere ottenere il beneficio fiscale, e cioè esplicitamente richiedendo (art. 2, comma 1) che «*l'immobile acquistato sia ubicato nel comune ove l'acquirente ha la propria residenza o, se diverso, in quello in cui svolge la sua attività*» (tale condizione era già stata prevista, con decorrenza 1° gennaio 1985, dall'articolo 20, d.l. 1° dicembre 1984, n. 795, non convertito in legge). In giurisprudenza è stata sostenuta la natura innovativa e non interpretativa della normativa sopravvenuta: «la ratio delle disposizioni suindicate è differente e distinta: il legislatore del 1982 ha inteso agevolare anche coloro che intendessero trasferirsi in località diverse dal Comune di residenza o da quello di svolgimento della propria attività; il legislatore del 1985, invece, ha limitato l'agevolazione a coloro che già residenti in un Comune ivi desiderano acquisire una casa di abitazione. Né può attribuirsi alla norma del 1985 un carattere interpretativo della norma del 1982, in quanto [...] nella prima delle suddette norme non si rinviene alcuna traccia della pretesa funzione interpretativa della seconda norma, con la quale si pone in contrasto» (Comm. Trib. Centr., 28 giugno 1993 - 1° ottobre 1993, n. 2652, in *Comm. Trib. Centr.*, 1995, I, p. 511).

L'Amministrazione Finanziaria aveva sempre sostenuto (cfr. C.M. 2 giugno 1982, n. 29/9/1449; R.M. n. 250478 del 4 agosto 1984) che il contribuente poteva acquistare l'alloggio fruendo delle agevolazioni soltanto nel Comune di residenza o in quello in cui egli svolgesse la propria attività prevalente. In R.M. n. 260041 del 9 aprile 1991, venne in particolare sostenuto che «dalla legge si desume che il contribuente può acquistare l'alloggio, fruendo dell'agevolazione, o nel comune di residenza, o in quello in cui svolge l'attività prevalente, condizione essenziale per la concessione dei benefici fiscali, con l'altra di dichiarare di non possedere altro alloggio nel comune ove acquista». Solo con la R.M. n. 300155 del 20 aprile 1993 e con la R.M. n. 20/E del 19 gennaio 1995, l'Amministrazione mutò il proprio parere ammettendo (limitatamente al periodo di vigenza della legge 168/1982) che l'immobile poteva essere acquistato dovunque sul territorio nazionale e non soltanto nel Comune di residenza dell'acquirente o in quello di svolgimento della sua attività prevalente.

l'agevolazione fiscale, che consisteva⁽²⁹⁾ nell'applicazione (comma 2, richiamato dal comma 6):

- a) dell'imposta di registro nella misura del 2 per cento;
- b) dell'imposta ipotecaria nella misura fissa, allora stabilita in lire 20.000⁽³⁰⁾;
- c) dell'imposta catastale nella misura fissa, allora stabilita in lire 20.000⁽³⁰⁾.

Va sottolineato che, come detto, le agevolazioni di cui s'è fin qui parlato riguardavano i trasferimenti "fuori campo Iva" (vale a dire quelli che avessero come cedente un soggetto che non agiva nell'esercizio di impresa, arte o professione), in quanto, se si fosse trattato di trasferimenti imponibili a Iva, l'applicazione dell'aliquota del 2 per cento⁽³¹⁾ (e quindi di un'aliquota assai inferiore a quella che invece sarebbe stata ordinariamente applicabile) non dipendeva dalla sussistenza di particolari requisiti in capo alla parte acquirente; infatti:

- a) se la vendita era effettuata da un'impresa costruttrice, si applicava il punto 21) della "Tabella A - Parte II" allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale infatti disponeva l'aliquota Iva del 2 per cento per le cessioni di «fabbricati e porzioni di fabbricato di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modifiche ed integrazioni, nonché case rurali di cui

⁽²⁹⁾ Oltre che nell'esenzione dall'Invim, ove ricorressero i presupposti di cui all'articolo 2, comma 2, legge 22 aprile 1982, n. 168, secondo il quale «sono esenti dall'imposta di cui all'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643 e successive modificazioni, gli incrementi di valore conseguenti alla alienazione a titolo oneroso, effettuata dalla data di entrata in vigore della presente legge fino al 31 dicembre 1983, di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione non di lusso secondo i criteri di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modificazioni, e comunque non aventi le caratteristiche previste per le abitazioni classificate nelle categorie catastali A1, A7, A8 e A9, trasferiti da persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, a condizione che l'alienante dichiari nell'atto che il corrispettivo è destinato interamente all'acquisto, da effettuare entro un anno dalla data del trasferimento e comunque entro il 31 dicembre 1983, di altro fabbricato o porzione di fabbricato da destinare a propria abitazione. Il soggetto interessato deve produrre, entro sessanta giorni dalla data dell'acquisto, all'ufficio che ha proceduto alla registrazione dell'atto, copia del contratto di acquisto. L'ufficio accerta l'avvenuto verificarsi della condizione e, in difetto, procede al recupero dell'imposta dovuta ed applica la soprattassa nella misura del trenta per cento della stessa imposta. Si applica la disposizione dell'ultimo periodo del secondo comma dell'art. 1».

⁽³⁰⁾ Importo così stabilito dall'articolo 5, comma 1, d.l. 26 maggio 1978, n. 216, convertito in legge 24 luglio 1978, n. 388; e successivamente aumentato a lire 50.000 dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53, con effetto, ai sensi del medesimo articolo 5, comma 11, dal 1° gennaio 1983.

⁽³¹⁾ Nonché l'applicazione delle imposte di registro (articolo 38, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634; e articolo 11, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 634/1972 medesimo), ipotecaria (numero 6 della Tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635) e catastale (articolo 21, comma 2, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635) nella misura fissa, aumentata da lire 2.000 a lire 20.000 dall'articolo 5, d.l. 26 maggio 1978, n. 216, convertito in legge 24 luglio 1978, n. 388 (con riferimento alle imposte di registro ed ipotecaria) e dall'articolo 7, d.l. 26 maggio 1978, n. 216, convertito in legge 24 luglio 1978, n. 388 (con riferimento all'imposta catastale); e, in seguito, ulteriormente aumentata a lire 50.000 dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53, con effetto, ai sensi del medesimo articolo 5, comma 11, dal 1° gennaio 1983.

all'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici»;

- b) se la vendita non era effettuata da un'impresa costruttrice, l'aliquota del 2 per cento era applicabile⁽³²⁾ ove ricorressero i presupposti di cui al predetto articolo 1, comma 1, legge 22 aprile 1982, n. 168, per effetto del quale «sono soggette all'aliquota del due per cento della imposta sul valore aggiunto stabilita dall'articolo 8, primo comma, n. 1), del decreto-legge 31 ottobre 1980, n. 693, convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 1980, n. 891, nonché alle imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa, le cessioni che comportano il trasferimento della proprietà di fabbricati o porzioni di fabbricato, indipendentemente dalla data della loro costruzione, effettuate da enti pubblici, previdenziali, da imprese di assicurazione o da imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale lo acquisto, la gestione o l'alienazione di immobili. Per le cessioni che comportano il trasferimento della proprietà di immobili destinati ad uso di abitazione le agevolazioni si applicano a condizione che gli acquirenti siano persone fisiche che non acquistano nell'esercizio di impresa, arte o professione, ovvero cooperative aventi requisiti indicati all'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, costituite da persone fisiche per la costruzione o l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione».

In altri termini:

- a) nel caso di cessione imponibile a Iva non si poteva tecnicamente parlare di “agevolazione prima casa” in quanto l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta rispetto a quella ordinariamente applicabile non dipendeva dai requisiti soggettivi dell'acquirente;
- b) nel caso di cessione “fuori campo Iva” l'applicazione della tassazione agevolata dipendeva invece dal fatto che, come detto, il bene acquistato avesse determinate caratteristiche e che l'acquirente rendesse determinate dichiarazioni.

⁽³²⁾ Sempre «fino al 31 dicembre 1983»: articolo 1, comma 1, legge 22 aprile 1982, n. 168.

TAV. 1 - L'agevolazione "prima casa" dopo la legge 22 aprile 1982, n. 168

Legge 22 aprile 1982, n. 168 art. 1, commi 1, 2, 5 e 6		Vigenza dal 24 aprile 1982 al 31 dicembre 1983 (prorogata al 30 giugno 1984 dall'articolo 4, d.l. 29 dicembre 1983, n. 747, convertito in legge 27 febbraio 1984, n. 18)	
Trasferimento non soggetto a Iva	Registro	2%	trasferimento a titolo oneroso
	Ipotecaria	20.000 ^(a)	trasferimento effettuato «da persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione nei confronti di persone fisiche» che «non acquistano nell'esercizio di impresa, arte o professione»
	Catastale	20.000 ^(a)	«trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione non di lusso secondo i criteri di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408»
			- «di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato destinato ad abitazione nel comune di residenza o in quello, se diverso, ove svolge la propria attività prevalente»; - «di abitarla a propria abitazione»; e; - «di non aver usufruito delle agevolazioni previste dal presente comma»
Trasferimento imponibile a Iva	Iva	2%	cessione di «fabbricati e porzioni di fabbricato di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modifiche ed integrazioni, nonché case rurali di cui all'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici»
	Registro	20.000 ^(d)	«sono soggette all'aliquota del due per cento della imposta sul valore aggiunto stabilita dall'articolo 8, primo comma, n. 1), del decreto-legge 31 ottobre 1980, n. 693, convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 1980, n. 891, nonché alle imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa, le cessioni che comportano il trasferimento della proprietà di fabbricati o porzioni di fabbricato, indipendentemente dalla data della loro costruzione, effettuate da enti pubblici, previdenziali, da imprese di assicurazione o da imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale lo acquisto, la gestione o l'alienazione di immobili. Per le cessioni che comportano il trasferimento della proprietà di immobili destinati ad uso di abitazione le agevolazioni si applicano a condizione che gli acquirenti siano persone fisiche che non acquistano nell'esercizio di impresa, arte o professione, ovvero cooperative aventi requisiti indicati all'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, costituite da persone fisiche per la costruzione o l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione»
	Ipotecaria	20.000 ^(e)	
	Catastale	20.000 ^(f)	

Note

- ^(a) Importo così stabilito dagli articoli 5 e 7, d.l. 26 maggio 1978, n. 216, convertito in legge 24 luglio 1978, n. 388, e successivamente aumentato a lire 50.000 dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53, con effetto, ai sensi del medesimo articolo 5, comma 11, dal 1° gennaio 1983.
- ^(b) Ai sensi del punto 21) della "Tabella A - Parte II" allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
- ^(c) Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, legge 22 aprile 1982, n. 168.
- ^(d) Ai sensi dell'articolo 38, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634; e dell'articolo 11, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634. L'importo era stabilito in lire 20.000 dagli articoli 5 e 7, d.l. 26 maggio 1978, n. 216, convertito in legge 24 luglio 1978, n. 388; successivamente aumentato a lire 50.000 dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53, con effetto, ai sensi del medesimo articolo 5, comma 11, dal 1° gennaio 1983.
- ^(e) Ai sensi dell'articolo 6, Tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635. L'importo era stabilito in lire 20.000 dagli articoli 5 e 7, d.l. 26 maggio 1978, n. 216, convertito in legge 24 luglio 1978, n. 388; successivamente aumentato a lire 50.000 dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53, con effetto, ai sensi del medesimo articolo 5, comma 11, dal 1° gennaio 1983.
- ^(f) Ai sensi dell'articolo 21, comma 2, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635. L'importo era stabilito in lire 20.000 dagli articoli 5 e 7, d.l. 26 maggio 1978, n. 216, convertito in legge 24 luglio 1978, n. 388; successivamente aumentato a lire 50.000 dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53, con effetto, ai sensi del medesimo articolo 5, comma 11, dal 1° gennaio 1983.

1.4.2. Dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 al d.l. 7 febbraio 1985, n. 12

Il termine di vigenza della legge 22 aprile 1982, n. 168, in scadenza al 31 dicembre 1983, venne prorogato fino al 30 giugno 1984 dall'articolo 4, d.l. 29 dicembre 1983, n. 747, convertito in legge 27 febbraio 1984, n. 18⁽³³⁾.

Tale norma si limitò alla proroga del termine⁽³⁴⁾, e non incise sull'agevolazione "prima casa" sotto alcun altro aspetto; pertanto, i requisiti per l'ottenimento delle agevolazioni e insomma l'intera disciplina sulle agevolazioni rimasero perfettamente identici a quanto era disposto in precedenza.

1.4.3. Il d.l. 7 febbraio 1985 n. 12

Con la scadenza del 30 giugno 1984, l'agevolazione "prima casa" cessò la propria vigenza e solo dopo alcuni mesi venne reintrodotta (si verificò quindi un periodo di vuoto normativo e una notevole disparità di trattamento tra chi aveva comprato prima della scadenza, chi aveva comprato nel periodo di "vuoto" e chi avesse comprato posteriormente alla reintroduzione della agevolazione).

La nuova norma apportò notevoli modificazioni rispetto alla versione precedente.

La reintroduzione dell'agevolazione avvenne dunque all'inizio del 1985, dapprima con il d.l. 1° dicembre 1984, n. 795 (non convertito in legge), in vigore dal 1° gennaio 1985⁽³⁵⁾, e poi ad opera del d.l. 7 febbraio 1985 n. 12⁽³⁶⁾, convertito in legge 5 aprile 1985 n. 118⁽³⁷⁾.

⁽³³⁾ Ai sensi del suo articolo 7, il d.l. 29 dicembre 1983, n. 747, entrò «in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione» avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 358 del 31 dicembre 1983.

⁽³⁴⁾ Disponeva infatti detto articolo 4 che «i termini aventi scadenza il 31 dicembre 1983, stabiliti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168, recante misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa, sono prorogati fino al 30 giugno 1984».

⁽³⁵⁾ L'articolo 20, comma 1, d.l. 1° dicembre 1984, n. 795, sancì che «A decorrere dal 1° gennaio 1985 e fino al 31 dicembre del medesimo anno, i trasferimenti a titolo oneroso, effettuati a favore di persone fisiche da soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione non di lusso secondo i criteri di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, indipendentemente dalla data della loro costruzione, sono soggetti all'imposta di registro del due per cento ed alle imposte fisse ipotecarie e catastali, a condizione che l'immobile acquistato sia ubicato nel comune ove l'acquirente ha la propria residenza o, se diverso, in quello in cui svolge la propria attività e che nell'atto di acquisto il compratore dichiari, a pena di decadenza, di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione nel comune ove è situato l'immobile acquistato, di volerlo adibire a propria abitazione e di non aver già usufruito delle agevolazioni previste dal presente comma; in caso di dichiarazione mendace sono dovute le imposte nella misura ordinaria nonché una soprattassa del 30 per cento delle imposte stesse».

⁽³⁶⁾ Ai sensi del suo articolo 7, il d.l. 7 febbraio 1985 n. 12 entrò «in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione», avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 34 dell'8 febbraio 1985.

⁽³⁷⁾ Sull'agevolazione "prima casa" nella vigenza del d.l. 7 febbraio 1985 n. 12, cfr. ANTONIELLO, *La successione cronologica degli atti ricevuti dal notaio nella stessa giornata*, in

Il testo dell'articolo 2, d.l. 7 febbraio 1985 n. 12, quale risultante dalle modificazioni apportate in sede di conversione in legge, risultò essere il seguente:

«1. Fino al 31 dicembre 1985⁽³⁸⁾, i trasferimenti a titolo oneroso, effettuati nei confronti di persone fisiche da soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, indipendentemente dalla data della loro costruzione, sono soggetti all'imposta di registro del due per cento⁽³⁹⁾ ed alle imposte fisse ipotecarie e catastali, a condizione che l'immobile acquistato sia ubicato nel comune ove l'acquirente ha la propria residenza o, se diverso, in quello in cui svolge la propria attività o, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello nel quale ha sede l'impresa da cui dipende e che nell'atto di acquisto il compratore dichiara, a pena di decadenza, di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione nel comune ove è situato l'immobile acquistato, di volerlo adibire a propria abitazione e di non aver già usufruito delle agevolazioni previste dal presente comma. In caso di dichiarazione mendace sono dovute le imposte nella misura ordinaria nonché una soprattassa del trenta per cento delle imposte stesse. Le disposizioni del presente comma si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati ed alle scritture private autenticate dalla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data.

2. Fino al 31 dicembre 1985⁽³⁸⁾, sono soggetti all'aliquota del due per cento⁽⁴⁰⁾ dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, indipendentemente dalla data della loro costruzione, effettuate, alle condizioni previste dal comma 1, da soggetti diversi dalle imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero di cooperative e loro consorzi aventi i requisiti indicati all'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, costituite da persone fisiche per la costruzione o l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione.

Corr. Trib., 1985, 23, p. 157; D'ORSOGNA, *Qualche appunto sulla legge n. 168/1982 sulla "prima casa"*, in *La giustizia tributaria e le imposte dirette*, 1985, p. 99; FRATEPIETRO, *In tema di applicabilità della legge n. 168/1982 ai fabbricati non ultimati*, in *Boll. trib.*, 1985, p. 1016; GALLO, *Problemi controversi per l'applicazione dei benefici previsti dalla legge Formica*, in *Corr. Trib.*, 1985, p. 467; VINCI - GAGLIARDI, *Le agevolazioni previste dalla legge Formica*, in *Corr. Trib.*, 1986, p. 10.

⁽³⁸⁾ Termine poi prorogato al 31 dicembre 1986 dall'articolo 37, legge 28 febbraio 1986, n. 41.

⁽³⁹⁾ Aliquota elevata al 4 per cento (con effetto dal 27 dicembre 1986) dall'articolo 5-bis, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, convertito in legge 23 dicembre 1986, n. 899.

⁽⁴⁰⁾ Aliquota elevata al 4 per cento (dall'articolo 34, comma 1, d.l. 30 dicembre 1988, n. 550, non convertito in legge, e) dall'articolo 34, comma 11, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, con effetto dal 1° gennaio 1989.

3. Sono soggette alla stessa aliquota del due per cento⁽⁴¹⁾ dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso, secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, costruiti anteriormente al 18 luglio 1949, effettuate, nei termini ed alle condizioni previste nel comma 1, da imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero delle cooperative e loro consorzi di cui al precedente comma.

4. In caso di dichiarazione mendace l'Ufficio del registro presso cui sono stati registrati gli atti di cessione di cui ai commi 2 e 3 deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penality pari alla differenza fra l'aliquota del diciotto per cento dell'imposta sul valore aggiunto e quella agevolata, aumentata del trenta per cento.

5. Per gli incrementi di valore conseguenti alle cessioni e ai trasferimenti effettuati ai sensi dei commi precedenti, l'imposta di cui all'art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, e successive modificazioni, è ridotta al cinquanta per cento indipendentemente dalla data di costruzione dei fabbricati o delle porzioni di fabbricati».

Questa norma disponeva dunque che l'ottenimento dell'agevolazione, consistente nell'applicazione (per i trasferimenti non imponibili a Iva):

- 1) dell'imposta di registro nella misura del 2 per cento⁽⁴²⁾;
 - 2) dell'imposta ipotecaria nella misura fissa, allora stabilita in lire 50.000⁽⁴³⁾;
 - 3) dell'imposta catastale nella misura fissa, allora stabilita in lire 50.000⁽⁴³⁾;
- era subordinato alle seguenti condizioni:
- a) vi fosse un presupposto "negoziale", e cioè che si trattasse di «trasferimenti a titolo oneroso» (i quali fossero indifferentemente avvenuti mediante atti pubblici, atti giudiziari, scritture private autenticate o scritture private non autenticate);
 - b) vi fosse un presupposto inerente l'ubicazione dell'immobile acquistato e cioè che esso fosse ubicato alternativamente⁽⁴⁴⁾:

⁽⁴¹⁾ Aliquota elevata al 4 per cento (dall'articolo 34, comma 1, d.l. 30 dicembre 1988, n. 550, non convertito in legge, e) dall'articolo 34, comma 11, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, con effetto dal 1° gennaio 1989.

⁽⁴²⁾ Aliquota elevata al 4 per cento dall'articolo 5-bis, comma 1, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, convertito in legge 23 dicembre 1986, n. 899.

⁽⁴³⁾ Importo così stabilito (dal 1° gennaio 1983: articolo 5, comma 1, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953) dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53.

⁽⁴⁴⁾ L'area di applicazione dell'agevolazione venne pertanto ristretta nel 1985 con la previsione dell'ulteriore requisito dell'ubicazione dell'immobile acquistato: nel Comune di residenza o, se diverso, in quello ove l'acquirente svolgeva la propria attività lavorativa. L'Amministrazione Finanziaria non volle intravedere nella nuova disciplina l'evidente conferma del fatto che la previgente normativa non richiedeva che l'immobile fosse ubicato necessariamente in uno dei

- b.1) «*nel Comune ove l'acquirente ha la propria residenza*»; o, se diverso:
- b.2) nel Comune in cui egli «*svolge la propria attività*»⁽⁴⁵⁾; oppure:
- b.3) (ove si trattasse di acquirente «*trasferito all'estero per ragioni di lavoro*») nel Comune in cui avesse «*sede l'impresa da cui dipende*»;
- c) vi fosse il presupposto dell'effettuazione di determinate dichiarazioni⁽⁴⁶⁾ da parte del soggetto acquirente, e cioè che «*nell'atto di acquisto*» il compratore dichiarasse, «*a pena di decadenza*»:
 - c.1) «*di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione nel Comune ove è situato l'immobile acquistato*»;
 - c.2) «*di volerlo adibire a propria abitazione*»; e:
 - c.3) «*di non aver già usufruito delle agevolazioni previste*» dal comma 1 del medesimo articolo 2 del d.l. 7 febbraio 1985 n. 12⁽⁴⁷⁾;

due predetti Comuni, ma tentò di sostenere la natura interpretativa e non meramente innovativa delle norme sopravvenute; tesi che però venne cassata in giurisprudenza, essendosi ad esempio affermato che «la legge 5 aprile 1985, n. 118, [...] pone in chiara evidenza la diversa condizione dell'agevolazione fiscale da essa prevista, adottando una formulazione che fa capo all'immobile da acquistare, e, a differenza dell'articolo 1, comma 6, della legge n. 168/1982, precisa che l'immobile, peraltro da acquistare esclusivamente a titolo oneroso, deve trovarsi nel luogo di residenza o di maggiore attività dell'acquirente - il che si spiega avuto riguardo al fine di favorire le aree ad alta tensione abitativa e non tutto il territorio nazionale» (Comm. Trib. Centr., 3 novembre 1992 - 1° dicembre 1992, n. 6437, in *il fisco*, n. 12/1993, p. 3848).

⁽⁴⁵⁾ A differenza della normativa previgente, la norma in esame non ripete l'aggettivo «*prevalente*» come qualificativo del sostantivo «*attività*».

⁽⁴⁶⁾ Nel caso in cui si verificasse che si trattava di «*dichiarazione mendace*» era disposto che venissero applicate «*le imposte nella misura ordinaria nonché una soprattassa del trenta per cento delle imposte stesse*».

⁽⁴⁷⁾ Sull'espressione «*di non aver già usufruito delle agevolazioni previste dal presente comma*» sorse aspra differenza di vedute tra il Fisco (che pretendeva di non concedere le agevolazioni a chi già ne avesse goduto nel vigore della legge 168/82) e contribuenti (i quali invece sostenevano che le agevolazioni disposte dal decreto legge 12/1985 erano materia nuova e diversa rispetto a quella disciplinata dalla legge 168/1985): cfr. BUSANI, *L'agevolazione fiscale dà il bis per la prima casa*, in *Il Sole 24 Ore*, 30 maggio 1989. Nella R.M. n. 8262 del 9 luglio 1994, venne sostenuto che la *ratio* del beneficio in questione era sempre stata - tempo per tempo - la medesima, al di là dell'avvicendamento delle fonti legislative e delle sensibili variazioni sostanziali intervenuti nella disciplina dei requisiti di fruizione del beneficio in esame il quale, a conti fatti, era sempre il medesimo.

L'opposta opinione venne invece accolta in giurisprudenza in più occasioni: cfr. Comm. Trib. I grado di Pescara, 30 agosto 1991, n. 2407, in *Rep. Foro it.*, 1992, voce *Registro (imposta)*, n. 220; Comm. Trib. I grado di Salerno, 27 marzo 1993, n. 131, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Comm. Trib. I grado di Parma, 5 febbraio 1994, n. 03/01; Comm. Trib. II grado di Alessandria, 9 dicembre 1993, n. 299, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Comm. Trib. Centr., 1° ottobre 1993, n. 2652, in *Comm. Trib. Centr.*, 1995, I, p. 511; Comm. Trib. Centr., 1° marzo 1997, n. 724, in *Comm. Trib. Centr.*, 1997, I, p. 173, sostenendosi che la normativa in questione era da interpretare nel senso che il contribuente non doveva aver in precedenza beneficiato delle stesse agevolazioni e non invece nel senso che il contribuente non doveva aver beneficiato da analoga agevolazione disposta da altra legge previgente.

- d) vi fosse un presupposto oggettivo, inerente le caratteristiche del fabbricato, e cioè che si trattasse «*di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969*»⁽⁴⁸⁾;
- e) vi fosse un presupposto soggettivo, e cioè che si trattasse di un trasferimento «*effettuato nei confronti di persone fisiche*» (le quali, dovendo adibire a propria abitazione l'immobile acquistato, evidentemente non dovevano agire nell'esercizio di impresa, arte o professione).

Quanto poi ai trasferimenti posti in essere da soggetti Iva, va qui sottolineato che:

- a) se la vendita era effettuata da una impresa costruttrice, a seconda dei casi:
- a.1) o si applicava il punto 21) della "Tabella A - Parte II" allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale disponeva l'aliquota Iva del 2 per

La Finanziaria 1999 (articolo 7, legge 23 dicembre 1998, n. 449) dispose infine che (sia pure con riguardo ai soli rapporti tributari non ancora definiti alla data di entrata in vigore della legge stessa e comunque impedendo richieste di rimborso) ai trasferimenti di fabbricati per i quali fosse stata richiesta l'agevolazione prevista dal decreto legge 12/1985, competeva l'agevolazione anche qualora l'acquirente avesse già usufruito delle agevolazioni previste dalla legge 168/1982. La Corte Costituzionale con la sentenza n. 416 dell'11 ottobre 2000, in *il fisco*, 2000, p. 12045 (su cui cfr. anche BUSANI, *Una storia intricata di regole per gli sconti*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 ottobre 2001) dichiarò l'illegittimità, per contrasto con l'articolo 3 della Costituzione, del citato articolo 7 della legge n. 448/1998, nella parte in cui esso non consentiva appunto il rimborso delle maggiori imposte eventualmente versate. Cfr. anche PACE, *La Consulta interviene sul cumulo delle agevolazioni per l'acquisto della "prima casa"*, in *Corr. Trib.*, 45/2000, p. 3299.

Con Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E del 20 marzo 2001 (cfr. BUSANI, *Per lo sconto sulla prima casa un rimborso solo per pochi*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 marzo 2001), le Finanze dunque riconobbero il diritto al rimborso su quanto versato dal contribuente in eccedenza rispetto a quanto dovuto, ma esclusivamente con riferimento ai rapporti che non fossero definiti al 1° gennaio 1999 e ugualmente non esauriti alla data dell'11 ottobre 2000. In particolare, queste condizioni ricorrevano nei seguenti casi:

- a) pendenza al 1° gennaio 1999, data di entrata in vigore della legge n. 448/1998, di un giudizio instaurato avverso l'atto impositivo ovvero avverso il rifiuto tacito del rimborso dell'imposta non dovuta, tempestivamente richiesto entro i tre anni dal versamento;
- b) pendenza al 1° gennaio 1999 del termine ordinario di prescrizione per ricorrere avverso il rifiuto tacito del rimborso, tempestivamente richiesto (e cioè entro dieci anni dalla proposizione dell'istanza);
- c) in entrambi i casi, assenza di un giudicato sfavorevole alla data di pubblicazione della sentenza della Corte Costituzionale (11 ottobre 2000) ovvero pendenza, alla stessa data, del termine ordinario di prescrizione per ricorrere avverso il rifiuto tacito del rimborso, tempestivamente richiesto.

⁽⁴⁸⁾ Con questa norma entra dunque "in scena" la necessità che l'abitazione oggetto di acquisto non abbia le caratteristiche "di lusso" di cui al d. m. 2 agosto 1969; nella legislazione previgente, come sopra visto, era invece richiesto, per l'ottenimento della agevolazione in questione, che si trattasse di fabbricati di cui all'articolo 13 della legge 408/1949, la cosiddetta "legge Tupini".

cento⁽⁴⁹⁾ per le cessioni di «*fabbricati e porzioni di fabbricato di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modifiche ed integrazioni, nonché case rurali di cui all'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici*» (quindi l'abbattimento dell'aliquota ordinaria qui non dipendeva dalla sussistenza di particolari requisiti in capo alla parte acquirente);

- a.2) o si applicava il sopra riportato dettato normativo dell'articolo 2, comma 3, del d.l. 7 febbraio 1985 n. 12, convertito in legge 5 aprile 1985 n. 118, secondo il quale «*sono soggette alla stessa aliquota del due per cento⁽⁴⁹⁾ dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso, secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, costruiti anteriormente al 18 luglio 1949, effettuate, nei termini ed alle condizioni previste nel comma 1, da imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero delle cooperative e loro consorzi di cui al precedente comma*» (quindi l'abbattimento dell'aliquota ordinaria qui dipendeva invece dalla sussistenza in capo alla parte acquirente degli stessi requisiti prescritti per l'acquisto prima casa da un venditore che non fosse un soggetto Iva);
- b) se la vendita era effettuata da un soggetto Iva non costruttore, si applicava il sopra riportato dettato normativo dell'articolo 2, comma 2, del d.l. 7 febbraio 1985 n. 12, convertito in legge 5 aprile 1985 n. 118, per effetto del quale «*fino al 31 dicembre 1985⁽⁵⁰⁾, sono soggetti all'aliquota del due per cento⁽⁴⁹⁾ dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, indipendentemente dalla data della loro costruzione, effettuate, alle condizioni previste dal comma 1, da soggetti diversi dalle imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero di cooperative e loro consorzi aventi i requisiti indicati all'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, costituite da persone fisiche per la costruzione o l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione*» (quindi l'abbattimento dell'aliquota ordinaria qui dipendeva invece dalla sussistenza in capo alla parte acquirente degli stessi requisiti prescritti per l'acquisto prima casa da un venditore che non fosse un soggetto Iva).

⁽⁴⁹⁾ Aliquota elevata al 4 per cento (dall'articolo 34, comma 1, d.l. 30 dicembre 1988, n. 550, non convertito in legge, e) dall'articolo 34, comma 11, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, con effetto dal 1° gennaio 1989.

⁽⁵⁰⁾ Termine prorogato al 31 dicembre 1986 dall'articolo 37, legge 28 febbraio 1986, n. 41.

TAV. 2 - L'agevolazione "prima casa" dopo il d.l. 7 febbraio 1985, n. 12

d.l. 7 febbraio 1985 n. 12 conv. in legge 5 aprile 1985 n. 118 art. 2		Vigenza dall'8 febbraio 1985 al 31 dicembre 1985 ^(a)	
		Presupposto negoziale	trasferimento a titolo oneroso
Registro	2% ^(b)	Presupposto di ubicazione dell'immobile	- «nel Comune ove l'acquirente ha la propria residenza»; o, se diverso: nel Comune in cui egli «svolge la propria attività»; oppure: - (ove si trattasse di soggetto «trasferito all'estero per ragioni di lavoro») nel Comune in cui avesse «sede l'impresa da cui dipende»
Trasferimento non soggetto a Iva	50.000 ^(c)	Presupposto soggettivo	trasferimento «effettuato nei confronti di persone fisiche»
Ipotecaria	50.000 ^(c)	Presupposto oggettivo	«fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969»
Catastale	50.000 ^(c)	Presupposto delle dichiarazioni dell'acquirente	- «di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione nel Comune ove è situato l'immobile acquistato»; - «di volerlo adibere a propria abitazione»; - «di non aver già usufruito delle agevolazioni previste» dal comma 1 dell'articolo 2 del d.l. 7 febbraio 1985 n. 12
Iva	2% ^(d)	Vendita effettuata da impresa costruttrice	cessioni di «fabbricati e porzioni di fabbricato di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modifiche ed integrazioni, nonché case rurali di cui all'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici» ^(e)
Registro	50.000 ^(f)	Presupposti	«cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso, secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, costruiti anteriormente al 18 luglio 1949, effettuate, nei termini ed alle condizioni previste nel comma 1, da imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero delle cooperative e loro consorzi di cui al precedente comma» ^(g)
Trasferimento imponibile a Iva	50.000 ^(g)		«fino al 31 dicembre 1985 ^(a) sono soggetti all'aliquota del due per cento ^(h) dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, indipendentemente dalla data della loro costruzione, effettuate, alle condizioni previste dal comma 1, da soggetti diversi dalle imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero di cooperative e loro consorzi aventi i requisiti indicati all'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, costituite da persone fisiche per la costruzione o l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione» ^(h)
Ipotecaria	50.000 ^(g)		
Catastale	50.000 ^(h)		

Note

- ^(a) Termine poi prorogato al 30 giugno 1986 dall'articolo 8, d.l. 30 dicembre 1985, n. 790 (non convertito in legge); al 31 dicembre 1986 dall'articolo 37, legge 28 febbraio 1986, n. 41; al 31 dicembre 1987 dall'articolo 5-bis, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, aggiunto dall'articolo 1 della legge di conversione 23 dicembre 1986, n. 899, al 31 dicembre 1998 dall'articolo 11, d.l. 29 dicembre 1987, n. 533 (non convertito in legge), dall'articolo 8, d.l. 13 gennaio 1988, n. 3 (non convertito in legge) e dall'articolo 5, legge 11 marzo 1988, n. 67; e al 31 dicembre 1991 dall'articolo 2, comma 3, legge 24 dicembre 1988, n. 541.
- ^(b) Aliquota elevata al 4 per cento (con effetto dal 28 dicembre 1986, giorno successivo a quello della pubblicazione della legge di conversione 23 dicembre 1986, n. 899, avvenuta sulla Gazzetta Ufficiale n. 299 del 27 dicembre 1986) dall'articolo 5-bis, comma 1, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, convertito in legge 23 dicembre 1986, n. 899.
- ^(c) Importo così stabilito (dal 1° gennaio 1983: articolo 5, comma 1, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953) dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53. Con effetto dal 2 ottobre 1989 (ai sensi dell'articolo 6, comma 5, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384), l'imposta fissa venne aumentata a lire 100.000 dall'articolo 6, comma 4, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384. Con effetto dal 1° gennaio 1991 (ai sensi dell'articolo 21 d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347), entrò in vigore il d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, recante il "Testo unico" dell'imposta ipotecaria e catastale, il quale aveva confermato in misura fissa.
- ^(d) Aliquota elevata al 4 per cento (dall'articolo 34, comma 1, d.l. 30 dicembre 1988, n. 550, non convertito in legge, e) dall'articolo 34, comma 11, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, con effetto dal 1° gennaio 1989.
- ^(e) Ai sensi del punto 21) della "Tabella A - Parte II" allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
- ^(f) Ai sensi dell'articolo 38, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634; e dell'articolo 11, Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634. L'importo era stabilito in lire 50.000 (dal 1° gennaio 1983: articolo 5, comma 1, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953) dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53. Con effetto dal 2 ottobre 1989 (ai sensi dell'articolo 6, comma 5, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384), l'imposta fissa venne aumentata a lire 100.000 dall'articolo 6, comma 4, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384.
- ^(g) Ai sensi dell'articolo 6, Tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635. L'importo era stabilito in lire 50.000 (dal 1° gennaio 1983: articolo 5, comma 1, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953) dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53. Con effetto dal 2 ottobre 1989 (ai sensi dell'articolo 6, comma 5, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384), gli importi in misura fissa vennero aumentati a lire 100.000 dall'articolo 6, comma 4, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384. Con effetto dal 1° gennaio 1991 (ai sensi dell'articolo 21 d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347), entrò in vigore il d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, recante il "Testo unico" dell'imposta ipotecaria e catastale, il quale aveva confermato in lire 100.000 l'importo dell'imposta ipotecaria e catastale dovuta in misura fissa.
- ^(h) Ai sensi dell'articolo 21, comma 2, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635. L'importo era stabilito in lire 50.000 (dal 1° gennaio 1983: articolo 5, comma 1, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953) dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53. Con effetto dal 2 ottobre 1989 (ai sensi dell'articolo 6, comma 5, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384), gli importi in misura fissa vennero aumentati a lire 100.000 dall'articolo 6, comma 4, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384. Con effetto dal 1° gennaio 1991 (ai sensi dell'articolo 21 d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347), entrò in vigore il d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, recante il "Testo unico" dell'imposta ipotecaria e catastale, il quale aveva confermato in lire 100.000 l'importo dell'imposta ipotecaria e catastale dovuta in misura fissa.
- ⁽ⁱ⁾ L'abbattimento dell'aliquota ordinaria qui dipendeva dalla sussistenza in capo alla parte acquirente degli stessi requisiti prescritti per l'acquisto prima casa da un venditore che non fosse un soggetto Iva.

1.4.4. Gli interventi normativi successivi al d.l. 7 febbraio 1985 n. 12

Alla scadenza del vigore del d.l. 7 febbraio 1985 n. 12 (e cioè il 31 dicembre 1985), il termine di vigenza dell'agevolazione "prima casa" disposto dal d.l. 12/1985 venne prorogato con provvedimenti contenenti un mero differimento del termine di scadenza, senza cioè che la disciplina venisse innovata sotto alcun suo aspetto^{(51) (52)}.

Più precisamente i provvedimenti di proroga furono i seguenti:

- a) l'articolo 8, d.l. 30 dicembre 1985, n. 790 (non convertito in legge), che prorogò il termine in questione fino al 30 giugno 1986;
- b) l'articolo 37, legge 28 febbraio 1986, n. 41⁽⁵³⁾, che prorogò il termine fino al 31 dicembre 1986;
- c) l'articolo 5-bis, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708⁽⁵⁴⁾, aggiunto dall'articolo 1 della legge di conversione 23 dicembre 1986, n. 899, che:
 - c.1) prorogò il termine fino al 31 dicembre 1987;

⁽⁵¹⁾ Fatta eccezione per quanto disposto dall'articolo 5 bis, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, aggiunto dall'articolo 1 della legge di conversione 23 dicembre 1986, n. 899, che estese il «beneficio [...] ai cittadini italiani emigrati all'estero che acquistino la prima casa sul territorio italiano».

⁽⁵²⁾ Cfr. in questo periodo ad esempio, BRIGHENTI, *Le false dichiarazioni per ottenere agevolazioni fiscali: truffa ai danni dello Stato?*, in *Boll. trib.*, 1989, p. 1754; CARDARELLI, *Le agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa: aspetti controversi*, in *Corr. Trib.*, 1988, p. 1336; D'ORSOGNA, *Acquisto in comunione legale di beni - Casa di abitazione - Beneficio legge n. 168/82*, in *Rass. mens. imposte*, 1987, p. 512; D'ORSOGNA, *Luci ed ombre sulla legge Formica agli effetti dell'imposta di registro*, in *Rass. mens. imposte*, 1990, p. 1159; FORTUNA, *Ancora sulla differenza tra truffa ed evasione fiscale*, in *Rass. trib.*, 1989, II, p. 147; FRATEPIETRO, *Le agevolazioni per l'acquisto della "prima casa" e l'art. 46 della legge n. 47/85 sul condono edilizio*, in *Boll. trib.*, 1989, p. 877; FRATEPIETRO, *Esiste l'obbligo della effettiva abitazione dell'immobile acquistato?*, in *Boll. trib.*, 1990, p. 1028; IACONDINI, *Le agevolazioni tributarie per la casa - La riforma deve essere strutturale*, in *Rass. mens. imposte*, 1987, p. 183; MAZZOCCA, *L'intento inattuato di adibire la prima casa a propria abitazione*, in *Informatore Pirola*, 1988, p. 1343; MAZZOCCA, *Agevolazioni per la prima casa - Casi controversi*, in *Informatore Pirola*, 1989, p. 1265; MENTI, *Il godimento del beneficio fiscale dell'aliquota agevolata IVA nelle cessioni previste dall'art. 1, legge 22-4-1982, n. 168*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1987, II, p. 108; MISTÒ, *Le agevolazioni per la prima casa competono anche per l'acquisto della nuda proprietà*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1989, II, p. 27; MISTÒ, *Agevolazioni per la prima casa: requisiti "giurisprudenziali" ai fini dell'imposta di registro*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1991, II, p. 1139; PERRUCCI, *Presente e futuro della tassazione sulla casa*, in *Boll. trib.*, 1990, p. 1627.

⁽⁵³⁾ Secondo il quale «le disposizioni di cui all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, nella legge 5 aprile 1985, n. 118, sono prorogate fino al 31 dicembre 1986».

⁽⁵⁴⁾ Secondo il quale «le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 5-bis del decreto-legge 29 ottobre 1986, n. 708, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 dicembre 1986, n. 899, concernenti agevolazioni tributarie per i trasferimenti a titolo oneroso di immobili ad uso abitativo, sono prorogate fino al 31 dicembre 1991».

- c.2) aumentò⁽⁵⁵⁾ l'aliquota agevolata dell'imposta di registro dal 2 per cento al 4 per cento (fermi restando gli importi fissa dell'imposta ipotecaria e catastale, stabiliti in lire 50.000)⁽⁵⁶⁾; e:
- c.3) estese il beneficio ai cittadini italiani emigrati all'estero che avessero acquistato la "prima casa" sul territorio italiano;
- d) l'articolo 11, d.l. 29 dicembre 1987, n. 533 (non convertito in legge) che prorogò il termine fino al 31 dicembre 1988;
- e) l'articolo 8, d.l. 13 gennaio 1988, n. 3 (non convertito in legge) che confermò la proroga del termine al 31 dicembre 1988;
- f) l'articolo 5, legge 11 marzo 1988, n. 67⁽⁵⁷⁾, che confermò la proroga del termine al 31 dicembre 1988;
- g) l'articolo 2, comma 3, legge 24 dicembre 1988, n. 541⁽⁵⁸⁾, che prorogò il termine fino al 31 dicembre 1991.

Occorre infine segnalare che:

- a) con effetto dal 2 ottobre 1989⁽⁵⁹⁾, gli importi in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale vennero aumentati a lire 100.000 dall'articolo 6, comma 4, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384;
- b) con effetto dal 1° gennaio 1991⁽⁶⁰⁾, era frattanto entrato in vigore il d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, recante il "Testo unico" dell'imposta ipotecaria e catastale, il quale aveva confermato in lire 100.000 l'importo dell'imposta ipotecaria e catastale dovuta in misura fissa.

⁽⁵⁵⁾ Con effetto dal 28 dicembre 1986, giorno successivo a quello della pubblicazione della legge di conversione 23 dicembre 1986, n. 899, avvenuta sulla Gazzetta Ufficiale n. 299 del 27 dicembre 1986.

⁽⁵⁶⁾ Importo così stabilito dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53.

⁽⁵⁷⁾ Secondo il quale «*le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 5-bis del decreto-legge 29 ottobre 1986, n. 708 convertito, con modificazioni, dalla legge 23 dicembre 1986, n. 899, concernenti agevolazioni tributarie per i trasferimenti a titolo oneroso di immobili ad uso abitativo, sono prorogate fino al 31 dicembre 1988*».

⁽⁵⁸⁾ Secondo il quale «*le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 5-bis del decreto-legge 29 ottobre 1986, n. 708, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 dicembre 1986, n. 899, concernenti agevolazioni tributarie per i trasferimenti a titolo oneroso di immobili ad uso abitativo, sono prorogate fino al 31 dicembre 1991*».

⁽⁵⁹⁾ Ai sensi dell'articolo 6, comma 5, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384.

⁽⁶⁰⁾ Ai sensi dell'articolo 21 d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

1.4.5. La legge 31 dicembre 1991 n. 415 (la Legge Finanziaria per il 1992)

Alla scadenza del termine del 31 dicembre 1991 (dettato, come già riferito, dall'articolo 2, comma 3, legge 24 dicembre 1988, n. 541), con la legge 31 dicembre 1991 n. 415 (la Legge Finanziaria del 1992)⁽⁶¹⁾, il legislatore intese non solo disporre la vigenza a tempo indeterminato dell'agevolazione "prima casa" (che ormai da un decennio albergava nel nostro ordinamento come norma transitoria e che sempre meno assumeva quindi connotati di temporaneità) ma pure innovare in modo abbastanza radicale la disciplina dell'agevolazione stessa⁽⁶²⁾.

All'articolo 3, comma 2, la citata legge dispose dunque che:

«Agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati ed alle scritture private autenticate successivamente al 31 dicembre 1991, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione successivamente alla medesima data, si applicano le disposizioni di cui ai commi da 1 a 5 dell'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, come modificate dall'articolo 5-bis del decreto-legge 29 ottobre 1986, n. 708, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 dicembre 1986, n. 899, a condizione che nell'atto di acquisto il compratore dichiari, a pena di decadenza, di non possedere nel territorio dello Stato altro fabbricato o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione e di non aver già usufruito delle agevolazioni previste dall'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, e dall'articolo 2 del predetto decreto-legge n. 12 del 1985, nonché di quelle previste dal presente comma».

Innovative, rispetto alla previgente disciplina, oltre alla mancanza di un termine di scadenza, furono pertanto le seguenti disposizioni:

- a) quella circa la necessità della dichiarazione di "non possidenza", che avrebbe dovuto riguardare gli immobili ad uso abitativo ubicati in tutto il territorio nazionale, e non più solo nel Comune ove era ubicato l'immobile da acquistare con l'agevolazione;
- b) quella circa la necessità della dichiarazione di non aver usufruito anterior-

⁽⁶¹⁾ In vigore (ai sensi dell'articolo 7) dal 1° gennaio 1992.

⁽⁶²⁾ Sulla quale cfr. anche BIOLCHI, *Le agevolazioni per l'acquisto della prima casa*, in *Corr. Trib.*, 1992, p. 777; BIOLCHI, *Novità tributaria per gli immobili, in il fisco*, 1992, p. 694; BIOLCHI, *Ulteriori novità tributarie per la casa in il fisco*, 1992, p. 109; BUSANI, *Basta una casa "fuori porta" per perdere le agevolazioni della legge Formica*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 ottobre 1991; BUSANI, *Fisco leggero solo con una casa*, in *Il Sole 24 Ore*, 29 dicembre 1991; DEL FEDERICO, *In tema di agevolazioni per la prima casa*, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1211; DI CIACCIA, *Sconto casa*, in *Boll. trib.*, 1994, p. 432; DINI, *Fabbricato idoneo ad abitazione - Perplessità e riserve sull'interpretazione ministeriale, in il fisco*, 1994, p. 6647; FUSARO, *Recenti sentenze sulle agevolazioni per l'acquisto della prima casa di abitazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, II, p. 421; MAZZOCCA, *Agevolazioni per la prima casa e requisito dell'ubicazione dell'immobile*, in *Informatore Pirola*, 1993, p. 2355; RAU - ALEMANNO, *Su alcuni aspetti controversi in tema di agevolazioni "prima casa" alla luce della recente giurisprudenza della Commissione tributaria centrale*, in *Boll. trib.*, 1994, p. 174; THOMAS, *Ancora in tema di agevolazioni per l'acquisto della prima casa*, in *il fisco*, 1993, p. 10057.

mente delle agevolazioni “prima casa” disposte da qualsiasi normativa in materia anteriore alla legge 31 dicembre 1991 n. 415;

- c) l’abrogazione dell’onere dell’acquirente di dichiarare di voler adibire ad abitazione l’immobile per il cui acquisto si era domandata l’agevolazione fiscale⁽⁶³⁾.

Nel caso dunque di un trasferimento non soggetto all’Iva, il riconoscimento delle agevolazioni “prima casa”, che consistevano nell’applicazione:

- 1) dell’imposta di registro nella misura del 4 per cento⁽⁶⁴⁾;
 - 2) dell’imposta ipotecaria nella misura fissa, allora stabilita in lire 100.000⁽⁶⁵⁾;
 - 3) dell’imposta catastale nella misura fissa, allora stabilita in lire 100.000⁽⁶⁶⁾;
- era subordinato alle seguenti condizioni (dettate in combinazione dal d.l. 12/1985, dal d.l. 708/1986 e dalla legge 415/1991):

⁽⁶³⁾ In precedenza, la fruizione e il mantenimento dell’agevolazione erano stati condizionati al fatto che l’acquirente avesse dichiarato di voler adibire la casa acquistata a propria abitazione e che poi a questa dichiarazione di intenti seguisse l’effettivo stabilimento dell’abitazione dell’acquirente nella casa acquistata. Cfr. sul punto ad esempio Cass., 19 dicembre 2002, n. 18077, in *Rep. Foro it.*, 2002, voce *Tributi in genere*, n. 1661, secondo cui «in tema di imposta di registro, l’articolo 2, d.l. 7 febbraio 1985 n. 12, convertito nella legge 5 aprile 1985, n. 118, richiede, per la fruizione dei benefici ivi previsti, che l’immobile venga acquistato nel comune di residenza o in quello in cui si svolge l’attività lavorativa del compratore e che lo stesso venga effettivamente impiegato ad uso abitativo; a tali fini, ferma restando, quanto alla determinazione della residenza, la prevalenza del dato anagrafico sulle risultanze fattuali, in base al principio della unicità del procedimento amministrativo inteso al mutamento dell’iscrizione anagrafica, sancito anche dall’art. 18, comma 2, d.p.r. 30 maggio 1989 n. 223 (contenente il regolamento anagrafico della popolazione residente) - che, nell’affermare la necessità della saldatura temporale tra cancellazione dall’anagrafe del comune di precedente iscrizione ed iscrizione in quella del comune di nuova residenza, stabilisce che la decorrenza “è quella della dichiarazione di trasferimento resa dall’interessato nel comune di nuova residenza” - il beneficio fiscale della “prima casa” spetta a coloro che, pur avendone fatto formale richiesta, al momento dell’acquisto dell’immobile non abbiano ancora ottenuto il trasferimento della residenza nel comune in cui è situato l’immobile stesso»; e Cass., 12 marzo 2003, n. 3608, in *Riv. giur. edil.*, 2003, I, p. 1394, secondo cui «in tema di agevolazioni tributarie, i benefici fiscali per l’acquisto della “prima casa”, previsti dall’articolo 1, comma 6, legge 22 aprile 1982 n. 168 e dall’articolo 2, comma 1, d.l. 7 febbraio 1985 n. 12 (convertito, con modificazioni, nella l. 5 aprile 1985 n. 118), in favore dell’acquirente di immobile destinato ad abitazione “non di lusso”, possono essere conservati a condizione che il contribuente realizzi l’intento - dichiarato nell’atto di acquisto - di destinare l’immobile a propria abitazione entro il termine triennale di decadenza stabilito (ex art. 74 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634, poi art. 76 d.p.r. 22 aprile 1986 n. 131) per l’esercizio del potere di accertamento dell’ufficio; di conseguenza, deve ritenersi che il detto termine decadenziale dell’azione dell’ufficio inizi a decorrere dal momento in cui l’intento del contribuente sia rimasto definitivamente ineseguito, e quindi - giacché il termine a disposizione del contribuente non potrà essere giammai più ampio di quello in sé previsto per i controlli - al massimo dalla scadenza del triennio dalla registrazione dell’atto». Nel medesimo senso cfr. Cass., 29 maggio 2001, n. 7283, in *Rep. Foro it.*, 2001, voce *Tributi in genere*, n. 1530.

⁽⁶⁴⁾ L’aliquota era stata elevata dal 2 al 4 per cento dall’articolo 5-bis, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, convertito in legge 23 dicembre 1986, n. 899.

⁽⁶⁵⁾ L’importo era così stabilito dalla Nota all’articolo 1 Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (“Testo unico dell’imposta ipotecaria e catastale”).

⁽⁶⁶⁾ L’importo era così stabilito dall’articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (“Testo unico dell’imposta ipotecaria e catastale”).

- a) vi fosse un presupposto "negoziale", e cioè che si trattasse di «*trasferimenti a titolo oneroso*» (i quali fossero indifferentemente avvenuti mediante atti pubblici, atti giudiziari, scritture private autenticate o scritture private non autenticate);
- b) vi fosse un presupposto inerente l'ubicazione dell'immobile acquistato, e cioè che esso fosse ubicato alternativamente:
- b.1) «*nel Comune ove l'acquirente ha la propria residenza*»; o, se diverso:
- b.2) nel Comune in cui egli «*svolge la propria attività*»; oppure:
- b.3) (ove si trattasse di acquirente «*trasferito all'estero per ragioni di lavoro*») nel Comune in cui avesse «*sede l'impresa da cui dipende*»;
- b.4) (ove si trattasse di acquirenti «*cittadini italiani emigrati all'estero che acquistino la prima casa sul territorio italiano*») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale⁽⁶⁷⁾;
- c) vi fosse il presupposto dell'effettuazione di determinate dichiarazioni⁽⁶⁸⁾ da parte del soggetto acquirente, e cioè che «*nell'atto di acquisto*» il compratore dichiarasse, «*a pena di decadenza*»:
- c.1) «*di non possedere nel territorio dello Stato altro fabbricato o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione*»;
- c.2) «*di non aver già usufruito delle agevolazioni previste dall'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, e dall'articolo 2 del predetto decreto-legge n. 12 del 1985, nonché di quelle previste dal*» comma 2 dell'articolo 3 della legge 415/1991;
- d) vi fosse un presupposto oggettivo, inerente le caratteristiche del fabbricato, e cioè che si trattasse «*di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969*»;
- e) vi fosse un presupposto soggettivo, e cioè che si trattasse di un trasferimento «*effettuato nei confronti di persone fisiche*».

Quanto ai trasferimenti imponibili a Iva, dato che la tecnica della legge 415/1991 fu quella di prorogare a tempo indeterminato il disposto dei commi da 1 a 5 dell'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, e successive modifiche, se ne deriva che:

- a) se la vendita era effettuata da una impresa costruttrice, a seconda dei casi:
- a.1) o si applicava il punto 21) della "Tabella A - Parte II" allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale disponeva l'aliquota Iva del 4 per

⁽⁶⁷⁾ Come previsto dall'articolo 5 bis, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, aggiunto dall'articolo 1 della legge di conversione 23 dicembre 1986, n. 899.

⁽⁶⁸⁾ Dal richiamo contenuto nell'articolo 3, comma 2, della legge 415/1991 all'articolo 2 del d.l. 12/1985 si desumeva che, nel caso in cui si accertasse che si trattava di una «*dichiarazione mendace*», avrebbero dovuto essere applicate «*le imposte nella misura ordinaria nonché una soprattassa del trenta per cento delle imposte stesse*».

cento⁽⁶⁹⁾ per le cessioni di «*fabbricati e porzioni di fabbricato di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modifiche ed integrazioni, nonché case rurali di cui all'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici*» (quindi l'abbattimento dell'aliquota ordinaria qui non dipendeva dalla sussistenza di particolari requisiti in capo alla parte acquirente ma solamente dal fatto che venditore dell'abitazione fosse una impresa costruttrice);

- a.2) o si applicava il sopra riportato dettato normativo dell'articolo 2, comma 3, d.l. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito in legge 5 aprile 1985 n. 118, secondo il quale «*sono soggette alla stessa aliquota del due per cento⁽⁷⁰⁾ dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso, secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, costruiti anteriormente al 18 luglio 1949, effettuate, nei termini ed alle condizioni previste nel comma 1, da imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero delle cooperative e loro consorzi di cui al precedente comma*» (quindi l'abbattimento dell'aliquota ordinaria qui dipendeva invece dalla sussistenza in capo alla parte acquirente degli stessi requisiti prescritti per l'acquisto "prima casa" da un venditore che non fosse un soggetto Iva);
- b) se la vendita era effettuata da un soggetto Iva diverso da un'impresa costruttrice, si applicava il sopra riportato dettato normativo dell'articolo 2, comma 2, d.l. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito in legge 5 aprile 1985 n. 118, per effetto del quale «*sono soggetti all'aliquota del due per cento⁽⁷¹⁾ dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, indipendentemente dalla data della loro costruzione, effettuate, alle condizioni previste dal comma 1, da soggetti diversi dalle imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero di cooperative e loro consorzi aventi i requisiti indicati all'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, costituite da persone fisiche per la costruzione o l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione*» (quindi l'abbattimento dell'aliquota ordinaria anche qui dipendeva dalla sussistenza in capo alla parte acquirente degli stessi requisiti prescritti per l'acquisto "prima casa" da un venditore che non fosse un soggetto Iva).

⁽⁶⁹⁾ Questa aliquota era stata elevata dal 2 al 4 per cento dall'articolo 34, comma 1, d.l. 2 marzo 1989 n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, con effetto dal 1° gennaio 1989.

⁽⁷⁰⁾ Leggasi "4 per cento" in quanto l'aliquota era stata aumentata dal 2 al 4 per cento dall'articolo 34, comma 1, d.l. 2 marzo 1989 n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, con effetto dal 1° gennaio 1989.

⁽⁷¹⁾ Si ripete, elevata al 4 per cento dall'articolo 34, comma 1, d.l. 2 marzo 1989 n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154.

TAV. 3 - L'agevolazione "prima casa" dopo la legge 31 dicembre 1991, n. 415

Legge 31 dicembre 1991 n. 415 art. 3, comma 2		Vigenza dal 1° gennaio 1992	
Trasferimento non soggetto a Iva	Registro	4% ^(a)	<p>Presupposto negoziale</p> <p>trasferimento a titolo oneroso</p> <p>- «nel Comune ove l'acquirente ha la propria residenza»; o, se diverso: - nel Comune in cui egli «svolge la propria attività»; oppure: - (ove si trattasse di soggetto «trasferito all'estero per ragioni di lavoro») nel Comune in cui avesse «sede l'impresa da cui dipende»; - (ove si trattasse di «cittadini italiani emigrati all'estero che acquistino la prima casa sul territorio italiano») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale</p>
	Ipotecaria	100.000 ^(b)	trasferimento «effettuato nei confronti di persone fisiche»
	Catastale	100.000 ^(c)	<p>«fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969»;</p> <p>- «di non possedere nel territorio dello Stato altro fabbricato o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione»;</p> <p>- «di non aver già usufruito delle agevolazioni previste dall'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, e dall'articolo 2 del predetto decreto-legge n. 12 del 1985, nonché di quelle previste dall'articolo 3 della legge 415/1991»</p>
Trasferimento imponibile a Iva	Iva	4% ^(d)	<p>cessioni di «fabbricati e porzioni di fabbricato di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modifiche ed integrazioni, nonché case rurali di cui all'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici» ^(e)</p>
	Registro	100.000 ^(g)	<p>sono soggette alla stessa aliquota del due per cento ^(e) dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso, secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, costruiti anteriormente al 18 luglio 1949, effettuate, nei termini ed alle condizioni previste nel comma 1, da imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero delle cooperative e loro consorzi di cui al precedente comma» ^(f)</p>
	Ipotecaria	100.000 ^(h)	«sono soggetti all'aliquota del due per cento ^(e) dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, indipendentemente dalla data della loro costruzione, effettuate, alle condizioni previste dal comma 1, da soggetti diversi dalle imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero di cooperative e loro consorzi aventi i requisiti indicati all'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, costituite da persone fisiche per la costruzione o l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione» ^(f)
	Catastale	100.000 ⁽ⁱ⁾	<p>Vendita effettuata da impresa costruttrice</p> <p>Vendita effettuata da soggetto Iva non costruttore</p>

Note

- (a) Ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 1, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, convertito in legge 23 dicembre 1986, n. 899.
- (b) Ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.
- (c) Ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.
- (d) Ai sensi (dell'articolo 34, comma 1, d.l. 30 dicembre 1988, n. 550, non convertito in legge, e) dell'articolo 34, comma 11, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, con effetto dal 1° gennaio 1989.
- (e) Leggasi "4 per cento" in quanto l'aliquota era stata aumentata dal 2 al 4 per cento dall'articolo 34, comma 1, d.l. 2 marzo 1989 n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, con effetto dal 1° gennaio 1989.
- (f) Ai sensi del punto 2) della "Tabella A - Parte II" allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
- (g) Ai sensi dell'articolo 40, comma 1, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dell'articolo 11, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Con effetto dal 2 ottobre 1989 (ai sensi dell'articolo 6, comma 5, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384), l'imposta fissa era stata aumentata a lire 100.000 dall'articolo 6, comma 4, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384.
- (h) Ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa, allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.
- (i) Ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.
- (l) L'abbattimento dell'aliquota ordinaria qui dipendeva dalla sussistenza in capo alla parte acquirente degli stessi requisiti prescritti per l'acquisto "prima casa" da un venditore che non fosse un soggetto Iva.

1.4.6. Dalla legge 415/1991 al d.l. 16/1993

Successivamente alla legge 415/1991, vennero emanati alcuni provvedimenti normativi tesi ad apportare modifiche alla disciplina allora vigente⁽⁷²⁾; si trattò però di norme episodiche e che non lasciarono segno del loro passaggio, perché contenute in decreti legge non convertiti in legge, e precisamente:

- a) nell'articolo 5, commi 2 e 3, d.l. 21 gennaio 1992, n. 14⁽⁷³⁾;
- b) nell'articolo 5, commi 2 e 3, d.l. 20 marzo 1992, n. 237⁽⁷⁴⁾;
- c) nell'articolo 5, commi 2 e 3, d.l. 20 maggio 1992, n. 293⁽⁷⁴⁾;

⁽⁷²⁾ Per un approfondimento delle problematiche sorte in quel periodo si vedano: BELLINI, *Agevolazioni per l'acquisto della prima casa*, in *Corr. Trib.*, 1992, p. 2327; BELLINI, *Agevolazioni per l'acquisto della prima casa: mancata decadenza per rivendita*, in *Corr. Trib.*, 1992, p. 3371; BIOLCHI, *Le agevolazioni per l'acquisto della prima casa*, in *Corr. Trib.*, 1992, p. 777; G. PARMEGGIANI, *Ancora problemi sulla revisione degli estimi catastali*, in *Corr. Trib.*, 1992, p. 3219; UFFICIO STUDI ETI, *Novità tributarie per gli immobili*, in *il fisco*, 1992, p. 694; UFFICIO STUDI ETI *Ulteriori novità tributarie per la casa in il fisco*, 1992, p. 1095.

⁽⁷³⁾ Cfr. BUSANI, *Agevolazioni per la prima casa: salve le compravendite di gennaio*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 gennaio 1992. L'articolo 5, commi 2 e 3, d.l. 21 gennaio 1992, n. 14, recitava: «2. Agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati ed alle scritture private autenticate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione successivamente alla medesima data, si applicano le disposizioni di cui ai commi da 1 a 5 dell'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, come modificate dall'articolo 5-bis del decreto-legge 29 ottobre 1986, n. 708, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 dicembre 1986, n. 899, a condizione che nell'atto di acquisto il compratore dichiari, a pena di decadenza, oltre quanto previsto nelle predette disposizioni, di non avere già usufruito delle agevolazioni previste dall'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, dall'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, nonché di quelle previste dall'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, e dal presente comma. Se gli immobili acquistati con i benefici previsti dal presente comma vengono ceduti a titolo oneroso o gratuito prima del decorso del termine di cinque anni dalla data dell'atto del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, con una soprattassa del 30 per cento delle imposte stesse, ovvero, se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, è dovuta una penalità pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria dell'imposta sul valore aggiunto e quella agevolata, aumentata del 30 per cento.

3. Le disposizioni del comma 2 si applicano, sempre che sussistano tutte le condizioni ed i requisiti previsti, anche per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati e le scritture private autenticate dal 1° gennaio 1992 sino alla data di entrata in vigore del presente decreto, se il contribuente, che non aveva potuto richiedere i benefici previsti dall'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, presenta istanza, a pena di decadenza entro un anno dalla data dell'atto, all'ufficio del registro competente, per usufruire delle agevolazioni e contestualmente dichiara, ai sensi e con le modalità dell'articolo 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, la sussistenza delle condizioni e dei requisiti indicati dal comma 2; per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati, le scritture private autenticate e le scritture private non autenticate già sottoposti alla registrazione nel predetto periodo con l'assolvimento delle imposte in misura normale, si fa luogo al rimborso delle medesime imposte se il contribuente, sempre che sussistano le condizioni ed i requisiti sopra richiamati, con istanza da presentarsi allo stesso ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di acquisto, presenta la dichiarazione sostitutiva di cui al presente comma».

⁽⁷⁴⁾ Il cui testo recitava: «2. Agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o

d) nell'articolo 2, commi 2 e 3, d.l. 24 luglio 1992, n. 348⁽⁷⁵⁾;

emanati ed alle scritture private autenticate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione successivamente alla medesima data, si applicano le disposizioni di cui ai commi da 1 a 5 dell'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, come modificate dall'articolo 5-bis del decreto-legge 29 ottobre 1986, n. 708, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 dicembre 1986, n. 899, a condizione che nell'atto di acquisto il compratore dichiari, a pena di decadenza, oltre quanto previsto nelle predette disposizioni, di non avere già usufruito delle agevolazioni previste dall'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, dall'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, nonché di quelle previste dall'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, e dal presente comma. Se gli immobili acquistati con i benefici previsti dal presente comma vengono ceduti a titolo oneroso o gratuito prima del decorso del termine di cinque anni dalla data dell'atto del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, con una soprattassa del 30 per cento delle imposte stesse, ovvero, se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, è dovuta una penalità pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria dell'imposta sul valore aggiunto e quella agevolata, aumentata del 30 per cento.

3. *Le disposizioni del comma 2 si applicano, sempre che sussistano tutte le condizioni ed i requisiti previsti, anche per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati e le scritture private autenticate dal 1° gennaio 1992 sino alla data di entrata in vigore del presente decreto, se il contribuente, che non aveva potuto richiedere i benefici previsti dall'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, presenta istanza, a pena di decadenza entro un anno dalla data dell'atto, all'ufficio del registro competente, per usufruire delle agevolazioni e contestualmente dichiara, ai sensi e con le modalità dell'articolo 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, la sussistenza delle condizioni e dei requisiti indicati dal comma 2; per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati, le scritture private autenticate e le scritture private non autenticate già sottoposti alla registrazione nel predetto periodo con l'assolvimento delle imposte in misura normale, si fa luogo al rimborso delle medesime imposte se il contribuente, sempre che sussistano le condizioni ed i requisiti sopra richiamati, con istanza da presentarsi allo stesso ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di acquisto, presenta la dichiarazione sostitutiva di cui al presente comma».*

⁽⁷⁵⁾ Cfr. BUSANI, *Prima casa, restano gli sconti fiscali*, in *Il Sole 24 Ore*, 25 luglio 1992; BUSANI, *Una settimana di limbo fiscale per le agevolazioni alla prima casa*, in *Il Sole 24 Ore*, 29 luglio 1992. L'articolo 2, commi 2 e 3, d.l. 24 luglio 1992, n. 348, recitava: «2. Agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati ed alle scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione successivamente alla medesima data, si applicano le disposizioni di cui ai commi da 1 a 5 dell'art. 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, come modificato dall'art. 5-bis del decreto-legge 29 ottobre 1986, n. 708, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 dicembre 1986, n. 899, a condizione che nell'atto di acquisto il compratore dichiari, a pena di decadenza, oltre quanto previsto nelle predette disposizioni, di non avere già usufruito, quale acquirente, delle agevolazioni previste dall'art. 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, dall'art. 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, nonché di quelle previste dall'art. 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, e dal presente comma. Se gli immobili acquistati con i benefici previsti dal presente comma vengono ceduti a titolo oneroso o gratuito prima del decorso del termine di cinque anni dalla data dell'atto del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, con una soprattassa del 30 per cento delle imposte stesse, ovvero, se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, è dovuta una penalità pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria dell'imposta sul valore aggiunto e quella agevolata, aumentata del 30 per cento.

- e) nell'articolo 1, commi 2 e 3, d.l. 24 settembre 1992, n. 388⁽⁷⁶⁾; e:
 f) nell'articolo 1, commi 2 e 3, d.l. 24 novembre 1992, n. 455⁽⁷⁷⁾.

3. *Le disposizioni del comma 2 si applicano, sempre che sussistano tutte le condizioni ed i requisiti previsti, anche per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati e le scritture private autenticate successivamente al 1° gennaio 1992, se il contribuente, che non aveva potuto richiedere i benefici che erano stabiliti dall'art. 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, presenta istanza, a pena di decadenza entro un anno dalla data dell'atto, all'ufficio del registro competente, per usufruire delle agevolazioni e contestualmente dichiara, ai sensi e con le modalità dell'art. 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, la sussistenza delle condizioni e dei requisiti indicati dal comma 2; per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati, le scritture private autenticate e le scritture private non autenticate già sottoposti alla registrazione nel predetto periodo con l'assolvimento delle imposte in misura normale, si fa luogo al rimborso delle medesime imposte se il contribuente, sempre che sussistano le condizioni ed i requisiti sopra richiamati, con istanza da presentarsi allo stesso ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di acquisto, presenta la dichiarazione sostitutiva di cui al presente comma».*

⁽⁷⁶⁾ Il cui testo recitava: «2. Agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati ed alle scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione successivamente alla medesima data, si applicano le disposizioni di cui ai commi da 1 a 5 dell'art. 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, come modificate dall'art. 5-bis del decreto-legge 29 ottobre 1986, n. 708, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 dicembre 1986, n. 899, a condizione che nell'atto di acquisto il compratore dichiari, a pena di decadenza, oltre quanto previsto nelle predette disposizioni, di non avere già usufruito, quale acquirente, delle agevolazioni previste dall'art. 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, dall'art. 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, nonché di quelle previste dall'art. 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, dall'art. 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, dall'art. 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, e dal presente comma. Se gli immobili acquistati con i benefici previsti dal presente comma vengono ceduti a titolo oneroso o gratuito prima del decorso del termine di cinque anni dalla data dell'atto del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, con una soprattassa del 30 per cento delle imposte stesse, ovvero, se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, è dovuta una penalità pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria dell'imposta sul valore aggiunto e quella agevolata, aumentata del 30 per cento.

3. *Le disposizioni del comma 2 si applicano, sempre che sussistano tutte le condizioni ed i requisiti previsti, anche per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati e le scritture private autenticate successivamente al 1° gennaio 1992, se il contribuente, che non aveva potuto richiedere i benefici che erano stabiliti dall'art. 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, presenta istanza, a pena di decadenza entro un anno dalla data dell'atto, all'ufficio del registro competente, per usufruire delle agevolazioni e contestualmente dichiara, ai sensi e con le modalità dell'art. 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, la sussistenza delle condizioni e dei requisiti indicati dal comma 2; per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati, le scritture private autenticate e le scritture private non autenticate già sottoposti alla registrazione nel predetto periodo con l'assolvimento delle imposte in misura normale, si fa luogo al rimborso delle medesime imposte se il contribuente, sempre che sussistano le condizioni ed i requisiti sopra richiamati, con istanza da presentarsi allo stesso ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di acquisto, presenta la dichiarazione sostitutiva di cui al presente comma».*

⁽⁷⁷⁾ Cfr. BUSANI, *Prima casa, il reinvestimento evita la decadenza degli sconti*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 novembre 1992. L'articolo 1, commi 2 e 3, d.l. 24 novembre 1992, n. 455 recitava: «2. Agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati ed alle scritture private autenticate a

1.4.7. Il d.l. 23 gennaio 1993 n. 16

La confusa situazione normativa verificatasi per effetto del succedersi dei predetti decreti legge e della loro mancata conversione in legge, sospinse il legislatore a intervenire nuovamente con il d.l. 23 gennaio 1993, n. 16⁽⁷⁸⁾ (convertito con modificazioni in legge 24 marzo 1993 n. 75)⁽⁷⁹⁾, il cui articolo 1, commi 2 e 3 (come modificati in sede di conversione), dispose che:

«2. Agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati ed alle scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la

decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione successivamente alla medesima data, si applicano le disposizioni di cui ai commi da 1 a 5 dell'art. 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, come modificate dall'art. 5-bis del decreto-legge 29 ottobre 1986, n. 708, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 dicembre 1986, n. 899, a condizione che nell'atto di acquisto il compratore dichiari, a pena di decadenza, oltre quanto previsto nelle predette disposizioni, di non avere già usufruito, quale acquirente, delle agevolazioni previste dall'art. 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, dall'art. 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, nonché di quelle previste dall'art. 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, dall'art. 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, dall'art. 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, dall'art. 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, e dal presente comma. Se gli immobili acquistati con i benefici previsti dal presente comma vengono ceduti a titolo oneroso o gratuito prima del decorso del termine di cinque anni dalla data dell'atto del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, con una soprattassa del 30 per cento delle imposte stesse, ovvero, se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, è dovuta una penalità pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria dell'imposta sul valore aggiunto e quella agevolata, aumentata del 30 per cento. La disposizione prevista dal precedente periodo non si applica nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente comma, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

3. Le disposizioni del comma 2 si applicano, sempre che sussistano tutte le condizioni ed i requisiti previsti, anche per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati e le scritture private autenticate successivamente al 1° gennaio 1992, se il contribuente, che non aveva potuto richiedere i benefici che erano stabiliti dall'art. 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, presenta istanza, a pena di decadenza entro un anno dalla data dell'atto, all'ufficio del registro competente, per usufruire delle agevolazioni e contestualmente dichiara, ai sensi e con le modalità dell'art. 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, la sussistenza delle condizioni e dei requisiti indicati dal comma 2; per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati, le scritture private autenticate e le scritture private non autenticate già sottoposti alla registrazione nel predetto periodo con l'assolvimento delle imposte in misura normale, si fa luogo al rimborso delle medesime imposte se il contribuente, sempre che sussistano le condizioni ed i requisiti sopra richiamati, con istanza da presentarsi allo stesso ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di acquisto, presenta la dichiarazione sostitutiva di cui al presente comma».

⁽⁷⁸⁾ In vigore, ai sensi del suo articolo 16, dal 24 gennaio 1993, ovvero dal giorno successivo alla data di sua pubblicazione, avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 18 del 23 gennaio 1993.

⁽⁷⁹⁾ In vigore dalla data di sua pubblicazione, avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 69 del 24 marzo 1993.

registrazione successivamente alla medesima data, si applicano le disposizioni di cui ai commi da 1 a 5 dell'articolo 2, decreto legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, come modificate dall'articolo 5-bis del decreto legge 29 ottobre 1986, n. 708, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 dicembre 1986, n. 899, a condizione che nell'atto di acquisto il compratore dichiari, a pena di decadenza, di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato idoneo ad abitazione e di volerlo adibire a propria abitazione principale, anche avendo già usufruito, quale acquirente, delle agevolazioni previste dall'articolo 1, legge 22 aprile 1982, n. 168, dall'articolo 2, decreto legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, nonché di quelle previste dall'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, dall'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, dall'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, dall'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, dall'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto legge 24 novembre 1992, n. 455, e dal presente comma. Se gli immobili acquistati con i benefici previsti dal presente comma vengono ceduti a titolo oneroso o gratuito prima del decorso del termine di cinque anni dalla data dell'atto del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, con una soprattassa del 30 per cento delle imposte stesse, ovvero, se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, è dovuta una penalità pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria dell'imposta sul valore aggiunto e quella agevolata, aumentata del 30 per cento. La disposizione prevista dal precedente periodo non si applica nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente comma, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

3. Le disposizioni del comma 2 si applicano, sempre che sussistano tutte le condizioni ed i requisiti previsti, anche per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati e le scritture private autenticate successivamente al 1° gennaio 1992, se il contribuente, che non aveva potuto richiedere i benefici che erano stabiliti dall'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, presenta istanza, a pena di decadenza entro un anno dalla data dell'atto, all'ufficio del registro competente, per usufruire delle agevolazioni e contestualmente dichiara, ai sensi e con le modalità dell'articolo 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, la sussistenza delle condizioni e dei requisiti indicati dal comma 2; per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati, le scritture private autenticate e le scritture private non autenticate già sottoposti alla registrazione nel predetto periodo con l'assolvimento delle imposte in misura normale, si fa luogo al rimborso delle medesime imposte se il contribuente, sempre che sussistano le condizioni ed i requisiti sopra richiamati, con istanza da presentarsi allo stesso ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di acquisto, presenta la dichiarazione sostitutiva di cui al presente comma».

Al di là dei profili di mero diritto transitorio, che qui volutamente non si

trattano⁽³⁰⁾, stante lo scarso interesse che essi ormai suscitano a così grande

⁽³⁰⁾ Cfr. C.M. n. 277/E del 30 novembre 1998 (sulla quale cfr. BUSANI, *Sconti prima casa, il Fisco allarga l'accesso ai rimborsi*, in *Il Sole 24 Ore*, 1° dicembre 1998) secondo cui «per i trasferimenti dei fabbricati non di lusso destinati ad uso di abitazione, i benefici previsti dall'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, come modificato dalla legge 23 dicembre 1986, n. 889, consistevano nell'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 4 per cento (anziché dell'8 per cento) e delle imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa nonché della riduzione al 50 per cento dell'Invim. Condizioni per fruire delle agevolazioni erano, tra l'altro, che l'immobile risultasse ubicato del Comune di residenza dell'acquirente e che quest'ultimo dichiarasse in atto di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato destinato ad abitazione nel comune ove era situato l'immobile acquistato, di volerlo adibire a propria abitazione e di non aver già usufruito delle agevolazioni previste dalla stessa norma. Tali benefici erano stati via via prorogati fino al 31 dicembre 1991. Successivamente interveniva la legge 31 dicembre 1991, n. 415, (articolo 3, comma 2) che, a decorrere dal 1° gennaio 1992, rendeva applicabili in via permanente le agevolazioni di cui al citato decreto-legge n. 12 del 1985 a condizione che nell'atto l'acquirente dichiarasse di non possedere, nel territorio dello Stato, altro fabbricato o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione e di non aver già usufruito dei benefici in forza dei precedenti provvedimenti normativi e della stessa legge n. 415 del 1991. Decorsi venti giorni dall'entrata in vigore della citata legge n. 415 del 1991, veniva emanato il decreto-legge 21 gennaio 1992, n. 14 che, all'articolo 5, comma 2, con effetto dal 22 gennaio 1992, modificava nuovamente i requisiti di applicabilità delle agevolazioni stabilendo che l'acquirente dovesse dichiarare, come previsto dal decreto-legge n. 12 del 1985, di non possedere altro fabbricato ad uso abitativo nel comune in cui si trovava l'immobile acquistato (cioè nel comune di residenza o di svolgimento dell'attività) e di voler adibire a propria abitazione l'immobile oggetto dell'acquisto; occorreva, inoltre, che il compratore dichiarasse di non aver già usufruito dei benefici ai sensi della legge n. 168 del 1982, del decreto legge n. 12 del 1985, della legge n. 415 del 1991 e dello stesso decreto legge n. 14 del 1992. Il decreto prevedeva anche l'applicazione retroattiva delle agevolazioni, con diritto al rimborso delle imposte eventualmente assolte nella misura ordinaria, agli atti posti in essere dal 1° gennaio 1992, qualora il contribuente che non aveva potuto chiedere i benefici ex lege n. 415 del 1991 comprovasse, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi dell'art. 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, la sussistenza dei requisiti prescritti dal nuovo provvedimento. Il citato decreto-legge n. 14 del 1992 e i successivi decreti-legge che reiteravano le disposizioni in esso contenute (n. 237 del 20 marzo 1992, n. 293 del 20 maggio 1992, n. 348 del 24 luglio 1992, n. 388 del 24 settembre 1992 e n. 455 del 24 novembre 1992), decadevano per mancata conversione. [...] Sulla base dei citati provvedimenti legislativi che si sono succeduti nel tempo risulta che il periodo dal 20 al 25 luglio 1992 non è regolamentato da alcun provvedimento normativo in quanto il decreto-legge n. 293 del 20 maggio 1992 era decaduto e il decreto-legge n. 348 del 24 luglio 1992 non era ancora emanato. In tale periodo, quindi, si ritiene che abbia ripreso efficacia la legge n. 415 del 1991. Si perveniva così al decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, che, in origine era dello stesso tenore dei precedenti ma veniva convertito con sostanziali modifiche dalla legge 24 marzo 1993, n. 75. La definitiva formulazione dell'articolo 1, comma 2, subordinava l'applicazione delle agevolazioni alla condizione che il compratore dichiarasse in atto di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato idonei ad abitazione e di voler adibire a propria abitazione principale l'immobile acquistato; si consentiva, inoltre, l'applicazione dei benefici anche qualora l'acquirente ne avesse già usufruito ai sensi della legge n. 168 del 1982 e successive disposizioni riguardanti la cosiddetta "prima casa". Il successivo comma 3 del citato articolo 1 della legge n. 75 del 1993, già precedentemente riportato, estendeva poi retroattivamente le agevolazioni del sopra menzionato comma 2 agli atti posti in essere successivamente al 1° gennaio 1992 per i quali "il contribuente che non aveva potuto chiedere i benefici che erano stabiliti dall'articolo 3, comma 2 della legge n. 415 del 1991" comprovasse, con dichiarazione ex lege n. 15 del 1968, la sussistenza delle condizioni e dei requisiti indicati dal medesimo comma 2, del citato articolo 1. L'ultima parte del suddetto comma 3, inoltre, riconosceva

distanza di tempo, le modifiche più rilevanti alla previgente disciplina furono le seguenti⁽⁸¹⁾:

- a) venne reintrodotta l'onere dell'acquirente di dichiarare di voler destinare l'immobile acquistato a propria abitazione (e si specificò che tale abitazione doveva essere quella "principale");
- b) venne introdotta la possibilità di usufruire dell'agevolazione "prima casa" anche se si fosse già goduto in passato dell'agevolazione medesima (in sostanza, ciò che rilevava non era più, come prima accadeva, il fatto che l'acquirente non avesse già beneficiato in passato dell'agevolazione "prima casa", ma il fatto che egli non fosse più - al momento della richiesta della nuova agevolazione - titolare di una abitazione acquisita con l'agevolazione stessa, ad esempio in quanto egli avesse nel frattempo alienato tale abitazione acquistata con il beneficio fiscale);
- c) la legge specificava che l'agevolazione era concessa sul presupposto che il compratore dichiarasse «*di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato idoneo ad abitazione*» senza specificare l'ambito territoriale nel quale tale requisito di possidenza avrebbe dovuto verificarsi⁽⁸²⁾;
- d) venne introdotto il principio (poi abbandonato nella legislazione successiva, e cioè dall'articolo 3, comma 131, legge 28 dicembre 1995, n. 549) secondo

il diritto al rimborso delle maggiori imposte eventualmente assolte nella misura ordinaria. Considerata la complessità della normativa richiamata lo Scrivente ha ritenuto opportuno interpellare in proposito il Consiglio di Stato che si è espresso con il parere n. 1086/97 del 26 agosto 1997. Il Consiglio di Stato si è espresso ritenendo che la norma dell'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 23 gennaio 1993 n. 16, nel testo di cui alla legge di conversione 24 marzo 1993, n. 75, che fa riferimento agli atti formati "successivamente al 1° gennaio 1992", vada senz'altro intesa nel senso che l'applicazione della norma stessa debba avvenire retroattivamente fin dalla predetta data, apparendo in effetti palesemente illogica ed immotivata la limitazione del beneficio ai soli pochi giorni (dal 1° al 21 gennaio 1992 e dal 20 al 25 luglio 1992) che non risultavano coperti dalle previsioni dei diversi provvedimenti legislativi d'urgenza che si erano nel frattempo succeduti».

⁽⁸¹⁾ Si vedano ANTONELLI - POGGI, *Convertita in legge l'ottava versione del maxi decreto-legge fiscale*, in *Informatore Pirola*, 1993, p. 1395; ARNAO - CASTELLI, *Retroattività delle agevolazioni sulla "prima casa"*, in *Corr. Trib.*, 1993, p. 2989; BELLINI, *A regime le agevolazioni per l'acquisto dell'abitazione principale*, in *Corr. Trib.*, 1993, p. 1113; CICALA, *Estimi catastali e agevolazioni prima casa: è arrivata la legge (commento alla l. 24 marzo 1993 n. 7)*, in *Corr. Giur.*, 1993, p. 647; CICALA, *Legislazione tributaria: prosegue il caos - Nota a decreto*, in *Corr. Giur.*, 1993, p. 651; CONDÒ, *Le modifiche al regime di agevolazione per l'acquisto della prima casa*, in *Corr. Trib.*, 1993, p. 1233; MAZZOCCA, *Nuova disciplina delle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa*, in *Informatore Pirola*, 1993, p. 1543; MAZZOCCA, *Ancora sulla nuova disciplina delle agevolazioni fiscali per la prima casa*, in *Informatore Pirola*, 1993, p. 2674; MELCHIORI, *Cooperative edilizie e soci assegnatari*, in *Informatore Pirola*, 1993, p. 1314; ROSCINI VITALI, *Agevolazioni per l'acquisto della prima casa: un dubbio relativo ad un caso concreto*, in *Informatore Pirola*, 1993, p. 1312; FERRARI, *L'acquisto agevolato della "prima casa" nell'imposizione indiretta*, in *Boll. trib.*, 1994, p. 920; FUSARO, *Recenti sentenze sulle agevolazioni per l'acquisto della casa di abitazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, II, p. 421.

⁽⁸²⁾ Cfr. BUSANI, *Sconto casa se prima e unica*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 marzo 1994.

il quale l'agevolazione spettava a colui che dichiarasse «*di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato idoneo ad abitazione*», con ciò dunque ammettendosi che la prepossidenza di un fabbricato abitativo non era ostativa in sede di nuovo acquisto ove il fabbricato preposseduto fosse appunto valutabile in termini di fabbricato "inidoneo" per le esigenze abitative dell'acquirente⁽⁸³⁾;

(83) Per il vero, la questione dell'idoneità abitativa della casa preposseduta era già stata trattata precedentemente all'entrata in vigore del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16: cfr. Cass. 18 luglio 1996, n. 6476, in *Foro it.*, 1996, I, c. 3369, secondo cui «ai fini dell'applicazione delle agevolazioni fiscali previste dall'articolo 1, comma 6, legge 22 aprile 1982 n. 168, in materia di trasferimento di fabbricati destinati ad abitazione non di lusso, la condizione di non possedere altro fabbricato destinato ad abitazione deve essere valutata con riferimento alla idoneità abitativa dell'immobile, tenendo conto della situazione personale dell'acquirente». In senso conforme si era già espressa anche Comm. Trib. I grado Trani, 25 maggio 1988, in *Rep. Foro it.*, 1989, voce *Tributi in genere*, n. 738, secondo cui la condizione prevista dalla legge di non possedere altro fabbricato destinato ad abitazione sottintende come «quel bene sia attualmente suscettibile di soddisfare le esigenze abitative dell'acquirente medesimo [...] in relazione alla composizione numerica della famiglia ed alle condizioni statiche ed igieniche»; secondo la commissione di Trani tale interpretazione trovava pure «indiretto conforto nel d.p.r. 30 dicembre 1972 n. 1035 sull'assegnazione di alloggi di edilizia residenziale pubblica: non è preclusivo all'assegnazione l'attuale disporre di un alloggio non adeguato e tale viene definito quello che non sia composto da un numero di vani (esclusi gli accessori) pari a quello dei familiari del concorrente all'assegnazione».

In C.M. n. 1/E del 2 marzo 1994, si sostenne invece (ma cfr. BUSANI, *Sulla prima casa il fisco porta guai*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 marzo 1994, BUSANI, *Una confusione gonfiata da un cumulo di interventi*, in *Il Sole 24 Ore*, 9 marzo 1994; BUSANI, *L'assurda barriera dell'idoneità oggettiva dell'alloggio*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 aprile 1994; BUSANI, *Bocciatura senza appello per la tesi delle Finanze*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 ottobre 1996) che «la locuzione "idoneo ad abitazione", usata per la prima volta nella citata legge n. 75 del 1993 e, successivamente, nel decreto legge n. 155 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243, con riferimento al fabbricato o alla porzione di fabbricato già posseduto, è da intendersi oggettivamente, nel senso che l'unità immobiliare destinata ad abitazione deve essere classificata o classificabile nelle categorie A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9, A11, occorre cioè che risponda ai requisiti tecnici e di autonomia funzionale che qualificano la stessa come atta all'uso abitativo. A tale proposito si precisa che non assume rilievo l'utilizzazione di fatto diversa dalla classificazione catastale, come ad esempio l'uso ad ufficio di un'unità immobiliare classificata nella categoria A2. Per la determinazione del concetto di idoneità del fabbricato o porzione di fabbricato, non sono, quindi, utilizzabili parametri di ordine soggettivo, riferiti cioè a valutazioni connesse con la composizione del nucleo familiare e con qualsiasi tipo di esigenza dell'acquirente. Milita, infatti, avverso l'interpretazione che vorrebbe tener conto anche dell'aspetto soggettivo l'evidente carenza di una specifica disposizione normativa; in effetti la legge non reca alcun parametro che possa indurre a collegare l'idoneità dell'abitazione ai bisogni della famiglia».

Con riferimento ad immobili di fatto «non utilizzabili», in R.M. n. 311657 del 19 maggio 1989, è stato inoltre sostenuto che «non può considerarsi causa ostativa all'utilizzo del bene ai fini abitativi la fatiscenza di tutti e tre gli immobili, di proprietà degli istanti, e quindi la totale indisponibilità degli stessi, essendo tale circostanza [...] ricollegabile eventualmente al mancato restauro dei beni da parte dei proprietari». Ancora, in C.M. n. 29/9/1449 del 2 giugno 1982, si dispose l'applicabilità delle agevolazioni solo per coloro che non avevano la possibilità di adibire ad abitazione altri immobili posseduti, perché concessi in locazione a terzi con decorrenza anteriore all'entrata in vigore della legge, e per coloro che, pur titolari «di una quota ideale di comproprietà», non ne avevano il possesso.

(segue nota)

In dottrina, AIELLO, *La legge finanziaria e le imposte indirette*, in *Boll. trib.*, sostenne che la locuzione «*idoneo ad abitazione*» introdotta dalla legge 24 marzo 1993 n. 75 portava a passare da un «parametro numerico (altro fabbricato, espressione precedentemente usata dal legislatore)» ad «una valutazione di convenienza o di necessità da parte dell'acquirente»; inoltre, la introduzione della locuzione «*altra casa di abitazione*» (articolo 3, comma 131, legge 28 dicembre 1995 n. 549) avrebbe risolto i dubbi facendo ritornare la valutazione della condizione sotto un aspetto meramente oggettivo; DINI, «*Fabbricato idoneo ad abitazione*» - *Perplessità e riserve sull'interpretazione ministeriale*, in *il fisco*, 1994, p. 6647, per il quale «si può parlare di possesso di fabbricato [...] idoneo solo quando questo sia in grado di soddisfare le esigenze abitative del proprietario nel luogo in cui si risiede, e tenuto conto, altresì, della composizione del nucleo familiare». Di diverso avviso invece FERRARI, *L'acquisto agevolato della "prima casa" nell'imposizione indiretta*, in *Boll. trib.*, 1994, p. 920, per la quale la legge «non dà alcun appiglio utile per giungere ad una interpretazione diversa da quella fornita dal ministero»; MUSELLA, *Le agevolazioni per l'acquisto della prima casa nell'imposizione indiretta*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, II, p. 1123, dove si legge che «il termine idoneo contribuisce infatti a rendere preferibile l'applicazione di un criterio interpretativo che valuti l'immobile in senso astratto, magari facendo riferimento, come suggerito nella circ. min. del 1994, alla sua classificazione catastale». Cfr. pure BELLINI, *A agevolazioni "prima casa" se l'immobile già posseduto non è idoneo ad abitazione*, in *Corr. Trib.*, 1997, p. 31; DINI, *Fabbricato idoneo ad abitazione - Perplessità e riserve sull'interpretazione ministeriale*, in *il fisco*, 28/1994, p. 6647; GASTALDO, *Sulla prepossessione di un fabbricato ai fini della agevolazione per l'acquisto della "prima casa"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2/1998, II, p. 412; SCANCARELLO, *Valenza della destinazione od idoneità ad uso abitativo dei fabbricati oggetto delle agevolazioni "prima casa"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 4/1997, II, p. 797.

Si veda anche CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 211 bis del 24 marzo 1994: nel riferire l'opinione dell'amministrazione finanziaria (recata dalla Circolare n. I/E del 2 marzo 1994) secondo la quale «non assume rilievo l'utilizzazione di fatto diversa dalla classificazione catastale, come a esempio l'uso a ufficio di una unità immobiliare classificata nella categoria A/2. Per la determinazione del concetto di idoneità del fabbricato o porzione di fabbricato, non sono, quindi, utilizzabili parametri di ordine soggettivo, riferiti cioè a valutazioni connesse con la composizione del nucleo familiare e con qualsiasi tipo di esigenza dell'acquirente. Milita, infatti, avverso l'interpretazione che vorrebbe tener conto anche dell'aspetto soggettivo, l'evidente carenza di una specifica disposizione normativa; in effetti la legge non reca alcun parametro che possa indurre a collegare l'idoneità dell'abitazione ai bisogni della famiglia», lo Studio in questione osserva che «relativamente alla conclamata valenza oggettiva dell'espressione "idoneo ad abitazione" ci si limita a constatare che l'Amministrazione finanziaria ha assunto la concezione oggettivistica senza fornire alcuna giustificazione, se non quella apparente dell'«evidente carenza di una specifica disposizione normativa» e per la confutazione di essa si rinvia a quanto già sostenuto da questo Consiglio Nazionale nelle precedenti circolari del 2 aprile 1993 e del 27 luglio 1993. Si aggiunge solo che: 1) non vi è carenza di disposizione, ma vi è l'introduzione di un nuovo concetto espresso dalla parola "idoneo", al quale bisogna pur dare un significato. Se fosse vera l'interpretazione ministeriale, il legislatore avrebbe potuto semplicemente richiedere la non possessione di "altra abitazione"; 2) l'interpretazione della norma deve essere quella "fatta palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse"; pertanto dalla previsione di una dichiarazione cui è tenuto un soggetto di non possessione di altro fabbricato idoneo ad abitazione, deriva che l'idoneità è necessariamente in relazione al soggetto stesso, quindi, la sua valenza è univoca, secondo il significato etimologico del termine; ed, infatti, laddove il legislatore si deve necessariamente riferire ad un criterio esclusivamente oggettivo (vedasi ad esempio le classificazioni catastali), utilizza il termine "ad uso di abitazione" e non "idoneo ad abitazione"; 3) in via del tutto eventuale e subordinata si deve aver "riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe". Quindi, per esempio, per quanto riguarda non solo l'ubicazione, ma anche le dimensioni minime dell'alloggio, ai fini della sua "idoneità", ove fosse necessario, si

(segue nota)

potrebbe richiamare il d.P.R. 30 dicembre 1972, n. 1035, in materia di edilizia residenziale pubblica, che nell'articolo 2, primo comma, lettera c), prende in considerazione "chi non sia titolare del diritto di proprietà, di usufrutto, di uso o di abitazione - nello stesso comune o, per gli alloggi compresi in un programma comprensoriale, in uno dei comuni del comprensorio - su di un alloggio adeguato alle esigenze del proprio nucleo familiare" e che nel secondo comma recita: "Ai fini del requisito di cui alla prima parte della lettera c) del precedente comma, è da considerarsi adeguato l'alloggio composto da un numero di vani, esclusi gli accessori, pari a quello dei componenti il nucleo familiare del concorrente e, comunque, non inferiore a due ...". Ed ancora, di "abitazione idonea alle proprie esigenze familiari", fa riferimento la legge 27 luglio 1978, n. 392, sull'equo canone; quindi, tutte le suddette disposizioni usano il termine "idoneo" e sinonimi con riferimento al soggetto; 4) l'interpretazione della norma deve essere quella "fatta palese" dallo sviluppo dell'edilizia abitativa attraverso agevolazioni fiscali che rimuovano le remore alla mobilità del settore immobiliare rappresentate dalla gravosità del prelievo fiscale sui trasferimenti, incentivando e favorendo chi voglia dotarsi della propria abitazione in proprietà; tanto è vero che la norma agevola non qualsiasi primo acquisto di fabbricato o porzione di fabbricato ad uso abitazione, ma solo l'acquisto della "prima casa" nel comune di residenza dell'acquirente o in quello in cui svolge la propria attività, o, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha la sede l'impresa da cui dipende».

La giurisprudenza è stata però costante nel senso di ritenere la valutazione dell'idoneità in termini soggettivi: cfr. Comm. Trib. Prov. di Salerno, 5 marzo 1997, in *Riv. giur. trib.*, 1998, p. 488; Cass., 10 settembre 1999, n. 9647, in *Riv. Not.*, 2000, p. 410; Cass., 12 ottobre 1999, n. 11428, in *Giur. imp.*, 2000, p. 340, secondo cui «l'estensione delle agevolazioni tributarie concesse per l'acquisto della prima casa all'acquisto di una successiva abitazione è subordinata alla condizione che i contribuenti non possiedano altra abitazione idonea; poiché la finalità della legge di agevolazione è quella di facilitare l'accesso alla proprietà di un'abitazione idonea in favore dei contribuenti meno abbienti diminuendo il carico fiscale conseguente, al fine di valutare il requisito della idoneità all'abitazione del fabbricato già in possesso dell'acquirente deve tenersi conto anche delle esigenze soggettive del nucleo familiare; pertanto, l'inidoneità sopravvenuta - da valutarsi al momento dell'acquisto della seconda abitazione - dev'essere intesa nel senso che la mutata situazione comporta un esborso esorbitante rispetto all'importo della somma ricavabile dalla vendita dell'originaria abitazione»; Cass. 28 giugno 2000, n. 8771, in *Riv. giur. trib.*, 2001, p. 1137 (con nota di IANNIELLO, *Il requisito dell'idoneità di altra abitazione ai fini delle agevolazioni «prima casa»*) per la quale «anche ai fini della disciplina di cui all'articolo 1, comma 2, legge n. 75 del 1993, di per sé non osta all'applicazione delle agevolazioni tributarie sull'acquisto della c.d. "prima casa" (agevolazioni spettanti appunto anche in caso di inidoneità sopravvenuta comportante la sostituzione dell'abitazione già posseduta con altra sita in altra città a seguito del mutamento del luogo di lavoro), la circostanza che l'acquirente determinato ad adibire il cespite acquistato a propria abitazione principale sia proprietario, in un comune diverso da quello di ubicazione di detto cespite, di un immobile omologo»; Cass. 4 giugno 2001, n. 7505, in *Rep. Foro it.*, 2001, voce *Registro (imposta)*, n. 154; Cass., 25 maggio 2002, n. 7686, in *Arch. locazioni*, 2002, p. 558, secondo cui «in tema di agevolazioni tributarie per l'acquisto della "prima casa", previste dall'articolo 1, comma 6, legge 22 aprile 1982 n. 168, la possidenza di un altro alloggio non osta alla fruizione dei benefici medesimi, qualora esso, pur munito di destinazione abitativa, sia inidoneo, per caratteristiche e dimensioni, ad offrire effettiva abitazione al compratore (e alla sua famiglia), fermo restando che la dimostrazione di tale inidoneità deve essere fornita dal contribuente»; Cass., 18 febbraio 2003, n. 2418, in *il fisco*, 2003, p. 2816, secondo cui «in tema di agevolazioni tributarie, l'agevolazione per la c.d. prima casa, disciplinata dall'art. 1, lett. b), nota II bis della tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 16, comma 1, d.l. n. 155 del 1993, convertito - con modificazioni - nella legge n. 243 del 1993, subordina l'applicazione del beneficio all'acquisto di un'unità immobiliare da destinare a propria abitazione nel comune di residenza o (se diverso) ove si svolge la propria attività, alla non

- e) venne contemplata, quale causa di revoca del concesso beneficio fiscale, la cessione dell'immobile entro i cinque anni dalla data dell'acquisto agevolato⁽⁸⁴⁾, revoca della quale venne peraltro disposta la non operatività nel caso in cui chi aveva proceduto a tale alienazione infraquinquennale avesse

possidenza di altro immobile "idoneo" ad essere destinato a tale uso e alla dichiarazione formale, posta nell'atto di compravendita, di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato; ne consegue che chi abbia il possesso di altra casa valutata come "non idonea" all'uso abitativo, sia per circostanze di natura oggettiva (es.: inabitabilità) che di natura soggettiva (es.: fabbricato inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative) può ugualmente godere dell'agevolazione» (in applicazione di tale principio, la corte ha confermato la sentenza di merito che aveva riconosciuto il beneficio a un acquirente di bene immobile, proprietario di altro immobile in un comune diverso, ritenuto - con apprezzamento di merito insindacabile nel giudizio di legittimità - non utilmente utilizzabile quale alloggio principale, per la sua distanza dal luogo di lavoro del contribuente); Cass., 27 marzo 2003, n. 4614, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, per un'altra fattispecie di inidoneità riguardante una abitazione in località diversa e a notevole distanza dal luogo di residenza o di lavoro; Cass., 11 luglio 2003, n. 10925, in *Foro it.*, 2003, I, c. 2981, secondo cui «in tema di agevolazioni tributarie e con riguardo ai benefici per l'acquisto della "prima casa", l'articolo 1, comma 4, e nota seconda bis, della tariffa, Parte Prima, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, nel testo (applicabile *ratione temporis*) introdotto dall'articolo 16 d.l. 22 maggio 1993 n. 155 (convertito, con modificazioni, nella legge 19 luglio 1993 n. 243), prevede, tra le altre condizioni per l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta di registro, la non possidenza, da parte dell'acquirente, di altro fabbricato o porzione di fabbricato idoneo ad abitazione; ad un tal riguardo, all'espressione "idoneità ad abitazione" deve essere attribuita, anche alla luce della ratio della disciplina in esame, un'accezione non meramente oggettiva, bensì soggettiva, nel senso che, ai fini della valutazione di tale "idoneità", occorre apprezzare le concrete esigenze personali, familiari e lavorative dell'acquirente, rispetto alle quali assume rilievo anche l'ubicazione dell'immobile posseduto»; Cass., 23 dicembre 2003, n. 19738, in *Boll. trib.*, 2004, p. 1195, secondo cui «ai fini della fruizione delle agevolazioni tributarie per l'acquisto della cosiddetta prima casa, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito in legge 24 marzo 1993, n. 75, il requisito della non possidenza di altro fabbricato idoneo ad abitazione, previsto con formulazione analoga a quella dell'articolo 16, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, sussiste quando l'acquirente possieda un alloggio che non sia concretamente idoneo, per dimensioni e caratteristiche complessive, a sopperire ai bisogni abitativi suoi e della famiglia» (nella specie, la Cassazione ha confermato la sentenza con la quale era stata riconosciuta la spettanza del beneficio ad un contribuente che possedeva la quota di un appartamento che, oltre che per il fatto di essere locato a terzi, per le ridotte dimensioni era inidoneo ad essere destinato ad abitazione di un nucleo familiare composto da cinque persone); Cass., 17 maggio 2006, n. 11564, in *il fisco*, 2006, p. 3950, per la quale «non è di ostacolo all'applicazione delle agevolazioni "prima casa" la circostanza che l'acquirente dell'immobile sia al contempo proprietario di altro immobile che, per qualsiasi ragione (nel caso di specie lontananza dal luogo di lavoro), sia inidoneo, per le ridotte dimensioni, ad essere destinato a sua abitazione»; Cass., 14 maggio 2008, n. 12023, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, secondo cui «all'espressione "idoneità ad abitazione", nella normativa in riferimento, debba essere attribuita, in relazione alla "ratio" della disciplina di favore, una accezione non meramente oggettiva, bensì soggettiva, nel senso che, ai fini della valutazione di tale idoneità, debbano apprezzarsi le concrete esigenze personali, familiari e lavorative dell'acquirente, rispetto alle quali assume rilievo anche l'ubicazione dell'immobile posseduto».

⁽⁸⁴⁾ La sanzione prevista consisteva nel pagamento delle imposte in misura ordinaria, e dunque nel versamento della differenza tra l'imposta agevolata e l'imposta ordinaria (oltre agli interessi), e di una soprattassa pari al trenta per cento di detta differenza.

poi riacquistato, entro un anno da detta cessione, un altro immobile da adibire a «*propria abitazione*» principale.

Coordinando dunque il d.l. 16/1993 con la normativa da esso richiamata (il d.l. 12/1985 e il d.l. 708/1986) ne conseguiva che l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa", consistente nell'applicazione (per i trasferimenti "fuori campo Iva"):

- 1) dell'imposta di registro nella misura del 4 per cento⁽⁸⁵⁾;
- 2) dell'imposta ipotecaria nella misura fissa, allora stabilita in lire 100.000⁽⁸⁶⁾;
- 3) dell'imposta catastale nella misura fissa, allora stabilita in lire 100.000⁽⁸⁷⁾; era subordinato alle seguenti condizioni:
 - a) vi fosse un presupposto "negoziale", e cioè che si trattasse di «*trasferimenti a titolo oneroso*» (i quali fossero indifferentemente avvenuti mediante atti pubblici, atti giudiziari, scritture private autenticate o scritture private non autenticate presentate per la registrazione);
 - b) vi fosse un presupposto inerente l'ubicazione dell'immobile acquistato e cioè che esso fosse ubicato alternativamente:
 - b.1) «*nel Comune ove l'acquirente ha la propria residenza*»; o, se diverso:
 - b.2) nel Comune in cui egli «*svolge la propria attività*»; oppure:
 - b.3) (ove si trattasse di acquirente «*trasferito all'estero per ragioni di lavoro*») nel Comune in cui avesse «*sede l'impresa da cui dipende*»;
 - b.4) (ove si trattasse di acquirenti «*cittadini italiani emigrati all'estero che acquistino la prima casa sul territorio italiano*») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale⁽⁸⁸⁾;
 - c) vi fosse il presupposto dell'effettuazione di determinate dichiarazioni⁽⁸⁹⁾ da parte del soggetto acquirente, e cioè che «*nell'atto di acquisto*» il compratore dichiarasse, «*a pena di decadenza*»:
 - c.1) «*di non possedere*⁽⁹⁰⁾ *altro fabbricato o porzioni di fabbricato idoneo ad abitazione*»;

⁽⁸⁵⁾ L'aliquota era stata elevata dal 2 al 4 per cento dall'articolo 5-bis, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, convertito in legge 23 dicembre 1986, n. 899.

⁽⁸⁶⁾ L'importo era così stabilito dalla Nota all'articolo 1 Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 ("Testo unico dell'imposta ipotecaria e catastale").

⁽⁸⁷⁾ L'importo era così stabilito dall'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 ("Testo unico dell'imposta ipotecaria e catastale").

⁽⁸⁸⁾ Come previsto dall'articolo 5 bis, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, aggiunto dall'articolo 1 della legge di conversione 23 dicembre 1986, n. 899.

⁽⁸⁹⁾ Nel caso in cui si verificasse che si trattava di «*dichiarazione mendace*» era disposto che venissero applicate «*le imposte nella misura ordinaria nonché una soprattassa del trenta per cento delle imposte stesse*».

⁽⁹⁰⁾ La normativa in parola non specificava (come invece prima accadeva, per effetto

- c.2) «*di volerlo adibire*» (s'intende: il fabbricato oggetto di acquisto) «*a propria abitazione principale*»;
- d) vi fosse un presupposto oggettivo, inerente le caratteristiche del fabbricato, e cioè che si trattasse «*di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969*»;
- e) vi fosse un presupposto soggettivo, e cioè che si trattasse di un trasferimento «*effettuato nei confronti di persone fisiche*».

Quanto ai trasferimenti "Iva imponibili", dato che pure la tecnica del d.l. 16/1993 fu quella di fondarsi sul disposto dei commi da 1 a 5 dell'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, e successive modifiche, se ne derivava, anche in questa occasione, che:

- a) se la vendita era effettuata da una impresa costruttrice, a seconda dei casi:
- a.1) o si applicava il punto 21) della "Tabella A - Parte II" allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale disponeva l'aliquota Iva del 4 per cento⁽⁹¹⁾ per le cessioni di «*fabbricati e porzioni di fabbricato di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modifiche ed integrazioni, nonché case rurali di cui all'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici*» (quindi l'abbattimento dell'aliquota ordinaria qui non dipendeva dalla sussistenza di particolari requisiti in capo alla parte acquirente ma solamente dal fatto che venditore dell'abitazione fosse una impresa costruttrice);
- a.2) o si applicava il sopra riportato dettato normativo dell'articolo 2, comma 3, d.l. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito in legge 5 aprile 1985, n. 118, secondo il quale «*Sono soggette alla stessa aliquota del due per cento*⁽⁹²⁾ *dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso, secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, costruiti anteriormente al 18 luglio 1949, effettuate, nei termini ed alle condizioni previste nel comma 1, da imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero delle cooperative e loro consorzi di cui al precedente comma*» (quindi l'abbattimento dell'aliquota ordinaria qui dipendeva invece dalla sussistenza in capo alla parte acquirente degli stessi

dell'articolo 3, comma 2, legge 31 dicembre 1991 n. 415, ove si faceva riferimento all'intero territorio statale) se questa impossidenza dovesse avere a riferimento l'intero territorio nazionale (come pareva, nel silenzio della norma) oppure il solo territorio comunale.

⁽⁹¹⁾ Questa aliquota era stata elevata dal 2 al 4 per cento dall'articolo 34, comma 1, d.l. 2 marzo 1989 n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, con effetto dal 1° gennaio 1989.

⁽⁹²⁾ Leggasi "4 per cento" per effetto, come detto, dell'articolo 34, comma c. 1, d.l. 2 marzo 1989 n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154.

requisiti prescritti per l'acquisto prima casa da un venditore che non fosse un soggetto Iva);

- b) se la vendita era effettuata da un soggetto non costruttore, si applicava il sopra riportato dettato normativo dell'articolo 2, comma 2, d.l. d.l. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito in legge 5 aprile 1985, n. 118, per effetto del quale «sono soggetti all'aliquota del due per cento⁽⁹³⁾ dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, indipendentemente dalla data della loro costruzione, effettuate, alle condizioni previste dal comma 1, da soggetti diversi dalle imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero di cooperative e loro consorzi aventi i requisiti indicati all'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, costituite da persone fisiche per la costruzione o l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione» (quindi l'abbattimento dell'aliquota ordinaria anche qui dipendeva dalla sussistenza in capo alla parte acquirente degli stessi requisiti prescritti per l'acquisto "prima casa" da un venditore che non fosse un soggetto Iva).

⁽⁹³⁾ Si ripete, elevata al 4 per cento dall'articolo 34, comma 1, d.l. 2 marzo 1989 n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154.

TAV. 4 - L'agevolazione "prima casa" dopo il d.l. 23 gennaio 1993, n. 16

d.l. 23 gennaio 1993 n. 16 conv. in legge 24 marzo 1993 n. 75 art. 1, commi 2 e 3		Vigenza dal 24 gennaio 1993	
		Presupposto negoziale	trasferimento a titolo oneroso
			- «nel Comune ove l'acquirente ha la propria residenza»; o, se diverso: - nel Comune in cui egli «svolge la propria attività»; oppure: - (ove si trattasse di soggetto «trasferito all'estero per ragioni di lavoro») nel Comune in cui avesse «sede l'impresa da cui dipende»; - (ove si trattasse di «cittadini italiani emigrati all'estero che acquistino la prima casa sul territorio italiano») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale
Trasferimento non soggetto a Iva		Presupposti	trasferimento «effettuato nei confronti di persone fisiche»
	Registro	4% ^(a)	- «fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969»
	Ipotecaria	100.000 ^(b)	- «di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato idoneo ad abitazione»; - «di volerlo adibire» (s'intende: il fabbricato oggetto di acquisto) «a propria abitazione principale»
	Catastale	100.000 ^(c)	
	Iva	4% ^(d)	cessioni di «fabbricati e porzioni di fabbricato di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modifiche ed integrazioni, nonché case rurali di cui all'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici» ^(e)
	Registro	100.000 ^(g)	«sono soggette alla stessa aliquota del due per cento ^(c) dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso, secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, costruiti anteriormente al 18 luglio 1949, effettuate, nei termini ed alle condizioni previste nel comma 1, da imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero delle cooperative e loro consorzi di cui al precedente comma» ^(f)
Trasferimento imponibile a Iva		Presupposti	«sono soggetti all'aliquota del due per cento ^(c) dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al citato D.M. 2 agosto 1969, indipendentemente dalla data della loro costruzione, effettuate, alle condizioni previste dal comma 1, da soggetti diversi dalle imprese costruttrici nei confronti di persone fisiche, ovvero di cooperative e loro consorzi aventi i requisiti indicati all'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, costituite da persone fisiche per la costruzione o l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione» ^(h)
	Ipotecaria	100.000 ^(h)	
	Catastale	100.000 ⁽ⁱ⁾	

Note

- ^(a) Ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 1, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, convertito in legge 23 dicembre 1986, n. 899.
- ^(b) Ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.
- ^(c) Ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.
- ^(d) Ai sensi (dell'articolo 34, comma 1, d.l. 30 dicembre 1988, n. 550, non convertito in legge, e) dell'articolo 34, comma 11, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154.
- ^(e) Leggasi "4 per cento" in quanto l'aliquota era stata aumentata dal 2 al 4 per cento dall'articolo 34, comma 1, d.l. 2 marzo 1989 n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, con effetto dal 1° gennaio 1989.
- ^(f) Ai sensi del punto 21) della "Tabella A - Parte II" allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
- ^(g) Ai sensi dell'articolo 40, comma 1, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dell'articolo 11, Tariffa, Parte Prima, allegata al (d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Con effetto dal 2 ottobre 1989 (ai sensi dell'articolo 6, comma 5, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384), l'imposta fissa era stata aumentata a lire 100.000 dall'articolo 6, comma 4, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384.
- ^(h) Ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa, allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.
- ⁽ⁱ⁾ Ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.
- ^(l) L'abbattimento dell'aliquota ordinaria qui dipendeva dalla sussistenza in capo alla parte acquirente degli stessi requisiti prescritti per l'acquisto "prima casa" da un venditore che non fosse un soggetto Iva.

1.4.8. Il d.l. 22 maggio 1993 n. 155

Una volta acquisita nel sistema l'idea che l'agevolazione "prima casa" non doveva più considerarsi un beneficio tributario episodico ma come un elemento stabile e "a regime" nel nostro ordinamento tributario, con l'articolo 16, d.l. 22 maggio 1993, n. 155⁽⁹⁴⁾, convertito, con modificazioni, in legge 19 luglio 1993 n. 243⁽⁹⁵⁾, il legislatore decise dunque di inserire stabilmente la disciplina dell'agevolazione per l'acquisto della "prima casa":

- a) nel "Testo Unico" dell'imposta di registro, il d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, aggiungendo il quarto⁽⁹⁶⁾ periodo del comma 1 (il quale dispone l'aliquota agevolata) e introducendo la Nota II-bis (la quale detta le condizioni per fruire dell'aliquota agevolata) nell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al decreto stesso;
- b) nel "Testo Unico" dell'imposta ipotecaria e catastale, il d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (nel quale l'agevolazione "prima casa" viene contemplata nell'articolo 10, comma 2, in tema di imposta catastale, e nella Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 347/1990 medesimo, in tema di imposta ipotecaria);
- c) nel d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (la legge "fondamentale" dell'imposta sul valore aggiunto), introducendo nella "Tabella A", parte seconda, allegata al decreto stesso, un nuovo testo del punto 21.

Nel contempo, i presupposti per ottenere il trattamento fiscale di favore vennero di nuovo ridefiniti⁽⁹⁷⁾.

L'articolo 16, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, sancì dunque che:

«1. All'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvata con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel comma 1, dopo il terzo periodo è inserito il seguente:

“Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota 11-bis): 4%”;

⁽⁹⁴⁾ In vigore, ai sensi del suo articolo 19, dal giorno stesso della sua pubblicazione, avvenuta sulla Gazzetta Ufficiale n. 118 del 22 maggio 1993.

⁽⁹⁵⁾ In vigore dalla data di sua pubblicazione, avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 169 del 21 luglio 1993.

⁽⁹⁶⁾ Quello che, a quel tempo, era il "quarto" periodo dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, oggi è divenuto il "quinto" periodo di detto articolo 1, in quanto, dopo il primo periodo, venne aggiunto un nuovo secondo periodo («*se l'atto ha ad oggetto fabbricati e relative pertinenze: 7%»*), facendo così "slittare in avanti" tutti gli altri periodi, ad opera dell'articolo 7, comma 7, legge 23 dicembre 1999, n. 488 (con decorrenza dal 1° gennaio 2000).

⁽⁹⁷⁾ Cfr. BUSANI, *Il quiz degli sconti sulla prima casa*, in *Il Sole 24 Ore*, 10 gennaio 1994; BUSANI, *Prima casa nel rebus fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 febbraio 1994.

b) dopo la nota II) è aggiunta la seguente:

“II-bis) Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 4 per cento per i trasferimenti di case di abitazione non di lusso devono ricorrere le seguenti condizioni:

a) che l'immobile sia ubicato nel comune di residenza dell'acquirente o, se diverso, in quello in cui lo stesso svolge la propria attività, ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede l'impresa da cui dipende, ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano immigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano;

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari, a pena di decadenza, di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato idoneo ad abitazione⁽⁹⁸⁾.

In caso di dichiarazione mendace o di trasferimento a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al quarto periodo del comma 1 del presente articolo ed ai numeri 21) e 21-bis) della tabella A, parte seconda, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio del registro presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, aumentata del 30 per cento. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del presente testo unico. In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto la dichiarazione di cui alla lettera b) può essere effettuata, oltre che all'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.

Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici richiamati nella presente nota, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale”.

2. Al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'art. 10, il comma 2 è sostituito dal seguente: “2. L'imposta è dovuta nella misura fissa di lire centocinquanta per le volture eseguite in dipendenza di atti che non importano trasferimento di beni immobili né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari, di atti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, di fusioni di società di qualunque tipo e di conferimenti di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, per quelle eseguite in

⁽⁹⁸⁾ Questo presupposto dell'inidoneità dell'abitazione preposseduta venne poi abbandonato nella legislazione successiva, e precisamente dall'articolo 3, comma 131, legge 28 dicembre 1995, n. 549.

dependenza di atti di regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione, nonché per quelle eseguite in dipendenza degli atti di cui all'art. 1, comma 1, quarto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131";

b) nell'art. 1 della tariffa la nota è sostituita dalla seguente: "L'imposta si applica nella misura fissa di lire 150.000 per i trasferimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, nonché per quelli di cui all'art. 1, comma 1, quarto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131" [...Omissis....].

4. Nella tabella A, parte seconda, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, [...] i numeri 21) [...] sono sostituiti dai seguenti:

"21) case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In caso di dichiarazione mendace nell'atto di acquisto, ovvero di rivendita nel quinquennio dalla data dell'atto, si applicano le disposizioni indicate nella predetta nota [...]".

Le principali novità rispetto alla normativa previgente furono dunque che:

- a) l'acquirente non doveva più dichiarare di voler «adibire» il fabbricato oggetto di acquisto) «a propria abitazione principale»;
- b) i trasferimenti "imponibili a Iva" vennero completamente equiparati a quelli "fuori campo Iva: non importava più chi fosse il soggetto Iva cedente (qualsiasi soggetto Iva - costruttore o non costruttore - doveva quindi emettere fattura con Iva agevolata quando vendeva un'abitazione, ove l'acquirente avesse le caratteristiche "prima casa") e le agevolazioni spettavano in entrambi i casi (e cioè sia per i trasferimenti in campo Iva che per quelli "fuori campo" Iva) al ricorrere dei medesimi presupposti.

Pertanto, per effetto di quanto disposto dal d.l. 155/1993, l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa", consistente nell'applicazione:

- a) per i trasferimenti "fuori campo Iva":
 - a.1) dell'imposta di registro nella misura del 4 per cento⁽⁹⁹⁾;

⁽⁹⁹⁾ Ai sensi dell'articolo 1, quarto (ora quinto) periodo, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. L'aliquota era stata elevata dal 2 al 4 per cento dall'articolo 5-bis, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, convertito in legge 23 dicembre 1986, n. 899.

- a.2) dell'imposta ipotecaria nella misura fissa⁽¹⁰⁰⁾, allora stabilita in lire 150.000⁽¹⁰¹⁾;
- a.3) dell'imposta catastale nella misura fissa⁽¹⁰²⁾, allora stabilita in lire 150.000⁽¹⁰³⁾;
- b) per i trasferimenti "soggetti a Iva":
 - b.1) dell'imposta sul valore aggiunto nella misura del 4 per cento⁽¹⁰⁴⁾;
 - b.2) dell'imposta di registro in misura fissa⁽¹⁰⁵⁾, allora stabilita in lire 150.000⁽¹⁰⁶⁾;
 - b.3) dell'imposta ipotecaria in misura fissa⁽¹⁰⁷⁾, allora stabilita in lire 150.000⁽¹⁰⁸⁾;
 - b.4) dell'imposta catastale in misura fissa⁽¹⁰⁹⁾, allora stabilita in lire 150.000⁽¹¹⁰⁾;

era subordinato alle seguenti condizioni:

- a) vi fosse un presupposto "negoziale", e cioè che si trattasse di «*trasferimenti*

⁽¹⁰⁰⁾ L'applicazione dell'agevolazione "prima casa" comporta l'applicazione dell'imposta ipotecaria in misura fissa, ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽¹⁰¹⁾ Ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa, allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243.

⁽¹⁰²⁾ L'applicazione dell'agevolazione "prima casa" comporta l'applicazione dell'imposta catastale in misura fissa, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽¹⁰³⁾ Ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243.

⁽¹⁰⁴⁾ Ai sensi del punto 21, "Tabella A", parte seconda, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. L'aliquota era stata elevata dal 2 al 4 per cento per effetto dell'articolo 34, comma 1, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, c. convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154.

⁽¹⁰⁵⁾ Negli atti soggetti a Iva, l'imposta di registro si applica in misura fissa, ai sensi dell'articolo 40, comma 1, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

⁽¹⁰⁶⁾ Come previsto dall'articolo 40, comma 1, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e dall'articolo 11, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quale risultante per effetto dell'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243.

⁽¹⁰⁷⁾ Negli atti soggetti a Iva, l'imposta ipotecaria va applicata in misura fissa, ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽¹⁰⁸⁾ Come previsto dalla Nota all'articolo 1, Tariffa, allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243.

⁽¹⁰⁹⁾ Negli atti soggetti a Iva, l'imposta catastale va applicata in misura fissa ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽¹¹⁰⁾ Come previsto dall'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243.

- a titolo oneroso*» (i quali fossero indifferentemente avvenuti mediante atti pubblici, atti giudiziari pubblicati o emanati, scritture private autenticate o scritture private non autenticate presentate per la registrazione);
- b) vi fosse un presupposto inerente l'ubicazione dell'immobile acquistato, e cioè che esso fosse ubicato alternativamente:
- b.1) «*nel comune di residenza dell'acquirente*»; o, se diverso:
- b.2) nel Comune in cui questi «*svolge la propria attività*»; oppure:
- b.3) (ove si trattasse di acquirente «*trasferito all'estero per ragioni di lavoro*») nel Comune in cui avesse «*sede l'impresa da cui dipende*»;
- b.4) (ove si trattasse di acquirente «*cittadino italiano immigrato*⁽¹¹¹⁾ all'estero») che acquisti la «*prima casa sul territorio italiano*») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale;
- c) vi fosse il presupposto dell'effettuazione «*nell'atto di acquisto*»⁽¹¹²⁾ («*a pena di decadenza*») della dichiarazione⁽¹¹³⁾ da parte del soggetto acquirente «*di non possedere*⁽¹¹⁴⁾ altro fabbricato o porzione di fabbricato idoneo ad abitazione»;
- d) vi fosse un presupposto oggettivo, inerente le caratteristiche del fabbricato, e cioè che si trattasse di «*case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969*»;
- e) vi fosse un presupposto soggettivo, e cioè che si trattasse di un trasferimento in capo a una persona fisica.

⁽¹¹¹⁾ Il termine "immigrato" fu il frutto di un evidente errore, in quanto si sarebbe piuttosto dovuto parlare di "emigrato", come fu poi correttamente fatto nella legislazione successiva.

⁽¹¹²⁾ Nel caso di cessioni soggette a imposta sul valore aggiunto, la legge pure consentì, per la prima volta, che la dichiarazione in parola potesse «*essere effettuata, oltre che all'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare*»: cfr. BUSANI-RIZZARDI, *Contratti preliminari rebus con la doppia aliquota Iva*, in *Il Sole 24 Ore*, 9 giugno 1993; BUSANI, *Casa: Iva al 4% dal preliminare*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 agosto 1993.

⁽¹¹³⁾ Nel caso in cui si fosse verificato che si era trattato di una «*dichiarazione mendace*» era disposto che «*sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio del registro presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, aumentata del 30 per cento. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del presente testo unico*». Identica conseguenza era stabilita per il caso del «*trasferimento a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici [...] prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto*»; peraltro, la revoca delle agevolazioni non avveniva qualora «*il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici [...] proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale*».

⁽¹¹⁴⁾ La normativa in parola non specificava (come invece accadeva, per effetto dell'articolo 3, comma 2, legge 31 dicembre 1991 n. 415, ove si faceva riferimento all'intero territorio statale) se questa impossidenza dovesse avere a riferimento l'intero territorio nazionale (come pareva, nel silenzio della norma) oppure il solo territorio comunale. Cfr. BUSANI, *Il nodo della residenza frena l'acquisto della prima casa*, in *Il Sole 24 Ore*, 30 marzo 1993.

TAV. 5 - L'agevolazione "prima casa" dopo il d.l. 22 maggio 1993, n. 155

d.l. 22 maggio 1993 n. 155 conv. in legge 19 luglio 1993 n. 243 art. 16 ^(c)		Vigenza dal 22 maggio 1993	
Trasferimento non soggetto a Iva	Registro	4% ^(b)	Presupposto negoziale trasferimento a titolo oneroso - «nel comune di residenza dell'acquirente»; o, se diverso: - nel Comune in cui questi «svolge la propria attività»; oppure: - (ove si trattasse di soggetto «trasferito all'estero per ragioni di lavoro») nel Comune in cui avesse «sede l'impresa da cui dipende»; - (ove si trattasse di «cittadino italiano immigrato all'estero» che acquisì la «prima casa sul territorio italiano») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale
	Ipotecaria	150.000 ^(b)	Presupposto di ubicazione dell'immobile
	Catastale	150.000 ^(c)	Presupposto soggettivo trasferimento effettuato a favore di una persona fisica
Trasferimento imponibile a Iva	Iva	4% ^(b)	Presupposti «fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969»
	Registro	150.000 ^(b)	Presupposto delle dichiarazioni dell'acquirente «di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato idoneo ad abitazione»
	Ipotecaria	150.000 ^(b)	
	Catastale	150.000 ^(c)	

Note

- ^(a) Ai sensi dell'articolo 1, quarto (ora quinto) periodo, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.
- ^(b) Ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa, allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243.
- ^(c) Ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243.
- ^(d) Ai sensi del punto 21, "Tabella A", parte seconda, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, quale risultante ai sensi dell'articolo 34, comma 11, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154.
- ^(e) Il riferimento normativo concerne l'imposta di registro. Per l'iva cfr. il punto 21, "Tabella A", parte seconda, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
- ^(f) Ai sensi dell'articolo 40, comma 1, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dell'articolo 11, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quale risultante per effetto dell'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243.

1.4.9. La legge 28 dicembre 1995 n. 549 (la Legge Finanziaria per il 1996)

Non erano ancora trascorsi due anni dal d.l. 155/1993 che il legislatore intese nuovamente innovare la disciplina recante i benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa": l'occasione fu la "Legge Finanziaria" per il 1996 (più tecnicamente, la legge 28 dicembre 1995, n. 549)⁽¹¹⁵⁾, il cui articolo 3,

⁽¹¹⁵⁾ Sulle problematiche inerenti l'acquisto della "prima casa" in questo periodo, cfr. BELLINI, *Le agevolazioni per l'acquisto della "prima casa" si applicano ai fabbricati rurali*, in *Corr. Trib.*, 1996, p. 2438; BELLINI, *Agevolazioni "prima casa" se l'immobile già posseduto non è idoneo ad abitazione*, in *Corr. Trib.*, 1997, p. 31; BUSANI, *Prima casa agevolata a chi "promette" la residenza*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 dicembre 1995; BUSANI, *La Finanziaria rilancia gli sconti*, in *Il Sole 24 Ore*, 16 gennaio 1996; CAPUTI, *Agevolazioni per l'acquisto della prima casa e successione di norme* in *Corr. Trib.*, 1998, p. 3383; CAPUTO, *Per l'agevolazione "prima casa" la dichiarazione di non possidenza è prevista a pena di decadenza*, in *il fisco*, 1996, p. 7307; CAPUTO, *L'agevolazione "prima casa" riguarda anche le "abitazioni in villini" iscritte in categoria A/7*, in *il fisco*, 1996, p. 11004; CAPUTO, *Il termine per l'applicazione delle agevolazioni "prima casa"*, in *il fisco*, 1998, p. 3812; CAPUTO, *Per le agevolazioni "prima casa" il "non possesso" non vuol dire "indisponibilità"*, in *il fisco*, 1998, p. 6274; DOGLIOTTI, *Agevolazioni prima casa e diritti dei minori*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1995, p. 762; D'ORSOGNA, *Agevolazioni "prima casa" in materia di imposta di registro - Situazioni particolari*, in *il fisco*, 1998, p. 8481; D'ORSOGNA, *Agevolazioni prima casa - Acquisti per quote indivise ed in regime di comunione*, in *il fisco*, 1998, p. 12792; FOSSA, *Agevolazioni fiscali per l'acquisto della "prima casa"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, II, p. 803; GASTALDO, *Sulla prepossidenza di un fabbricato ai fini della agevolazione per l'acquisto della "prima casa"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1998, II, p. 412; IANNIELLO *Agevolazioni prima casa: concorso di benefici ex legibus n. 168/1982 e n. 118/1985*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1996, p. 1048; IANNIELLO, *Agevolazioni "prima casa": acquisto in comproprietà e classificazione catastale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1997, p. 210; IANNIELLO, *Nell'acquisto di due immobili autonomi solo uno si può considerare "prima casa"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1997, p. 265; IANNIELLO, *Agevolazioni prima casa e possesso di altra "abitazione inidonea"*, in *GT*, 1998, p. 488; IANNIELLO, *Applicabili le agevolazioni "prima casa" nel caso di compravendita di appartamenti contigui*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, p. 704; IANNIELLO, *"Prima casa": agevolazioni anche per gli acquisti della nuda proprietà*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, p. 900; IANNIELLO, *Decade dai benefici "prima casa" l'acquirente che non destina l'immobile a propria abitazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1999, p. 75; IANNIELLO, *Ammessa l'applicazione reiterata dei benefici "prima casa" ai fini dell'imposta di registro*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, p. 29; IANNIELLO, *Agevolazioni "prima casa" in caso di acquisto di due appartamenti contigui*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, p. 35; IANNIELLO, *Inapplicabili ai fabbricati rurali le agevolazioni "prima casa"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, p. 203; IANNIELLO, *Benefici prima casa: la Cassazione "indecisa" sui termini dell'azione della finanza in caso di revoca delle agevolazioni*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, p. 412; IANNIELLO, *Non decade dalle agevolazioni prima casa chi già possiede un abitazione "non idonea"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, p. 721; LAMBERTI, *Le agevolazioni fiscali per la prima casa e l'acquisto di un edificio rustico*, in *il fisco*, 1996, p. 6657; MONTESANO, *Agevolazioni prima casa: si applica la normativa vigente al momento del trasferimento*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1996, p. 475; MONTESANO, *Requisiti per l'acquisto agevolato della prima casa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1996, p. 613; MONTESANO, *Gli impedimenti oggettivi non fanno decadere dalle agevolazioni "prima casa"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1997, p. 345; PESSINA - BOLLO, *Agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa - Novità dal 1° gennaio 1999*, in *il fisco*, 1999, p. 2036; SCANCARELLO, *Valenza della destinazione od idoneità ad uso abitativo dei fabbricati oggetto delle agevolazioni "prima casa"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, II, p. 797; SCANCARELLO, *Continuità legislativa tra le disposizioni regolanti l'acquisto della "prima casa"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1998, II, p. 80; SCANCARELLO, *In tema di successione nel tempo di disposizioni fiscali agevolative per la casa*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1998, II, p. 419.

comma 131⁽¹¹⁶⁾, regolamentò dunque per l'ennesima volta la materia delle agevolazioni "prima casa" modificando come segue la Nota II-bis dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al Testo Unico dell'imposta di registro (il d.P.R. 131/1986):

«131. La nota II bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, introdotta dall'articolo 16, comma 1, del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243, è sostituita dalla seguente:

«II-bis) 1. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 4 per cento⁽¹¹⁷⁾ agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:

a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro un anno⁽¹¹⁸⁾ dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare.

c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2,

⁽¹¹⁶⁾ In vigore dal 1° gennaio 1996 (ai sensi dell'articolo 3, comma 244, legge 28 dicembre 1995, n. 549).

⁽¹¹⁷⁾ Aliquota poi ridotta al 3 per cento dall'articolo 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488, in vigore dal 1° gennaio 2000 (ai sensi dell'articolo 71, comma 3, legge 23 dicembre 1999, n. 488).

⁽¹¹⁸⁾ Termine aumentato a diciotto mesi dall'articolo 33, comma 12, legge 23 dicembre 2000, n. 388 (in vigore dal 1° gennaio 2001, ai sensi dell'articolo 158, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388).

commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75 e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243.

2. In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.

3. Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa⁽¹¹⁹⁾ pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio del registro presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota aumentata del 30 per cento. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico.

Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale»».

La legge 549/1995 introdusse dunque le seguenti novità rispetto alla legislazione previgente:

- a) l'esplicita affermazione della possibilità (in precedenza oggetto di difformi interpretazioni) di usufruire delle agevolazioni "prima casa" sia nell'ipotesi di atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso sia nell'ipotesi di atti traslativi o costitutivi dei diritti di nuda proprietà, usufrutto, uso e abitazione relativi a dette case di abitazione;
- b) la possibilità che l'acquirente potesse non essere residente nel Comune ove

⁽¹¹⁹⁾ Il riferimento alle "pene pecuniarie" e alle "sovrattasse" deve intendersi sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, come un riferimento alla "sanzione pecuniaria", e ciò ai sensi dell'articolo 26, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

era ubicato l'edificio acquistato ma vi potesse trasferire la propria residenza entro un anno dall'acquisto⁽¹²⁰⁾;

- c) l'affermazione che per ottenere le agevolazioni "prima casa" l'acquirente non doveva essere titolare esclusivo, o in comunione con il coniuge, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui era situato l'immobile da acquistare (scomparve perciò con la norma in esame il requisito della "inidoneità" dell'abitazione preposseduta);
- d) il requisito della "novità delle agevolazioni", e cioè che, nell'atto di acquisto, l'acquirente doveva dichiarare di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale, su tutto il territorio nazionale, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni "prima casa" disposte dalla normativa previgente;
- e) l'estensione dei benefici fiscali pure all'acquisto, anche se compiuto con atto separato, delle pertinenze dell'abitazione, considerandosi quali pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che fossero destinate a servizio della casa di abitazione.

Per effetto dunque della legge 28 dicembre 1995, n. 549, l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa", consistente nell'applicazione:

- a) per i trasferimenti "fuori campo Iva":
 - a.1) dell'imposta di registro nella misura del 4 per cento⁽¹²¹⁾;
 - a.2) dell'imposta ipotecaria nella misura fissa⁽¹²²⁾, allora stabilita in lire 150.000⁽¹²³⁾;

⁽¹²⁰⁾ Cfr. Cass., 30 novembre 2005, n. 26115, in *Rep. Foro it.*, 2005, voce *Tributi in genere*, n. 1109, secondo cui «in tema di agevolazioni tributarie, l'articolo 3, comma 131, legge 28 dicembre 1995 n. 549 - a differenza dell'articolo 2 d.l. 7 febbraio 1985 n. 12, convertito con modifiche dalla l. 5 aprile 1985 n. 118 - non richiede, per la fruizione delle agevolazioni ivi previste per l'acquisto d'immobili destinati ad uso abitativo, che il bene venga acquistato nel comune di residenza o in quello ove l'acquirente svolge la sua attività lavorativa, ma solo che il contribuente dichiari che intende adibire l'immobile stesso a propria abitazione e che ivi stabilisca la propria residenza entro un anno dall'acquisto; tale disposizione, non avendo effetto retroattivo né natura interpretativa, non è applicabile agli atti di acquisto posti in essere anteriormente alla sua entrata in vigore, i quali, in conformità ai principi generali in materia tributaria, restano pertanto regolati dalla legge vigente al momento della stipulazione dell'atto».

⁽¹²¹⁾ Aliquota poi ridotta al 3 per cento dall'articolo 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488, in vigore dal 1° gennaio 2000 (ai sensi dell'articolo 71, comma 3, legge 23 dicembre 1999, n. 488): cfr. BUSANI, *Sale lo sconto Ipef, scende il Registro*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 febbraio 2000.

⁽¹²²⁾ L'applicazione dell'agevolazione "prima casa" comporta l'applicazione dell'imposta ipotecaria in misura fissa, ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽¹²³⁾ Importo stabilito dalla Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante dall'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243; elevato a lire 250.000 dall'articolo 10, comma 6, d.l. 20 giugno 1996

- a.3) dell'imposta catastale nella misura fissa⁽¹²⁴⁾, allora stabilita in lire 150.000⁽¹²⁵⁾;
- b) per i trasferimenti "soggetti a Iva"⁽¹²⁶⁾:
- b.1) dell'imposta sul valore aggiunto nella misura del 4 per cento⁽¹²⁷⁾;
- b.2) dell'imposta di registro in misura fissa⁽¹²⁸⁾, stabilita in lire 150.000⁽¹²⁹⁾;
- b.3) dell'imposta ipotecaria in misura fissa⁽¹³⁰⁾, stabilita in lire 150.000⁽¹²⁹⁾;

n. 323 (convertito in legge 8 agosto 1996 n. 425, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 191 del 16 agosto 1996), con effetto dal giorno stesso della sua pubblicazione, avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 20 giugno 1996. Successivamente l'importo di lire 250.000, pari ad euro 129,11, fu elevato a euro 168 dall'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43). Sull'aumento dell'imposta fissa a 168 euro, cfr. BUSANI, *Per gli immobili vale il momento del rogito*, in *Il Sole 24 Ore*, 29 gennaio 2005.

⁽¹²⁴⁾ L'applicazione dell'agevolazione "prima casa" comporta l'applicazione dell'imposta catastale in misura fissa, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽¹²⁵⁾ Importo stabilito dall'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante dall'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243; elevato a lire 250.000 dall'articolo 10, comma 6, d.l. 20 giugno 1996 n. 323 (convertito in legge 8 agosto 1996 n. 425, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 191 del 16 agosto 1996), con effetto dal giorno stesso della sua pubblicazione, avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 20 giugno 1996. Successivamente l'importo di lire 250.000, pari ad euro 129,11 fu elevato a euro 168 dall'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).

⁽¹²⁶⁾ La cui disciplina non venne formalmente mutata, in quanto, la modifica della Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986 ridonava automaticamente in campo Iva per effetto del disposto del punto 21) della Tabella A, parte seconda, allegata al d.P.R. 633/1972, il quale, come detto, si riferiva alle «*case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131*».

⁽¹²⁷⁾ Questa era l'aliquota allora vigente, in quanto elevata dal 2 al 4 per cento per effetto dell'articolo 34, comma 1, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, c. convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154.

⁽¹²⁸⁾ Negli atti soggetti a Iva, l'imposta di registro si applica in misura fissa, ai sensi dell'articolo 40, comma 1, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

⁽¹²⁹⁾ Come previsto dall'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243. Detto importo venne elevato a lire 250.000 dall'articolo 10, comma 6, d.l. 20 giugno 1996 n. 323 (convertito in legge 8 agosto 1996 n. 425, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 191 del 16 agosto 1996), con effetto dal giorno stesso della sua pubblicazione, avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 20 giugno 1996. Successivamente l'importo di lire 250.000, pari ad euro 129,11 fu elevato a euro 168 dall'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).

⁽¹³⁰⁾ Negli atti soggetti a Iva, l'imposta ipotecaria va applicata in misura fissa, ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

b.4) dell'imposta catastale in misura fissa⁽¹³¹⁾, stabilita in lire 150.000⁽¹³²⁾; era subordinato alle seguenti condizioni:

- a) vi fosse un presupposto "negoziale", e cioè che si trattasse di «*atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse*» (i quali fossero indifferentemente avvenuti mediante atti pubblici, atti giudiziari, scritture private autenticate o scritture private non autenticate presentate per la registrazione);
- b) vi fosse un presupposto inerente l'ubicazione dell'immobile acquistato, e cioè che esso fosse ubicato alternativamente:
 - b.1) «*nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro un anno*⁽¹³³⁾ *dall'acquisto la propria residenza*»⁽¹³⁴⁾; o, se diverso:
 - b.2) nel Comune in cui «*in cui l'acquirente svolge la propria attività*»; oppure:
 - b.3) (ove si trattasse di acquirente «*trasferito all'estero per ragioni di lavoro*») nel Comune in cui «*ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende*»;
 - b.4) (ove si trattasse di acquirente «*cittadino italiano emigrato all'estero*» che acquisti la «*prima casa sul territorio italiano*») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale;
- c) vi fosse il presupposto dell'effettuazione da parte dell'acquirente, «*nell'atto di acquisto*», di talune dichiarazioni⁽¹³⁵⁾⁽¹³⁶⁾, e precisamente:

⁽¹³¹⁾ Negli atti soggetti a Iva, l'imposta catastale va applicata in misura fissa ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

⁽¹³²⁾ Come previsto dall'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243. Detto importo venne elevato a lire 250.000 dall'articolo 10, comma 6, d.l. 20 giugno 1996 n. 323 (convertito in legge 8 agosto 1996 n. 425, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 191 del 16 agosto 1996), con effetto dal giorno stesso della sua pubblicazione, avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 20 giugno 1996. Successivamente l'importo di lire 250.000, pari ad euro 129,11 fu elevato a euro 168 dall'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).

⁽¹³³⁾ Termine aumentato a diciotto mesi dall'articolo 33, comma 12, legge 23 dicembre 2000, n. 388 (in vigore dal 1° gennaio 2001, ai sensi dell'articolo 158, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388).

⁽¹³⁴⁾ Precisandosi che «*la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto*».

⁽¹³⁵⁾ Anche in questa occasione la legge ripetette che «*in caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto*» le predette dichiarazioni «*comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare*».

⁽¹³⁶⁾ Nel caso di «*dichiarazione mendace*» si rendevano «*dovute le imposte di registro*,

- c.1) *«di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare»;*
- c.2) *«di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75 e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243»;*
- d) vi fosse un presupposto oggettivo, inerente le caratteristiche del fabbricato, e cioè che si trattasse di *«case di abitazione non di lusso»;*
- e) vi fosse un presupposto soggettivo, e cioè che si trattasse di un trasferimento in capo a una persona fisica.

ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte» (il riferimento alle "pene pecuniarie" e alle "soprattasse" deve intendersi sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, dal riferimento alla "sanzione pecuniaria", e ciò ai sensi dell'articolo 26, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Se si trattava poi di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, era disposto che *«l'ufficio del registro presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota aumentata del 30 per cento. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico»*. La stessa conseguenza sanzionatoria era comminata per il caso *«di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto»* a meno che *«il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici»* in parola procedesse *«all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale»*.

TAV. 6 - L'agevolazione "prima casa" dopo la legge 28 dicembre 1995, n. 549

Legge 28 dicembre 1995 n. 549 art. 3, comma 131 ^(b)		Vigenza dal 1° gennaio 1996	
Trasferimento non soggetto a Iva	Registro	4% ^(a)	«atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e ogni atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse»
	Ipotecaria	150.000 ^(b)	- «nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisce entro un anno ^(d) dall'acquisto la propria residenza»; o, se diverso: - nel Comune in cui «in cui l'acquirente svolge la propria attività»; oppure: - (ove si trattasse di soggetto «trasferito all'estero per ragioni di lavoro») nel Comune in cui «ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende»; - (ove si trattasse di «cittadino italiano emigrato all'estero» che acquisì la «prima casa sul territorio italiano») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale
	Catastale	150.000 ^(c)	trasferimento effettuato a favore di una persona fisica
Trasferimento imponibile a Iva	Iva	4% ^(d)	- «di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare»;
	Registro	150.000 ^(e)	- «di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 398, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75 e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243»
	Ipotecaria	150.000 ^(b)	Presupposto delle dichiarazioni dell'acquirente ^(e)
	Catastale	150.000 ^(c)	Presupposti

Note

^(a) Ai sensi dell'articolo 1, quarto (ora quinto) periodo, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Aliquota poi ridotta al 3 per cento dall'articolo 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488, in vigore dal 1° gennaio 2000 (ai sensi dell'articolo 71, comma 3, legge 23 dicembre 1999, n. 488).

- (b) Ai sensi della Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante dall'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243. L'importo è stato elevato a lire 250.000 dall'articolo 10, comma 6, d.l. 20 giugno 1996 n. 323 (convertito in legge 8 agosto 1996 n. 425, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 191 del 16 agosto 1996), con effetto dal giorno stesso della sua pubblicazione, avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 20 giugno 1996. Successivamente l'importo di lire 250.000, pari ad euro 129,11, fu elevato a euro 168 dall'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).
- (c) Ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante dall'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243. L'importo è stato elevato a lire 250.000 dall'articolo 10, comma 6, d.l. 20 giugno 1996 n. 323 (convertito in legge 8 agosto 1996 n. 425, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 191 del 16 agosto 1996), con effetto dal giorno stesso della sua pubblicazione, avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 20 giugno 1996. Successivamente l'importo di lire 250.000, pari ad euro 129,11 fu elevato a euro 168 dall'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).
- (d) Ai sensi dell'articolo 34, comma 1, d.l. 30 dicembre 1988, n. 550, non convertito in legge, e) dell'articolo 34, comma 11, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154.
- (e) Ai sensi dell'articolo 40, comma 1, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dell'articolo 11, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, quale risultante per effetto dell'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243. L'importo è stato elevato a lire 250.000 dall'articolo 10, comma 6, d.l. 20 giugno 1996 n. 323 (convertito in legge 8 agosto 1996 n. 425, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 191 del 16 agosto 1996), con effetto dal giorno stesso della sua pubblicazione, avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 20 giugno 1996. Successivamente l'importo di lire 250.000, pari ad euro 129,11 fu elevato a euro 168 dall'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).
- (f) Termine aumentato a diciotto mesi dall'articolo 33, comma 12, legge 23 dicembre 2000, n. 388 (in vigore dal 1° gennaio 2001, ai sensi dell'articolo 158, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388).
- (g) Va precisato che «la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto».
- (h) Il riferimento normativo concerne l'imposta di registro. Per l'Iva cfr. il punto 21, «Tabella A», parte seconda, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

1.4.10. Gli interventi legislativi successivi alla legge 28 dicembre 1995, n. 549

Anche dopo la legge 28 dicembre 1995, n. 549 il fervore normativo in tema di agevolazione “prima casa” non ebbe soste.

1.4.10.1. Il credito d'imposta per il caso di riacquisto infrannuale (articolo 7, legge 23 dicembre 1998, n. 448)

Va segnalato innanzitutto che con l'articolo 7⁽¹³⁷⁾, legge 23 dicembre 1998, n. 448⁽¹³⁸⁾, venne attribuito un credito d'imposta⁽¹³⁹⁾ nel caso in cui l'alienazione di una abitazione acquisita con l'agevolazione “prima casa” fosse seguita, entro un anno, da un nuovo acquisto agevolato.

1.4.10.2. Le agevolazioni disposte per il personale delle Forze Armate e della Polizia (articolo 66, comma 1, legge 21 novembre 2000, n. 342)

Con l'articolo 66 (intitolato “Modifiche al regime di agevolazione fiscale per l'accesso alla prima casa a favore del personale delle Forze armate e delle Forze di polizia”), comma 1, legge 21 novembre 2000, n. 342⁽¹⁴⁰⁾ venne disposto che: *«ai fini della determinazione dell'aliquota relativa all'imposta di registro ed all'imposta sul valore aggiunto da applicare ai trasferimenti di unità abitative non di lusso, secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969,*

⁽¹³⁷⁾ Secondo il quale «1. Ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito dell'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa, un'altra casa di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, è attribuito un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato. L'ammontare del credito non può essere superiore, in ogni caso, all'imposta di registro o all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione non di lusso. L'agevolazione si applica a tutti gli acquisti intervenuti successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge, indipendentemente dalla data del primo acquisto.

2. Il credito d'imposta di cui al comma 1 può essere portato in diminuzione dall'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto agevolato che lo determina, ovvero, per l'intero importo, dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito, ovvero può essere utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto; può altresì essere utilizzato in compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Il credito d'imposta in ogni caso non dà luogo a rimborsi».

⁽¹³⁸⁾ In vigore (ai sensi del suo articolo 83) dal 1° gennaio 1999.

⁽¹³⁹⁾ Sulla disciplina di questo credito d'imposta si rinvia al capitolo VIII del presente volume.

⁽¹⁴⁰⁾ Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 276 del 25 novembre 2000.

acquistate dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare, nonché da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile non è richiesta la condizione della residenza nel comune ove sorge l'unità abitativa, prevista dalla nota II-bis dell'articolo 1 della tariffa, parte I, annessa al testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni».

1.4.10.3. L'agevolazione "prima casa" anche per donazioni e successioni

Con l'articolo 69, commi 3 e 4⁽¹⁴¹⁾, della medesima legge 21 novembre 2000, n. 342, è stato anche previsto⁽¹⁴²⁾ che, ove in capo al beneficiario di una successione ereditaria, di un legato o di una donazione sussistano gli stessi presupposti richiesti dalla legge per la concessione dell'agevolazione "prima casa" in caso di acquisto a titolo oneroso, le imposte ipotecaria e catastale dovute per il trasferimento a causa di morte o per la donazione siano da scontare in misura fissa e non proporzionale⁽¹⁴³⁾.

1.4.10.4. La decadenza dall'agevolazione "prima casa" e la sua revoca

Con l'articolo 41-bis, comma 5⁽¹⁴⁴⁾, d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni in legge 24 novembre 2003, n. 326, venne riformulata

⁽¹⁴¹⁾ Il cui testo è il seguente: «3. *Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.*

4. Le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione. Nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131».

⁽¹⁴²⁾ Con effetto per le successioni aperte e le donazioni stipulate dal 1° gennaio 2001 (articolo 69, comma 15, legge 21 novembre 2000, n. 342).

⁽¹⁴³⁾ Su questa tematica si rinvia al capitolo VII del presente volume.

⁽¹⁴⁴⁾ L'articolo 41-bis è stato introdotto dalla legge di conversione, con il seguente testo nel comma 5: «5. *L'articolo 1, nota II-bis), comma 4, secondo periodo, della parte prima della tariffa allegata al testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, è sostituito dal seguente: "Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima"».*

parte della normativa disciplinante la decadenza dall'agevolazione "prima casa" e la sua revoca⁽¹⁴⁵⁾.

1.5. L'evoluzione della normativa in materia di base imponibile degli atti soggetti a imposta di registro

La base imponibile è il valore cui si applica l'aliquota al fine di determinare l'imposta. Attualmente, la base imponibile per l'applicazione dell'aliquota d'imposta relativa ai trasferimenti che beneficiano dell'agevolazione "prima casa" viene determinata come segue:

- a) per i trasferimenti imponibili a Iva, si applica l'articolo 13, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per il quale «*la base imponibile delle cessioni di beni [...] è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente [...] secondo le condizioni contrattuali, compresi [...] i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario [...]*»;
- b) per i trasferimenti soggetti all'applicazione dell'imposta proporzionale di registro, si applica l'articolo 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266, secondo cui la parte acquirente può richiedere al notaio rogante che la base imponibile, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sia costituita (non dal valore del bene trasferito, ma) dal prodotto che si ottiene (da qui la denominazione di questa regola come "principio del prezzo-valore") moltiplicando la rendita catastale per i noti coefficienti di aggiornamento, e quindi indipendentemente dal corrispettivo dichiarato nel contratto.

Nel caso in cui l'acquirente non effettui la predetta richiesta di applicazione del principio del "prezzo-valore", la base imponibile si determina con l'applicazione dei principi generali, vale a dire che:

- a) «*la base imponibile [...] 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*» (articolo 43, comma 1, lett. a), TUR);
- b) «*si assume 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*» (articolo 51, comma 1, TUR);
- c) non possono essere «*sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore*» al prodotto che si ottiene moltiplicando la rendita catastale per i coefficienti di aggiornamento di cui oltre (articolo 52, comma 4, TUR)⁽¹⁴⁶⁾.

⁽¹⁴⁵⁾ Cfr. BUSANI, *Prima casa, la penalità è "solo" del 30%*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 giugno 2004. Su questa tematica si rinvia al capitolo IX del presente volume.

⁽¹⁴⁶⁾ Più oltre si vedrà che, argomentando dal tenore letterale del comma 5-bis dell'articolo 52, TUR (secondo cui «*le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni*

Le predette regole in tema di determinazione della base imponibile con riferimento ai trasferimenti immobiliari sono il risultato di un lungo e articolato iter, in quando tali norme state oggetto di ripetuti interventi del legislatore tributario, come qui di seguito viene riassuntivamente illustrato.

1.5.1. Le regole generali

Le regole generali in tema di determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, cui sopra già s'è accennato, sono contenute (salvo quindi le norme specifiche dettate per singole fattispecie) negli articoli 43 e 51 del Testo Unico.

In questi articoli dunque si legge, per quanto interessa la materia dei beni immobili, che:

- a) «*la base imponibile [...] è costituita*», per i «*contratti a titolo oneroso traslativi*⁽¹⁴⁷⁾ *o costitutivi di diritti reali, dal valore del bene o del diritto alla data*⁽¹⁴⁸⁾ *dell'atto*» (articolo 43, comma 1, lett. a), TUR);

di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni») parrebbe di poter ritenere che, se il contratto abbia i requisiti soggettivi e oggettivi contemplati nell'articolo 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266, la tassazione avviene, in mancanza della richiesta di applicazione del sistema del "prezzo-valore", sulla base del prezzo dichiarato, senza possibilità di rettifica di valore da parte dell'Ufficio, ove detto prezzo sia stato dichiarato in misura pari o superiore al prodotto che si ottiene rivalutando la rendita catastale.

⁽¹⁴⁷⁾ Nel caso di contratto in parte a efficacia reale e in parte a efficacia obbligatoria (nella fattispecie: vendita di un bene in comproprietà tra più soggetti, da parte di uno solo di questi, che ha effetto traslativo relativamente alla sola quota appartenente a colui che ha sottoscritto l'atto medesimo), esso va tassato nei limiti del trasferimento di tale quota: Comm. Trib. Centr., 5 aprile 1996, n. 1600, in *il fisco*, 1996, n. 37, p. 8980.

⁽¹⁴⁸⁾ Se è pur vero che la valutazione dell'immobile trasferito, agli effetti dell'imposta di registro, va riferita alla data del trasferimento, che si attua col rogito notarile e non a quella della promessa di compravendita, con la quale le parti assumono ciascuna una mera obbligazione, rispettivamente di vendere e di acquistare (Comm. Trib. Centr., 18 marzo 1982, n. 1407, in *Comm. Trib. Centr.*, 1982, I, p. 624), è pur vero che non può essere ininfluenza il fatto del decorso di un largo margine temporale tra la data del contratto preliminare (ove viene fissato il prezzo) e quella del contratto definitivo, ove si dà esecuzione alle promesse contenute nel contratto preliminare. Cfr. pure Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 70 del 13 luglio 2007 in tema di valutazione di unità immobiliari facenti parte di un unico complesso e vendute a prezzi diversi in ragione della diversa epoca in cui venne stipulato il relativo contratto preliminare.

Cfr. poi R.M. n. 272278 del 18 dicembre 1976, secondo cui la valutazione dei beni trasferiti con scrittura privata non avente data certa deve essere effettuata con riferimento alla data di formazione della scrittura e non a quella di registrazione. Nello stesso senso cfr. Cass., 11 dicembre 2006, n. 26360, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, II, p. 470, secondo cui «in materia di imposte sui trasferimenti è applicabile anche nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria l'art. 2704 del codice civile, per cui nella valutazione dei beni trasferiti con scrittura privata non autenticata deve farsi riferimento al momento in cui la scrittura privata ha acquistato data certa: il che va correlato alla data della registrazione e non a quella della sottoscrizione e, pertanto, non è opponibile al fisco

- b) «*si assume 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*» (articolo 51, comma 1, TUR).

Al cospetto dei beni immobili queste regole vanno inoltre “filtrate” attraverso le seguenti ulteriori considerazioni:

- a) il valore dei beni immobili è il loro «*valore venale*⁽¹⁴⁹⁾ *in comune commercio*»

la data della scrittura privata non autenticata». Cfr. anche Cass., 3 marzo 2000, n. 2402, in *Boll. trib.*, 2000, p. 1348, secondo cui «quando la data dell'atto assume a elemento determinante per l'esatta percezione del tributo, la data della scrittura privata non autenticata non è opponibile al fisco».

Cfr. inoltre Comm. Trib. Centr., 7 giugno 1983, n. 1411, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, p. 514, secondo cui la valutazione degli effetti di un atto sottoposto a registrazione va fatta in relazione alla situazione esistente al momento in cui la volontà delle parti si estrinseca, essendo ininfluenti le mutazioni che in seguito dovessero determinarsi in ordine all'oggetto della scrittura; pertanto, nel caso di un contratto avente ad oggetto terreni edificabili al momento del rogito e successivamente divenuti agricoli, ai fini della valutazione ha rilevanza la situazione esistente al momento della manifestazione di volontà.

Per Cass., 19 gennaio 2001, n. 767, in *Rep. Foro it.*, 2001, voce *Registro (imposta)*, n. 61, «l'articolo 43, comma primo, del T.U. delle norme in tema di imposta di registro approvato con d.P.R. n. 131 del 1986, allorché stabilisce che il valore del bene o del diritto trasferito sia fissato “alla data dell'atto”, impone che si tenga conto, nella valutazione medesima, ad un tempo, sia delle condizioni attuali che delle potenziali utilizzazioni dell'oggetto della prestazione, non essendo contestabile che anche le seconde concorrono ad individuare, con notazione di attualità, il valore venale in comune commercio».

Secondo Cass., 7 giugno 2002, n. 8267, in *Foro it.*, 2002, I, c. 3079, «in caso di trasferimento di immobile in virtù di lodo arbitrale, per “data dell'atto” deve intendersi, ai sensi dell'art. 823, quarto comma, cod. civ. (come modificato dall'art. 2 della legge n. 28 del 1983), quella della sottoscrizione da parte degli arbitri che è produttiva di effetti vincolanti tra le parti, con la conseguenza che a tale data occorre far riferimento per individuare i coefficienti di rivalutazione applicabili».

⁽¹⁴⁹⁾ Occorre osservare che, ai sensi dell'articolo 1, comma 307, legge 27 dicembre 2006, n. 296, «per la uniforme e corretta applicazione delle norme di cui all'articolo 54, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, all'articolo 39, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuati periodicamente i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati ai sensi dell'articolo 14 del citato decreto n. 633 del 1972, dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dell'articolo 51, comma 3, del citato decreto n. 131 del 1986».

Detta norma ha avuto attuazione con l'emanazione del Provvedimento 27 luglio 2007 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 182 del 7 ottobre 2007) il quale ha sancito che «i criteri utili per la determinazione periodica del valore normale dei fabbricati [...] sono stabiliti sulla base dei valori dell'osservatorio del mercato immobiliare dell'Agenzia del territorio e di coefficienti di merito relativi alle caratteristiche che influenzano il valore dell'immobile» (quali: la minore o maggiore metratura dell'unità immobiliare, il piano dell'edificio al quale essa è collocata, la categoria catastale in cui essa è censita), «integrati dalle altre informazioni in possesso dell'ufficio» quali, ad esempio: il «valore del mutuo, per gli atti

(articolo 51, comma 2, TUR)⁽¹⁵⁰⁾(151)(152),

b) il «*valore venale*» dichiarato nell'atto sottoposto alla registrazione può essere

soggetti a Iva, nel caso sia di importo superiore a quello della compravendita», i «prezzi effettivamente praticati che emergono dalle compravendite fra privati per la stessa zona nello stesso periodo temporale»; i «prezzi che emergono dagli accertamenti effettuati con la ricostruzione dei ricavi in base all'osservazione diretta dei costi sostenuti per la costruzione, ad altre prove certe e, in particolare, alle risultanze delle indagini finanziarie»; i «prezzi che emergono da offerte di vendita del soggetto controllato»; i «prezzi che emergono da offerte di vendita al pubblico tramite i media»; i «prezzi che emergono da analoghe vendite eseguite dal soggetto controllato»; le «ristrutturazioni desunte dai dati relativi ai permessi di costruire e alle d.i.a. (denunce di inizio attività) trasmesse dai comuni e alle detrazioni dichiarate per spese di recupero del patrimonio edilizio».

⁽¹⁵⁰⁾ Secondo PENCO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1986, p. 233, «l'accezione valore venale non costituisce un criterio di estimazione ma configura, piuttosto, un risultato da conseguire attraverso regole tecnico-scientifiche: un termine di raffronto. Esprime il valore medio di mercato da individuarsi nel prezzo che si dovrebbe realizzare in un determinato momento, in un determinato luogo, sulla base di obiettive circostanze, senza l'influenza di fattori eccezionali che lo possano in qualche modo influenzare in senso positivo o negativo». Cfr. anche Cass., 23 luglio 1968, n. 2654, in *Boll. trib.*, 1969, p. 173, secondo cui il valore venale in comune commercio è «quello che i beni hanno, attraverso il libero gioco della domanda e dell'offerta, in una contrattazione tra privati, senza alcun riferimento al fatto che i beni siano liberi o meno da vincoli ed oneri, giacché delle limitazioni di godimento e di disponibilità, che ne derivano ai beni stessi, si tiene conto in sede di determinazione del valore di essi nelle contrattazioni private».

⁽¹⁵¹⁾ Per il caso della valutazione di un appartamento trasferito mentre era corrente un contratto di locazione ad «equo canone» cfr. R.M. n. 11250/25 dell'11 luglio 1979; e R.M. n. 281324 dell'8 gennaio 1985.

Cfr. anche C.M. n. 34/ 321141 del 26 agosto 1974, secondo cui ai fini della determinazione del valore degli immobili urbani soggetti al regime vincolistico del blocco degli affitti, trasferiti per atto tra vivi o *mortis causa*, il particolare stato dei beni all'atto del trasferimento suggerisce l'applicazione di un criterio moderativo di valutazione; e R.M. n. 271540 del 16 gennaio 1979 in tema di cessione di terreni soggetti al regime vincolistico del blocco degli affitti.

Per una fattispecie di immobile locato e con trasferimento soggetto a prelazione del conduttore, cfr. Cass., 5 agosto 2002, n. 11688, in *Rep Foro it.*, 2002, voce *Registro (imposta)*, n. 91, secondo cui «in tema di imposta di registro, ai fini della corretta individuazione del valore venale in comune commercio dei beni immobili, ai sensi dell'art. 51, secondo e terzo comma, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, se è legittimo negare rilievo a situazioni soggettive e momentanee che possano influire sul mercato, non possono, invece, non essere considerate le obiettive condizioni del bene alla data dell'atto. Tra queste, in particolare, rientra la situazione dell'immobile concesso in locazione e con diritto di prelazione del conduttore (ai sensi della legge 27 luglio 1978, n. 392), trattandosi di una situazione che, venendo ad incidere negativamente sulle potenziali utilizzazioni del bene oggetto della prestazione, appare di per sé idonea a deprimerne il valore di scambio sul mercato immobiliare, secondo criteri economici che rivestono carattere di normalità».

⁽¹⁵²⁾ Per il caso della valutazione di un'area edificabile, privata in parte della propria capacità edificatoria per intervenuta cessione della cubatura a fondo limitrofo, cfr. Cass., 13 maggio 2003, n. 7311, in *Arch. Giur. Circolaz.*, 2004, p. 31.

rettificato dall'Ufficio⁽¹⁵³⁾(¹⁵⁴) (qualora esso ritenga⁽¹⁵⁵⁾ che i beni in questione

⁽¹⁵³⁾ Il quale può svolgere l'accertamento mediante le proprie strutture o «anche» avvalendosi di altre fonti di informazione e, in particolare, dell'Agenzia del Territorio, presso la quale è stato istituito (d. lgs. 30 luglio 1999, n. 300, articolo 64, comma 3) l'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI), il quale ha, tra l'altro, il compito di fornire elementi informativi alle attività dell'Agenzia del Territorio nel campo dei processi estimali: il fondamento normativo è nell'articolo 51, comma 3, TUR, per il quale l'Ufficio può fondare la rettifica su «ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni».

⁽¹⁵⁴⁾ Quanto alla sanzione applicabile nel caso di insufficiente dichiarazione di valore, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 71, comma 1, TUR, si applica la sanzione «dal cento al duecento per cento della maggiore imposta dovuta» nel caso in cui «il valore definitivamente accertato dei beni o diritti di cui al terzo e al quarto comma dell'articolo 51, ridotto di un quarto, supera quello dichiarato». Va peraltro precisato che «in ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative [...] se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento» (articolo 6, comma 1, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Ai sensi dell'articolo 16, comma 3 (e pure dell'articolo 17, comma 2), d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, è ammessa la definizione agevolata della controversia tra fisco e contribuente, inerente la valutazione del bene trasferito: «entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido, possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo».

È inoltre ammesso il «ravvedimento» di cui all'articolo 13, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e cioè la possibilità di pagare una sanzione pari a un decimo del minimo (importo ridotto da un decimo a un quinto del minimo dall'articolo 16, comma 5, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2), «se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene [...] entro un anno dall'omissione o dall'errore» (articolo 13, comma 1, lett. b), d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

⁽¹⁵⁵⁾ Sulla motivazione dell'avviso di accertamento cfr., per tutte: Cass., Sez. Un., 3 giugno 1987, n. 4853, in *Giur. it.*, 1988, I, 1, c. 428; e Cass., Sez. Un., 26 ottobre 1988, n. 5787, in *Dir. Prat. Trib.*, 1989, II, p. 951, secondo cui «l'avviso di accertamento deve indicare il criterio di valutazione prescelto e gli ulteriori elementi specificativi eventualmente richiesti nella fattispecie concreta, con utilizzazione di criteri diversi da quelli espressamente menzionati nella legge qualora questi risultino insufficienti. In sede contenziosa l'Ufficio ha l'onere di provare la sussistenza dei concreti elementi di fatto che giustificano il *quantum* accertato, rimanendogli inibito di allegare criteri diversi da quelli enunciati nell'accertamento, mentre al contribuente è consentito di dimostrare l'infondatezza di quella pretesa anche in base a criteri non utilizzati dall'Ufficio. In mancanza di una tale motivazione il giudice tributario deve limitarsi a dichiarare la nullità dell'accertamento senza conoscere del merito. Il riferimento, contenuto nell'avviso di accertamento, alla stima Ute, comporta che delle risultanze di esso, anche se non allegato, deve tenersi conto al fine di valutare la sufficienza della motivazione dell'accertamento»; e pure Cass. 5 maggio 2000, n. 5717, in *Riv. not.*, 2001, p. 183, secondo cui «l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore (la cui inosservanza determina, anche in difetto di espressa comminatoria, nullità dell'atto, con il conseguente dovere del giudice tributario, davanti al quale sia impugnato, di dichiararne l'invalidità, astenendosi dall'esame sul merito del rapporto) mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, al fine indicato. Pertanto è necessario e sufficiente che l'avviso, indipendentemente dal mezzo grafico usato enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per il raggiungimento di detti obiettivi, ed inoltre, in caso di ricorso a criteri diversi da quelli espressamente menzionati dalla legge, evidenzi (sia pure implicitamente) le ragioni che rendano inutilizzabili tali criteri legali nel singolo

abbiano «*un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito*»: articolo 52, comma 1), «*avendo riguardo*» (articolo 51, comma 3, TUR):

- ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie⁽¹⁵⁶⁾, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto (o alla data 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⁽¹⁵⁷⁾; ovvero:
 - al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari; nonché:
 - ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni⁽¹⁵⁸⁾;
- c) nel caso di «*atti portanti trasferimento di beni immobili o diritti reali immobiliari da o ad Amministrazioni dello Stato, compresi gli organi dotati di personalità giuridica, con valore determinato dall'ufficio tecnico erariale in base a disposizioni di legge*», la base imponibile è data dal «*corrispettivo pattuito*» (articolo 45, TUR);
- d) non possono essere «*sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore*» al prodotto che si ottiene moltiplicando la rendita catastale per i coefficienti di aggiornamento di cui oltre (articolo 52, comma 4, TUR), con la precisazione

rapporto, salvi poi restando, in sede contenziosa, l'onere dell'ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del "quantum" accertato, nel quadro del parametro prescelto, e la facoltà del contribuente di dimostrare l'infondatezza della pretesa anche in base a criteri non utilizzati dall'ufficio».

⁽¹⁵⁶⁾ Secondo Comm. Trib. Centr., 9 luglio 1982, n. 3743, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, nella vendita di un immobile già assoggettato a perizia nell'interesse di un minore, la valutazione dell'Ufficio, anche se difforme, è legittima in quanto effettuata sulla scorta di parametri diversi da quelli utilizzati nella perizia giudiziale.

Per Comm. Trib. Centr., 14 gennaio 1985, n. 167, in *Comm. Trib. Centr.*, 1985, I, p. 14, nell'ipotesi di cessione immobiliare da parte di un Ente pubblico ad un prezzo basato su una perizia giurata, è ammissibile la differente valutazione dell'immobile operata dall'Ufficio in base al valore determinato dall'U.T.E.

⁽¹⁵⁷⁾ Per Comm. Trib. Centr., 15 luglio 1981, n. 3201, in *Comm. Trib. Centr.*, 1981, I, p. 700, anche se la legge prescrive che il valore è controllato dall'Ufficio avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo aventi per oggetto gli stessi immobili, o altri che si trovino in analoghe condizioni, anteriori di non oltre un triennio alla data dell'atto - l'Ufficio medesimo non è vincolato a precedenti valutazioni, dalle quali può discostarsi, quando il diverso convincimento sia fondato su precisi elementi obiettivi. Per Comm. Trib. Centr., 6 aprile 1982, n. 1727, in *Comm. Trib. Centr.*, 1982, I, p. 510, nell'ipotesi di acquisto e rivendita di un immobile in un breve lasso di tempo, è inammissibile il disconoscimento, da parte dell'Ufficio, della valutazione effettuata in occasione della precedente transazione, ove della stessa non possa provarsi il mancato rispetto di regole tecniche. Cfr. anche SCHIAVO, ANGELONE, *Metodo comparativo e motivazione nell'avviso di accertamento di valore dei beni immobili*, in *Corr. Trib.*, 2001, n. 6, p. 411.

⁽¹⁵⁸⁾ Cfr. C.M. n. 19/272913 del 15 marzo 1978.

tuttavia che questa regola (anzitutto applicabile a tutte le tipologie immobiliari dotate o dotabili di rendita catastale, fatta eccezione solo «per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici» prevedevano «la destinazione edificatoria»: articolo 52, comma 4, TUR)⁽¹⁵⁹⁾ si applica oggi solo nei casi in cui ricorrano i presupposti del principio del cosiddetto “prezzo-valore”, indicati dall’articolo 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266, come modificato dall’articolo 35, comma 21, d.l. 4 luglio 2006, n. 223 (noto come “primo decreto Bersani”)⁽¹⁶⁰⁾.

Infatti, l’articolo 35, comma 23-ter, d.l. 4 luglio 2006, n. 223 (introdotto dalla legge di conversione 4 agosto 2006, n. 248), reca a sua volta il nuovo comma 5-bis all’articolo 52, TUR, secondo il quale: «*Le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall’articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni*».

1.5.2. Il “prezzo-valore”

Per effetto dunque del disposto di detto articolo 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266, in caso di contratto a titolo oneroso avente ad oggetto il trasferimento di una abitazione a una o più persone fisiche che non agiscano nell’esercizio di impresa, arte o professione, la parte acquirente può richiedere al notaio rogante che la base imponibile, ai fini dell’applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sia costituita (non dal valore del bene trasferito, ma) dal prodotto che si ottiene (da qui la denominazione di questa regola come “principio del prezzo-valore”) moltiplicando la rendita catastale⁽¹⁶¹⁾ per gli ap-

⁽¹⁵⁹⁾ Pertanto, la valutazione catastale è ancor oggi applicabile ai terreni, dotati di reddito dominicale, che non siano edificabili (può dunque trattarsi sia di terreni a destinazione agricola, sia di terreni a destinazione non agricola, ma comunque non suscettibili di destinazione edificatoria: si pensi a una zona di rispetto stradale o a un’area destinata a parco o giardino) e che siano qualificabili come pertinenze di fabbricati abitativi.

⁽¹⁶⁰⁾ Entrato in vigore il 4 luglio 2006, e cioè il giorno della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 153 (articolo 41 citato d.l. 223/2006), e convertito con modificazioni in legge 4 agosto 2006, n. 248, a sua volta entrata in vigore il giorno successivo alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, avvenuta l’11 agosto 2006, n. 186. In ordine alla sua entrata in vigore, la legge 248/2006, all’articolo 40-bis, precisa inoltre che «*gli atti ed i contratti, pubblici e privati, emanati, stipulati o comunque posti in essere nello stesso giorno della pubblicazione del presente decreto nella Gazzetta Ufficiale in applicazione ed osservanza della disciplina normativa previgente non costituiscono in nessun caso ipotesi di violazione della disciplina recata dal decreto stesso. In tali casi, le disposizioni del decreto si considerano entrate in vigore il giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale*». Sull’entrata in vigore di questa nuova disciplina cfr. anche Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 285 del 7 luglio 2008.

⁽¹⁶¹⁾ La regola in esame pertanto non può trovare invece applicazione se si tratta di immobili privi di rendita, come ad esempio accade per i fabbricati in corso di costruzione e per i fabbricati rurali ancora censiti al Catasto terreni. Cfr. su questo tema, anteriormente alla introduzione del principio del “prezzo-valore”, Cass., 18 gennaio 2000, n. 476, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, secondo cui «l’applicazione della norma dell’art. 52, quarto comma, del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (testo unico sull’imposta di registro) - che esclude la sottoposizione a rettifica da parte dell’ufficio del

plicabili⁽¹⁶²⁾ coefficienti di aggiornamento⁽¹⁶³⁾, e quindi indipendentemente anche dal corrispettivo dichiarato nel contratto⁽¹⁶⁴⁾.

registro del valore o del corrispettivo dichiarati nell'atto nel caso in cui essi non siano inferiori al cosiddetto valore catastale dell'immobile - presuppone necessariamente che all'immobile oggetto del trasferimento sia già stata attribuita una rendita catastale, e all'originaria carenza di questo requisito non può supplire l'avvenuta attribuzione di detta rendita durante la pendenza del giudizio tributario d'impugnazione dell'avviso di accertamento, come si evince sia dal tenore letterale della citata disposizione, sia dalla limitazione all'applicazione retroattiva del criterio di valutazione automatica posta dall'art. 79 del medesimo d.P.R. n. 131 del 1986, sia dalla prevista non retroattività dell'art. 12 del D.L. n. 70 del 1988, convertito con modificazioni dalla legge n. 154 del 1988, che ammette, a determinate condizioni, la valutazione automatica anche per gli immobili privi di rendita catastale»; cfr. pure, nel medesimo senso, Comm. Trib. Centr., 26 settembre 2002, n. 6717.

Cfr. Cass., 29 agosto 2001, n. 11325, in *Guida al dir.*, 2001, fasc. 41, p. 60, secondo cui «in tema di imposta di registro, qualora la situazione di fatto dell'immobile sia stata modificata rispetto alla classificazione catastale, la indicazione nell'atto di compravendita del valore, determinato in maniera automatica ai sensi dell'art. 52 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, non preclude all'Amministrazione Finanziaria la possibilità di provvedere - mediante avviso di accertamento - alla valutazione dell'immobile stesso, a norma dell'art. 51 del d.P.R. n. 131 del 1986, sulla base del valore venale in comune commercio».

Cfr. pure Cass., 12 novembre 2001, n. 13978, in *Rep. Foro it.*, 2001, voce *Registro (imposta)*, n. 70, secondo cui «ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio della valutazione automatica, previsto dall'art. 52 del d.P.R. n. 131/1986, postula l'esistenza di rendita certa riferibile all'attuale stato del bene trasferito al momento dell'atto di compravendita, con la conseguenza che esso non trova applicazione quando, a causa di intervenute sostanziali modifiche che abbiano alterato la consistenza del bene, sia stato necessario richiedere l'attribuzione di nuova rendita, dovendo in tale caso il bene considerarsi privo di rendita».

Cfr. anche Cass., 22 febbraio 2002, n. 2527, in *Rep. Foro it.*, 2002, voce *Registro (imposta)*, n. 97, sulla necessità che la rendita catastale sia «certa» cioè «riferibile all'attuale stato del bene trasferito al momento dell'atto di compravendita».

Secondo Cass., 18 luglio 2003, n. 11279, in *Boll. trib.*, 2004, p. 155, «ai fini della sua operatività, l'articolo 52 del d.P.R. n. 131/1986 - laddove stabilisce un limite all'ordinario potere di accertamento dell'ufficio del registro - richiede il simultaneo ricorrere di due presupposti. In primo luogo, che l'immobile oggetto dell'atto da registrare sia dotato di rendita catastale, riferibile all'attuale stato del bene trasferito al momento della cessione. Di conseguenza, il criterio di valutazione automatica non può trovare applicazione quando, a causa di intervenute modifiche, la situazione di fatto e giuridica risulti - come appunto avvenuto nel caso in esame - modificata rispetto a quella catastale, poiché in tale evenienza è come se l'immobile fosse privo di rendita». Cfr. anche Comm. Trib. Centr., 10 novembre 2005, n. 9064, circa l'inapplicabilità della valutazione catastale a un terreno non dotato di reddito dominicale.

⁽¹⁶²⁾ Si veda il paragrafo 1.5.2.1. di questo volume.

⁽¹⁶³⁾ È quindi indispensabile, per applicare la disciplina in oggetto, che si fonda sul cosiddetto "valore catastale" degli immobili, che gli immobili trasferiti siano censiti in Catasto con attribuzione di rendita. Non importa peraltro che la rendita catastale sia attribuita in via definitiva o sia solamente "proposta" (ai sensi del d.m. 19 aprile 1994, n. 701, di cui oltre); in quest'ultimo caso, qualora l'Agenzia del Territorio procedesse alla attribuzione di una rendita maggiore rispetto a quella "proposta", deve essere pagata solo la maggiore imposta relativa al maggior valore catastale sopravvenuto (articolo 12, comma 2-bis, d.l. 70/1988).

⁽¹⁶⁴⁾ Occorre peraltro rammentare che, ai sensi dell'articolo 35, comma 21, lett. a), d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, è stato prescritto che «*le parti hanno*

Detto comma 497 (come modificato dall'articolo 35, comma 21, d.l. 4 luglio 2006, n. 223) recita testualmente: «*in deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 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*⁽¹⁶⁵⁾⁽¹⁶⁶⁾, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa

comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito» (espressione aggiunta nell'articolo 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266) e che, ai sensi dell'articolo 35, comma 21, lett. b), d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, è stato prescritto che «*se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986*» (espressione aggiunta nell'articolo 1, comma 498, legge 23 dicembre 2005, n. 266).

⁽¹⁶⁵⁾ Secondo Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 149 dell'11 aprile 2008, la norma in esame «non pone alcuna restrizione né in ordine alla tipologia, né in ordine al numero delle pertinenze che rilevano per poter avvalersi del regime del c.d. "prezzo valore". Ciò diversamente, ad esempio, dalla previsione recata in materia di agevolazione fiscale prevista per la c.d. "prima casa". Pertanto, il meccanismo del c.d. "prezzo-valore" trova applicazione anche relativamente ad una molteplicità di pertinenze (anche acquistate separatamente dal "bene principale": cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 6 del 13 febbraio 2006), purché, ovviamente, sia individuabile in modo certo il rapporto di accessorietà del bene pertinenziale rispetto al bene principale, il quale, ai fini del godimento della disposizione in esame, deve necessariamente essere un "immobile ad uso abitativo"». Importante notare che, nel caso esaminato dalla risoluzione, si trattava di un'area di 20mila metri quadrati circa, autonomamente accatastata al Catasto Terreni in diverse particelle, classificata come "agricola" dagli strumenti urbanistici comunali (e pertanto valutabile, per effetto del sistema del "prezzo-valore", mediante moltiplicazione del suo reddito dominicale per il coefficiente di rivalutazione), destinata a pertinenza di una villa; e che nella risoluzione non si parla mai del fatto che un'area, per essere qualificata come pertinenza di un fabbricato, debba essere catastalmente "graffata" al fabbricato cui essa afferisce. Pertanto, viene con ciò smentita l'opinione che la stessa Amministrazione Finanziaria espresse nella Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 32 del 16 febbraio 2006: la graffatura catastale è infatti un simbolo cartografico che sta a significare l'attribuzione di un'unica rendita catastale a due o più particelle dotate di autonoma numerazione; la graffatura è di certo un indizio di pertinenzialità, ma non ne è la condizione imprescindibile, in quanto, come afferma la Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 149, si ha pertinenza tutte le volte che un bene sia destinato a servizio od ornamento di un altro bene (articolo 818 del codice civile) e cioè ricorrano due presupposti: il cosiddetto "elemento soggettivo", rappresentato dalla volontà del proprietario di realizzare un vincolo di strumentalità e tra due beni; e il cosiddetto "elemento oggettivo", consistente nel rapporto funzionale corrente tra la cosa principale e quelle accessorie. Cfr. BUSANI, *Un prezzo-valore versatile*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 aprile 2008; BUSANI, *Pertinenze, stretta sugli sconti*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 febbraio 2006; BUSANI, *Passi falsi dell'Agenzia nella valutazione degli accessori*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 agosto 2005.

⁽¹⁶⁶⁾ Secondo la Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 149 dell'11 aprile 2008, «affinché possa trovare applicazione la disposizione introdotta dalla legge finanziaria 2006 è necessario che gli immobili pertinenziali siano suscettibili di valutazione automatica e, quindi, che siano dotati di una propria rendita catastale».

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, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, 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».

L'applicazione di detta normativa⁽¹⁶⁷⁾ è pertanto subordinata al ricorrere dei

⁽¹⁶⁷⁾ Dall'applicazione della normativa di cui al comma 497 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, pure discende l'applicabilità del successivo comma 498 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, come modificato dal comma 21 dell'articolo 35, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, il quale dispone quanto segue: «*I contribuenti che si avvalgono delle disposizioni di cui ai commi 496 e 497 sono esclusi dai controlli di cui al comma 495 e nei loro confronti non trovano applicazione le disposizioni di cui agli articoli 38, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 52, comma 1, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986. Se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986».*

A loro volta:

- a) il comma 495 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, dispone quanto segue: «*Nel quadro delle attività di contrasto all'evasione fiscale, l'Agenzia delle entrate e il Corpo della Guardia di finanza destinano quote significative delle loro risorse al settore delle vendite immobiliari, avvalendosi delle facoltà rispettivamente previste dal titolo IV del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dagli articoli 51 e 52 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131»;*
- b) l'articolo 38, comma 3 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 sancisce quanto segue: «*L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti».*

Ancora, ai sensi dell'articolo 35, comma 22, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, «*all'atto della cessione dell'immobile, anche se assoggettata ad Iva, le parti hanno l'obbligo di rendere apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo. Con le medesime modalità, ciascuna delle parti ha l'obbligo di dichiarare:*

- a) *se si è avvalsa di un mediatore e, nell'ipotesi affermativa, di fornire i dati identificativi del titolare, se persona fisica, o la denominazione, la ragione sociale ed i dati identificativi del legale rappresentante, se soggetto diverso da persona fisica, ovvero del mediatore non legale rappresentante che ha operato per la stessa società;*
- b) *il codice fiscale o la partita Iva;*
- c) *il numero di iscrizione al ruolo degli agenti di affari in mediazione e della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di riferimento per il titolare ovvero per il legale rappresentante o mediatore che ha operato per la stessa società;*
- d) *l'ammontare della spesa sostenuta per tale attività e le analitiche modalità di pagamento della stessa».*

seguenti presupposti⁽¹⁶⁸⁾:

- a) l'acquirente/gli acquirenti sia/siano «*persone fisiche*» (di modo che la disciplina in parola non si applica se l'acquirente sia una società, un ente diverso dalle società, un ente pubblico);
- b) l'acquirente/gli acquirenti «*non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali*» (quindi la disciplina in parola non si applica alle cessioni nelle quali l'acquirente sia un soggetto Iva che effettua l'acquisto nell'esercizio della propria attività);
- c) il contratto consista in una «*cessione*» a titolo oneroso^{(169) (170)} (infatti, la

Ai sensi del successivo comma 22.1, «*in caso di assenza dell'iscrizione al ruolo di agenti di affari in mediazione ai sensi della legge 3 febbraio 1989, n. 39, e successive modificazioni, il notaio è obbligato ad effettuare specifica segnalazione all'Agenzia delle entrate di competenza. In caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei dati di cui al comma 22, si applica la sanzione amministrativa da 500 euro a 10.000 euro e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati a rettifica di valore ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni*».

⁽¹⁶⁸⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007, non possono quindi rientrare nel sistema valutativo conosciuto come sistema del "prezzo-valore", i seguenti atti:

- a) cessioni di immobili in cui la parte acquirente sia persona fisica che agisce nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- b) cessioni di immobili in cui la parte acquirente non sia persona fisica;
- c) cessioni di immobili nelle quali, pur sussistendo i requisiti oggettivi e soggettivi stabiliti nel comma 497, art. 1, legge 266 del 2005, non sia stata espressa la dichiarazione di volersi avvalere della regola del "prezzo-valore";
- d) cessioni di terreni;
- e) cessioni di fabbricati non abitativi (uffici, negozi, opifici, eccetera);
- f) cessioni di pertinenze relative a fabbricati non abitativi;
- g) cessioni di immobili che avvengano nell'ambito di una cessione di azienda;
- h) conferimenti in società;
- i) rinunce a diritti reali immobiliari con efficacia traslativa.

⁽¹⁶⁹⁾ In teoria, nel concetto di "cessione a titolo oneroso" rientra non solo quella che avvenga mediante un veicolo contrattuale, ma anche quella che si verifichi per un effetto di un atto giudiziario (si pensi a una sentenza di esecuzione in forma specifica dell'obbligo di concludere un contratto preliminare, di cui all'articolo 2932 del codice civile), il quale comporti trasferimento della proprietà oppure trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari. Peraltro, la tesi dell'applicabilità del "prezzo-valore" ai trasferimenti disposti mediante provvedimento giudiziario non regge sia perché la normativa in esame è stata introdotta al fine di favorire l'emersione del prezzo concordato (esigenza che non sorge con riguardo alle cessioni disposte appunto con atto giudiziario) sia perché comunque presupposto del "prezzo-valore" è che la sua applicazione venga richiesta dalla parte acquirente al notaio rogante, ciò che quindi non può accadere nel caso di un provvedimento giurisdizionale (cfr. in tal senso Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 141 del 21 giugno 2007).

⁽¹⁷⁰⁾ Circa l'applicabilità alle divisioni del sistema valutativo noto con l'espressione "prezzo-valore", e cioè mediante l'identificazione della base imponibile con il valore catastale, va

norma in commento dispone la tassazione sulla base del "valore catastale" «*indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto*»; e quindi la disciplina in esame si applica ad esempio⁽¹⁷¹⁾ ai contratti di compravendita, di permuta, di "datio in solutum", di costituzione di rendita vitalizia; ma non invece, ad esempio, ai contratti di donazione, nei quali peraltro la base imponibile è comunque di regola rappresentata dal valore catastale: articolo 34, comma 5, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346);

- d) il contratto sia stipulato nella forma dell'atto notarile (e quindi o per atto pubblico o per scrittura privata autenticata), e ciò in quanto la disciplina in esame presuppone appunto che essa si applichi «*su richiesta della parte acquirente resa al notaio*» (pertanto, la norma in commento non può applicarsi, ad esempio, a una compravendita stipulata per scrittura privata non autenticata oppure a un provvedimento giurisdizionale, quale una sentenza emanata, ai sensi dell'articolo 2932 del codice civile, in caso di inadempimento di un obbligo a contrarre)⁽¹⁷²⁾;
- e) il contratto abbia ad oggetto un qualsiasi diritto reale (e cioè, ad esempio,

rilevato che l'Amministrazione Finanziaria in un primo momento (così il paragrafo 1.2 della circolare 6/E del 6 febbraio 2007) ha correttamente ritenuto l'utilizzabilità della valutazione automatica catastale anche alle divisioni, sulla base della assorbente considerazione che l'articolo 52, comma 5-bis, TUR («*le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni*») disattiva appunto la valutazione catastale disposta dall'articolo 52, comma 4 e 5, TUR, solamente per le «*cessioni [...] diverse da quelle*» per le quali si applica il sistema del "prezzo-valore". E visto che la "divisione" non è considerabile come una "cessione", allora per la divisione valgono le regole sulla valutazione automatica catastale contenute nell'articolo 52, commi 4 e 5 TUR (si noti che qui, beninteso, non è in gioco l'applicabilità del sistema del "prezzo-valore" alle divisioni, ma l'applicabilità del sistema automatico catastale di valutazione dei beni oggetto di divisione).

Inspiegabilmente invece l'Amministrazione, peraltro non motivando alcunché sul punto, ha cambiato parere (cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 136 del 14 giugno 2007) disponendo (ma dovrebbe trattarsi di un errore) che la valutazione tabellare non sarebbe applicabile alle divisioni («*si deve escludere l'applicazione del criterio c.d. 'tabellare' alle divisioni senza conguaglio*»). Cfr. in senso critico su quest'ultima pronuncia, BUSANI, *Divisioni di immobili con il valore catastale*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 giugno 2007.

⁽¹⁷¹⁾ Secondo Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 121 del 1° giugno 2007, «rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 1, comma 497 in esame non solo le "fattispecie traslative" in senso stretto ma anche gli acquisti a titolo derivativo - costitutivo, gli atti traslativi della nuda proprietà, gli atti di rinuncia e ogni altro negozio assimilato al trasferimento, per il quale la base imponibile è determinata con riferimento al valore del bene oggetto dell'atto, ai sensi dell'articolo 43 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131».

⁽¹⁷²⁾ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 141 del 21 giugno 2007, secondo cui «dalla lettera della norma, emerge la necessità che la parte acquirente renda al notaio, all'atto della cessione, la richiesta di determinazione catastale della base imponibile, ciò porta ad escludere che la stessa possa applicarsi anche a fattispecie diverse, nelle quali non interviene la figura del notaio e, quindi, anche nell'ipotesi di trasferimento coattivo disposto con sentenza, ex articolo 2932 c.c.».

abbia ad oggetto il trasferimento dei diritti di proprietà piena, proprietà nuda, uso, usufrutto, abitazione, proprietà superficiaria) su «*immobili ad uso abitativo*⁽¹⁷³⁾ e *relative pertinenze*»⁽¹⁷⁴⁾ (non importa se si tratti di abitazioni di lusso; o che il contratto concerna una pluralità di abitazioni o una pluralità di pertinenze⁽¹⁷⁵⁾; né importa la tipologia di queste pertinenze; né importa che le pertinenze siano trasferite insieme o separatamente rispetto al bene principale cui esse accedono); quindi la normativa in parola non si applica al trasferimento di fabbricati a destinazione non abitativa (negozi, uffici, capannoni industriali, eccetera) né al trasferimento di terreni (salvo che si tratti di terreni pertinenziali ad abitazioni)⁽¹⁷⁶⁾;

- f) il contratto sia soggetto all'applicazione dell'imposta proporzionale di registro (quindi non si deve trattare di un contratto imponibile a Iva), ciò che accade quando il cedente non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione oppure quando il contratto, pur essendo soggetto a Iva, è esente dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto;
- g) la «*parte acquirente*» formuli «*all'atto della cessione*»⁽¹⁷⁷⁾ una specifica

⁽¹⁷³⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 13 febbraio 2006, secondo cui «la norma di cui al comma 497 si applica unicamente agli immobili a uso abitativo e relative pertinenze e, pertanto, ai soli fabbricati censiti nel catasto dei fabbricati nella tipologia abitativa. Rimangono esclusi dal campo di applicazione della norma gli immobili che, pur avendo i requisiti di fatto per essere destinati ad uso abitativo, sono iscritti in una categoria catastale diversa (ad esempio fabbricati accatastrati come uffici o negozi)». Va peraltro osservato che, in ambiti beninteso diversi da quelli del “prezzo-valore”, è stata data prevalenza all'utilizzo “di fatto” rispetto alla formale classificazione catastale (non conforme a detto utilizzo): cfr., ad esempio, R.M. n. 430182 del 19 aprile 1991, R.M. n. 431369 del 28 luglio 1992 e Cass., 7 agosto 2008, n. 21332, in *il fisco*, 2008, p. 6165.

⁽¹⁷⁴⁾ Nel caso di contratti con “oggetto plurimo” (ad esempio, una compravendita avente ad oggetto un'abitazione con il sottostante negozio) si può chiedere l'applicazione della disciplina in oggetto limitatamente agli immobili ad uso abitativo e relative pertinenze (mentre per gli altri immobili la tassazione si opera sulla base del prezzo dichiarato).

⁽¹⁷⁵⁾ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 149 dell'11 aprile 2008, ove si sottolinea che «il meccanismo del prezzo-valore trova applicazione anche relativamente ad una molteplicità di pertinenze, purché, ovviamente, sia individuabile in modo certo il rapporto di accessoriarietà del bene pertinenziale rispetto al bene principale, il quale deve necessariamente essere un bene immobile ad uso abitativo. Inoltre affinché possa trovare applicazione la disposizione introdotta dalla Legge finanziaria 2006 è necessario che gli immobili pertinenziali siano suscettibili di valutazione automatica e, quindi, che siano dotati di una propria rendita catastale».

⁽¹⁷⁶⁾ Secondo Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 149 dell'11 aprile 2008, si può «applicare il meccanismo del prezzo-valore alla cessione di terreni agricoli laddove - in base alle vigenti disposizioni civilistiche - detti terreni costituiscano effettivamente una pertinenza del fabbricato abitativo, con la conseguente individuazione della base imponibile nel valore catastale, calcolato ai sensi dei commi 4 e 5 del richiamato art. 52 del TUR con l'applicazione dell'aliquota propria applicabile al bene principale (fabbricato)».

⁽¹⁷⁷⁾ Questa specifica previsione normativa impedirebbe, secondo l'Amministrazione Finanziaria, di formulare la richiesta di applicazione del “prezzo-valore” (per qualsiasi ragione non contenuta nell'atto traslativo) nell'ambito di un atto integrativo: cfr. Risoluzione Agenzia delle

«*richiesta [...] al notaio*» (il quale la deve riportare nel contesto del contratto)⁽¹⁷⁸⁾ di applicare la disciplina in parola⁽¹⁷⁹⁾ (in mancanza di ciò, si determina l'impossibilità di praticare questo regime di tassazione, aprendosi il problema, che oltre verrà trattato, di capire quale sistema applicare, e cioè se il sistema di tassazione sulla base della "valutazione catastale" o il

Entrate n. 145/E del 9 giugno 2009, secondo cui «ai fini dell'applicazione della disciplina in esame, l'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 prevede che la richiesta al notaio da parte dell'acquirente avvenga "all'atto della cessione". Ciò posto, in ragione della formulazione letterale della norma e della finalità da essa perseguita, che consiste, tra l'altro, nel far emergere i reali corrispettivi delle contrattazioni immobiliari, si deve escludere che la dichiarazione di cui all'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, possa essere contenuta in un atto integrativo successivo al negozio traslativo. Tale soluzione risponde anche alla necessità di garantire la certezza nei rapporti giuridici e di tutelare il reciproco affidamento tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria. La scelta compiuta all'atto del trasferimento di volersi avvalere della disciplina del prezzo-valore, produce, infatti, conseguenze immediate in ordine all'attività di controllo degli Uffici, inibendo i poteri di rettifica (articolo 52, comma 5-bis, TUR). Non è ipotizzabile, ad esempio, che l'attività di accertamento sul valore avviata dall'Ufficio, possa essere inibita dall'acquirente attraverso la presentazione di un atto integrativo diretto a chiedere l'applicazione del meccanismo del prezzo-valore. Sulla base delle argomentazioni espresse non si ritiene possibile estendere alla normativa di cui all'articolo 1, comma 497 della legge n. 266 del 2005, l'indirizzo espresso dall'Amministrazione finanziaria in materia di benefici prima casa (circolare n. 38 del 12 agosto 2005) nonché di agevolazioni per il trasferimento di immobili compresi in aree soggette a piani di recupero (risoluzione n. 110 del 2 ottobre 2006), secondo cui è possibile integrare, con un atto successivo, il negozio traslativo non contenente la dichiarazione di voler beneficiare del regime fiscale di favore». Ma non v'è chi non veda la pretestuosità di queste argomentazioni e la loro palese infondatezza: se al contribuente spetta di conseguire un dato risultato, ciò non può essere impedito da considerazioni di carattere formale, quali quelle sulle modalità con cui la richiesta deve essere formulata.

⁽¹⁷⁸⁾ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 121 del 1° giugno 2008, per la quale «la formulazione letterale del citato comma 497 prevede testualmente che sia possibile fruire del regime di determinazione della base imponibile con modalità catastale "all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio". Pertanto, la disciplina di cui al comma 497 non è compatibile con fattispecie di cessioni aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo effettuate tramite scrittura privata non autenticata. Si ritiene che il requisito della richiesta "resa al notaio" sia circoscritto alle ipotesi nelle quali il trasferimento immobiliare si perfeziona tramite il ministero dello stesso, non risultando applicabile il regime di cui al comma 497 nei casi in cui il trasferimento avvenga con scrittura privata non autenticata».

⁽¹⁷⁹⁾ Va notato che la richiesta in questione riguarda solamente l'applicazione del sistema di tassazione denominato "prezzo- valore": non occorre menzionare anche la base imponibile su cui calcolare l'aliquota d'imposta, in quanto, per legge, essa è rappresentata dalla rendita catastale moltiplicata per i noti coefficienti. Pertanto, ove nel contratto sia comunque dichiarata la base imponibile, si tratta di una mera indicazione, senza alcuna rilevanza: in particolare, se si trattasse di una indicazione erronea (ad esempio, per errore di calcolo), la tassazione non ne sarebbe influenzata in quanto l'aliquota sarebbe comunque pur sempre da applicare al prodotto della moltiplicazione tra la rendita catastale e il coefficiente di aggiornamento. Diverso invece è il sistema di tassazione basato sulla "valutazione automatica": in questo caso, infatti, l'indicazione di un valore inferiore a quello che risulta dalla moltiplicazione della rendita per il coefficiente d'aggiornamento apre la strada al giudizio di valutazione dell'Ufficio, invece paralizzato se il valore sia dichiarato nel contratto in misura pari o superiore al prodotto della moltiplicazione tra rendita catastale e coefficiente di aggiornamento.

sistema di tassazione sulla base della valutazione del valore venale dei beni oggetto di trasferimento)⁽¹⁸⁰⁾;

- h) nell'atto sia dichiarato l'intero corrispettivo pattuito⁽¹⁸¹⁾ (e ciò in quanto «*se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986*»: articolo 1, comma 498, legge 23 dicembre 2005, n. 266).

Nel caso dunque in cui manchi la richiesta di applicazione del cd. regime del “prezzo-valore”, la base imponibile, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, è costituita dal valore dichiarato oppure dal corrispettivo dichiarato in atto (in mancanza della dichiarazione di valore oppure se il corrispettivo sia superiore al valore dichiarato).

Va peraltro notato che, ai sensi di detto nuovo comma 5-bis all'articolo 52, TUR (secondo cui «*le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni*»), le norme in tema di “valutazione automatica” non si applicano dunque alle cessioni «*diverse*» da quelle per le quali si può applicare il regime del “prezzo-valore” (e cioè la “valutazione automatica catastale” si applica solamente alle cessioni di cui all'articolo 1, comma 497, legge 266/2005). Allora, visto che detto comma 5-bis si riferisce non alle cessioni per le quali sia stato “richiesto” il regime del “prezzo-valore”, ma si riferisce alle cessioni «*disciplinate dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266*» (per le quali, come detto, l'acquirente “può” richiedere - ma anche “può non” richiedere - l'applicazione del regime del “prezzo-valore”), potrebbe desumersene che per

⁽¹⁸⁰⁾ Si vedrà infatti che, argomentando dal tenore letterale del comma 5-bis dell'articolo 52, TUR (secondo cui «*le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni*») parrebbe di poter ritenere che, se il contratto abbia i requisiti soggettivi e oggettivi contemplati nell'articolo 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266, la tassazione avviene, in mancanza della richiesta di applicazione del sistema del “prezzo-valore”, sulla base del prezzo dichiarato, senza possibilità di rettifica di valore da parte dell'Ufficio, ove detto prezzo sia stato dichiarato in misura pari o superiore al prodotto che si ottiene rivalutando la rendita catastale.

⁽¹⁸¹⁾ Non è invece richiesto che nell'atto si indichi il valore catastale che costituisce la base imponibile per la tassazione; si tratta peraltro di una indicazione che può risultare opportuna al fine di agevolare il calcolo delle imposte dovute. Ove si scelga quest'ultima soluzione, trattandosi di una indicazione non obbligatoria, eventuali errori di calcolo non determinano decadenza dalla richiesta modalità di tassazione, né accertamenti di maggior valore, ma semplicemente l'obbligo di versamento delle maggiori imposte dovute a conguaglio (o, viceversa, il diritto al rimborso delle maggiori imposte pagate).

tutte le cessioni di cui all'articolo 1, comma 497, legge 266/2005 (sia in esse o meno richiesto il regime del "prezzo-valore") si applica il sistema della "valutazione automatica catastale" anche dopo l'introduzione del comma 5-bis nell'articolo 52 del d.P.R. 131/1986, e che, pertanto, ove in dette cessioni non sia richiesta l'applicazione del regime del "prezzo-valore", ma siano comunque dichiarati un valore/corrispettivo non inferiori alla rendita catastale rivalutata, l'Ufficio fiscale non potrebbe esperire l'azione di accertamento di valore.

Si tratta a questo punto di stabilire cosa si intenda per "valore catastale" (concetto per la cui definizione si veda oltre il paragrafo appositamente dedicato a questo argomento).

1.5.2.1. Il "valore catastale"

Per "valore catastale" di un bene immobile si intende, come sopra detto, il valore che si ricava moltiplicando la sua rendita⁽¹⁸²⁾, attribuita dal Catasto⁽¹⁸³⁾, per determinati coefficienti di aggiornamento, come qui di seguito illustrato.

Il concetto di "valore catastale" e di "valutazione catastale" o di "valutazione automatica" venne introdotto nel nostro ordinamento in occasione dell'emanazione del d.P.R. 131/1986.

Anteriormente, il principio fondamentale era quello secondo cui la base imponibile doveva essere rappresentata dal valore venale del bene trasferito (o, se superiore, dal prezzo pattuito) e l'Ufficio aveva la possibilità di sottoporre a

⁽¹⁸²⁾ La rendita catastale, che rappresenta il reddito annuo medio, ordinariamente ricavabile dalle unità immobiliari urbane, è data dal prodotto della tariffa d'estimo per il numero dei vani o per i metri quadrati o per i metri cubi a seconda che si tratti rispettivamente di fabbricati di categoria A, di categoria C o di categoria B. Per gli immobili di categoria D ed E, stante la loro unicità, si procede invece non per unità di misura, ma per "stima diretta" (e cioè mediante valutazione *ad hoc*, effettuata dall'ufficio catastale). Le tariffe d'estimo sono stabilite, Comune per Comune, in base a taluni parametri oggettivi, come la "zona censuaria" (centrale, periferica, ecc.), la "classe" (e cioè il grado di finitura e, quindi, di pregio) e altri elementi che possano determinare differenti apprezzamenti per gli immobili di uno stesso ambito territoriale.

⁽¹⁸³⁾ Ai sensi dell'articolo 74 (rubricato "Attribuzione o modificazione delle rendite catastali"), comma 1, legge 21 novembre 2000, n. 342, «*a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, per proporre il ricorso di cui all'articolo 2, comma 3, dello stesso decreto legislativo*». Va peraltro precisato (cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 1/T del 27 marzo 2007) che quando una rendita catastale è rettificata in sede di autotutela, la rettifica retroagisce alla data di decorrenza del classamento poi rivelatosi errato (cfr. Cass., 22 marzo 2005, n. 6206, in *Banca Dati BIG*, IPSOA); e che la modifica della rendita per effetto della sentenza di un giudice tributario retroagisce alla data in cui il ricorso è stato proposto (cfr. Cass., 28 luglio 2005, n. 15862, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, 2, p. 1526; Cass., 1° giugno 2006, n. 13069, in *Tributi locali e regionali*, 2006, 5, p. 733).

rettifica il valore dichiarato in qualsiasi atto presentato alla registrazione, se ritenuto inferiore al valore venale.

Questa impostazione aveva dato adito a una pluralità di inefficienze.

A parte il problema che la discrezionalità della valutazione poteva essere un incentivo di “traffici” illeciti tra i contribuenti più “scaltri” e i funzionari fiscali meno “fedeli”, vi era comunque pur sempre da gestire un’imponente attività di verifica da parte degli Uffici e un conseguente contenzioso nelle Commissioni Tributarie (nonché, ma non per ultimo, vi era altresì da scongiurare il problema della possibile disparità di trattamento dei contribuenti, stante appunto la soggettività della valutazione).

In occasione dell’emanazione del Testo Unico, il legislatore scelse di introdurre dunque la “valutazione automatica”, e cioè il principio in base al quale l’Ufficio non aveva potere di rettifica se il prezzo o il valore indicati in atto fossero stati dichiarati in misura non inferiore a quello della rendita catastale rivalutata con l’applicazione dei coefficienti di cui oltre⁽¹⁸⁴⁾. In sostanza, seguen-

⁽¹⁸⁴⁾ Secondo Cass., 22 aprile 2003, n. 6417, in *Gius.*, 2003, 18, p. 2040, «in tema di imposta sulle donazioni, il contribuente che presenti una dichiarazione cumulativa, avente ad oggetto una pluralità di cespiti, e intenda avvalersi della disposizione di cui all’art. 52, comma quarto, del d.P.R. n. 131 del 1986, riguardante l’accertamento della stima dei beni con criterio automatico, ha l’onere di indicare analiticamente il valore dei singoli cespiti, in modo da consentire all’Amministrazione Finanziaria di controllare la corrispondenza dei singoli valori indicati ai parametri di valutazione automatica. In difetto di tale adempimento, in presenza dell’indicazione - da parte del contribuente - di un unico valore globale, l’Amministrazione ha il potere di rettifica, attraverso il ricorso al criterio del valore di mercato». Cfr. anche Cass., 30 ottobre 2003, n. 16338, in *Corr. Trib.*, 2004, n. 2, p. 141; Cass., 12 ottobre 2001, n. 12453, in *Dir. e giur. agr.*, 2003, p. 110; Cass., 20 luglio 1999, n. 7785, in *Riv. giur. edil.*, 2000, I, p. 178.

Invero, pur in presenza di un unico valore o corrispettivo (cfr. anche CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 3/2004/T, approvato 18 novembre 2004):

- a) se l’atto abbia per oggetto, ad esempio, terreno edificatorio e terreno non edificatorio, non appare implausibile invocare l’applicazione della “valutazione automatica” al terreno non edificatorio, con la conseguenza che, la parte di valore eccedente il valore automatico sia riferibile (e quindi sottoponibile ad accertamento da parte dell’Amministrazione Finanziaria) al bene cui la valutazione automatica non sia applicabile;
- b) se l’atto abbia ad oggetto beni tutti sottoponibili a “valutazione automatica”, non appare implausibile ritenere che l’Amministrazione non abbia potere di accertamento ove il valore complessivo dichiarato eguagli o superi la somma dei valori automatici dei singoli beni oggetto dell’atto medesimo.

Tra l’altro, il metodo empirico per “aggirare” l’opinione secondo cui l’indicazione di un valore complessivo non sarebbe sufficiente per attivare il sistema di “valutazione automatica” sarebbe talmente banale (basterebbe infatti introdurre negli atti una clausola secondo cui “a fini fiscali, il valore dei singoli beni deve considerarsi dichiarato in misura pari a quello risultante dalla applicazione dei coefficienti, rivalutati in base alle vigenti disposizioni legislative e regolamentari, alla rendita catastale per le unità immobiliari urbane e al reddito dominicale per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria”) da rendere ancor più evidente la infondatezza di tale tesi.

In altri termini, proprio non si vede quale sia l’ostacolo che impedisce un ragionamento nei

do questa impostazione, si intese "barattare" lo svantaggio di un gettito probabilmente inferiore con i vantaggi derivanti dai minori costi propri di un sistema di accertamento rapido ed efficiente e che, tra l'altro, avrebbe consentito di evitare un gigantesco contenzioso di esito assai incerto⁽¹⁸⁵⁾.

Questo sistema era, in teoria, virtuoso, in quanto aboliva alla radice le inefficienze del periodo precedente.

In pratica, si trattava però di un meccanismo destinato a naufragare a causa del forte disallineamento tra i valori di mercato (destinati a salire sempre di più) e le rendite catastali, pressoché immutabili nel tempo, stante la complessità delle procedure di loro aggiornamento. Da questa situazione era inevitabile scaturisse la "tentazione" di dichiarare quale prezzo il valore catastale, occultando quindi l'effettiva entità del corrispettivo pattuito (spesso pagato in denaro contante).

Ad aggravare il tutto, infine, vi era la completa paralisi dei controlli da parte degli Uffici: una paralisi di entità tale da legittimare tra i contribuenti (e pure tra i loro professionisti) la ferma convinzione che la dichiarazione di un prezzo inferiore a quello reale, ma pari o superiore alla rendita catastale, fosse un comportamento corretto⁽¹⁸⁶⁾, in quanto legittimato dal "sistema"⁽¹⁸⁷⁾; e, con ciò,

termini appena svolti, se è vero che la norma in esame è finalizzata a ridurre il contenzioso nell'ambito di una valutazione comparativa degli interessi in gioco, che porta a privilegiare la celerità della conclusione della vicenda impositiva: pertanto, appare corretto ritenere che la norma in esame, piuttosto che essere di strettissima interpretazione, debba valere in tutti i casi in cui non sussistano ostacoli insormontabili alla sua applicazione, in quanto essa mira a introdurre uno strumento di orientamento economico dell'azione amministrativa, suscettibile di applicazione in tutti i casi in cui emerga comunque un margine di utilizzabilità (cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 3/2004 del 28 ottobre 2004).

⁽¹⁸⁵⁾ Nella Relazione di accompagnamento al TUR, *sub art.* 52, si legge al riguardo che: «Nell'art. 52, al fine di facilitare i rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria, di evitare un notevole contenzioso in materia di atti sottoposti a valutazione da parte degli uffici, si è introdotto un parametro di riferimento valutativo automatico disponendosi che gli uffici non provvedono alla rettifica del valore o corrispettivo dichiarato quando detto valore o corrispettivo è dichiarato in misura non inferiore all'ammontare determinato con il criterio automatico».

⁽¹⁸⁶⁾ Cfr. Cass., 7 marzo 2002, n. 3328, in *Arch. Civ.*, 2003, p. 115, secondo cui la clausola del contratto preliminare con la quale si conviene di indicare nel contratto definitivo di compravendita un prezzo inferiore a quello concordato è nulla per violazione delle norme tributarie che impongono di dichiarare il corrispettivo effettivamente pattuito e, se essenziale, determina la nullità dell'intero contratto.

⁽¹⁸⁷⁾ Addirittura la giurisprudenza di rango più elevato è caduta in questo equivoco: cfr. ad esempio Comm. Trib. Centr., 6 maggio 1991, n. 3553, in *Comm. Trib. Centr.*, 1991, I, p. 400; Cass., 5 marzo 1993, n. 2677, in *Giur. it.*, 1994, I, I, c. 768; Cass., 28 aprile 1997, n. 3657, in *Riv. not.*, 1997, II, p. 1430; Cass., 24 aprile 2003, n. 6542, in *Boll. trib.*, 2004, p. 143; ma vedi, in senso contrario, ad esempio: Cass., 13 agosto 1996, n. 7504, e Cass., 26 giugno 1996, n. 5918, entrambe in *Foro it.*, 1997, I, c. 885. In dottrina cfr. ad esempio: ANNECCHINO, *Sull'art. 52 Testo Unico delle disposizioni sull'imposta di registro e sulla sua applicazione retroattiva*, in *Foro it.*, 1993, I, c. 3045; AIELLO, *Accertamento con adesione e avviso di liquidazione per imposta di registro dovuta ex l. 154/88*, in *Boll. trib.*, 1996, p. 1401; SALLUSTIO, *Sul ruolo della cosiddetta valutazione automatica nell'attività accertatoria degli uffici del registro*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 744;

dimenticando che la norma sulla valutazione automatica non rappresentava certo un metodo di valutazione (la stessa definizione di “valutazione automatica” era assai fuorviante)⁽¹⁸⁸⁾, bensì un limite ai poteri di accertamento⁽¹⁸⁹⁾, e fermo restando che questi poteri rimanevano utilizzabili in tutta la loro ampiezza se si trattava di ricercare la parte di prezzo occultata rispetto a quanto formalmente dichiarato nei contratti (tanto è vero che una grave sanzione era - ed è - stabilita a presidio della avvenuta “occultazione del corrispettivo”: articolo 72, TUR)⁽¹⁹⁰⁾.

PALUMBIERI, *La valutazione automatica degli immobili non censiti in materia di imposta di registro: limite invalicabile per l'azione accertatrice ovvero imponible stabilito dalla legge?*, in *Ascotributi*, 1994, p. 509; BARONE, *Riflessioni sulla determinazione automatica degli immobili, in il fisco*, 1995, p. 481.

⁽¹⁸⁸⁾ L'espressione “valutazione automatica” degli immobili venne evidentemente conosciuta per esigenze di brevità verbale, ma si tratta di una terminologia che non coglie pienamente nel segno dal punto di vista tecnico, in quanto non si tratta, come detto, di un sistema di “valutazione”, bensì della definizione di una soglia superata la quale il fisco non può più intervenire: quindi, sarebbe stato più opportuno parlare di limite o di mancanza di presupposti per l'esperimento dell'azione di accertamento di maggior valore.

⁽¹⁸⁹⁾ Cfr. Cass., 9 settembre 2004, n. 18150, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, 2, p. 1643, secondo cui «con riguardo alla determinazione della base imponibile nel caso di contratti a titolo oneroso aventi per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari (nonché aziende o diritti reali su di esse), l'accertamento del “valore venale in comune commercio”, cui fa riferimento a tal fine l'art. 51, secondo comma, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, non può prescindere dal prezzo effettivo pattuito dalle parti (se dichiarato nell'atto) - il quale rappresenta, ordinariamente e per sua natura, il valore venale del bene, che non è altro che quanto può ricavarsi dalla sua vendita in condizioni di normalità, - non potendo riconoscersi alle parti il potere di indicare un diverso valore ai soli fini fiscali (che prescinda dal prezzo, pur esso dichiarato), anche perché il valore cosiddetto catastale o automatico, determinato ex art. 52, quarto comma, del citato d.P.R. n. 131 del 1986, non costituisce la base imponibile, ma pone soltanto un limite al potere accertativo dell'Ufficio».

Cfr. anche Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007, secondo cui, quando fosse stato dichiarato un prezzo non inferiore alla rendita catastale rivalutata, «la rettificabilità della base imponibile risultava preclusa, salva l'ipotesi in cui l'ufficio fosse venuto a conoscenza di corrispettivi occultati. Infatti, pur inibendo l'accertamento di valore, il criterio automatico di valutazione non implicava in alcun modo una diversa determinazione della base imponibile, che continuava ad identificarsi, ai sensi del combinato disposto degli articoli 43, comma 1, e 51 TUR, con il “valore del bene o del diritto alla data dell'atto”, assumendosi per tale “quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito”. Ciò implicava che, ricorrendone i presupposti, l'ufficio avrebbe provveduto a richiedere la maggiore imposta dovuta con i relativi interessi di mora e la sanzione amministrativa dal duecento al quattrocento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, come previsto dall'art. 72 TUR, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'art. 71».

⁽¹⁹⁰⁾ Cfr. Cass., 28 ottobre 2000, n. 14250, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 109, secondo cui «con riguardo alla compravendita di immobile, la circostanza che i contraenti abbiano fatto riferimento, ai fini della dichiarazione del valore del bene, alla cosiddetta valutazione automatica, sulla base dei parametri di cui all'articolo 52, quarto comma, del d.P.R. n. 131 del 1986, se pone l'amministrazione nella condizione di non poter contestare tale valore, non esclude, invece, l'applicabilità di sanzioni ex art. 72 del citato decreto, ove la stessa amministrazione venga a conoscenza che è stato corrisposto, per l'atto di cui si tratta, un prezzo superiore al valore dichiarato»; e Cass., 7 luglio 2004, n. 12448, in *Rep. Foro it.*, 2004, voce *Registro (imposta)*, n. 50, secondo cui «in tema di imposta di registro, l'art. 52, comma quarto del d.P.R. n. 131 del 1986 non attribuisce al contri-

In altri termini, per concludere: la "valutazione automatica" non esimeva dal dichiarare il prezzo realmente pattuito (e dal considerare quest'ultimo quale base imponibile per l'applicazione delle aliquote d'imposta), il cui occultamento era un comportamento gravemente evasivo; la "pretesa" del contribuente di sottoporre a tassazione solo un valore pari a quello catastale, lasciando così non tassata la parte di prezzo occultata, parimenti era un comportamento illecito.

Alfine, il sistema è dunque collassato, anche sotto i colpi della sempre più incisiva normativa antiriciclaggio (a partire dal d.l. 3 maggio 1991, n. 143, convertito in legge 5 luglio 1991, n. 197), che ha reso sempre più difficile l'effettuazione in contanti dei pagamenti "in nero". Di qui:

- a) l'introduzione della riferita disciplina del "prezzo-valore", tesa a far emergere i corrispettivi realmente pattuiti, mediante la concessione del "salvacondotto" rappresentato dalla tassazione non del prezzo, ma del valore catastale;
- b) la cancellazione del sistema di "valutazione automatica" nei trasferimenti immobiliari diversi da quelli per i quali è applicabile il sistema del "prezzo-valore".

Quindi, oggi, a parte il caso dei trasferimenti a titolo gratuito, il sistema di valutazione con l'utilizzo delle rendite catastali permane, di regola, solo nel perimetro dell'applicabilità del sistema del "prezzo-valore", mentre si torna al vecchio sistema della rettificabilità da parte dell'Ufficio del prezzo/valore dichiarato in ogni altro contratto di trasferimento di immobili.

Per effettuare dunque il calcolo del "valore catastale" (fermo dunque restando che quanto qui di seguito riportato vale oggi - e cioè dopo l'introduzione del sistema del "prezzo-valore" - principalmente solo nel caso della cessione di abitazioni e loro pertinenze acquistate con atto non imponibile a Iva da persone fisiche non agenti nell'esercizio di una impresa, arte o professione, oltre che nei casi dei trasferimenti per successione e donazione), occorre procedere nel modo oltre indicato⁽¹⁹¹⁾.

biente il diritto di ottenere, in ogni caso, la determinazione della base imponibile tramite il meccanismo di calcolo di cui al combinato disposto degli art. 51 e 52 del citato d.P.R., atteso che la norma sopra citata non ha inteso individuare, per gli immobili, una base imponibile diversa dal valore venale del bene, ma ha introdotto, per converso - al fine di ridurre le controversie tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti, - una mera preclusione al potere di accertamento dell'Amministrazione stessa qualora nell'atto venga indicato almeno un valore non inferiore a quello ottenibile con il procedimento di valutazione cosiddetto "automatica". Ne consegue che, se il contribuente indichi un valore superiore, non può poi legittimamente richiedere che l'imposta venga commisurata al valore individuale attraverso il procedimento automatico predetto». Nello stesso senso cfr. Cass., 7 giugno 2000, n. 7645, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Cass., 9 settembre 2004, n. 18150, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, 2, p. 1643; Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007.

⁽¹⁹¹⁾ Occorre precisare che l'art. 52, comma 4, TUR, testualmente sancisce che «Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a sessanta volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a ottanta volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito [...]». Questa norma non ha più senso, in quanto, con gli sviluppi normativi che la materia ha avuto (*in primis*, l'articolo 4, legge 29 dicembre 1990,

Bisogna innanzitutto rivalutare la rendita catastale (articolo 3, commi 48 e 51, legge 23 dicembre 1996, n. 662)⁽¹⁹²⁾ con le seguenti aliquote:

- a) 5 per cento per la rendita catastale dei fabbricati;
- b) 25 per cento per i redditi dominicali dei terreni.

Il prodotto così ottenuto va poi moltiplicato per i seguenti coefficienti (ai sensi del d.m. 14 dicembre 1991)⁽¹⁹³⁾:

- a) 75⁽¹⁹⁴⁾, per i terreni;

n. 405) e che sono illustrati nel testo, le regole di calcolo oggi applicabili sono completamente diverse da quelle enunciate nel predetto comma 5, il quale non è stato coordinato con gli sviluppi normativi successivi.

Le espressioni recate nel comma 4 dell'articolo 52, oggi dunque prive di significato, erano invece adeguate al sistema degli estimi catastali precedente al d.m. 20 gennaio 1990 (che ha disposto la revisione generale degli estimi del catasto edilizio urbano) e al d.m. 27 settembre 1991 (che ha introdotto le nuove tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane per l'intero territorio nazionale). Nel vecchio sistema, infatti, le rendite catastali erano fondate su tariffe d'estimo elaborate alla fine degli anni '30 e, quindi, occorreva, prima di procedere all'applicazione del moltiplicatore alla rendita catastale, moltiplicare la stessa per un dato coefficiente d'aggiornamento.

⁽¹⁹²⁾ L'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 28 dicembre 1996 n. 303), dispone (con effetto, ai sensi del suo comma 52, dal periodo d'imposta 1997 per le imposte sui redditi e l'Ici e dal 1° gennaio 1997 per le altre imposte):

- a) al comma 48: «Fino alla data di entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo le vigenti rendite catastali urbane sono rivalutate del 5 per cento ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili e di ogni altra imposta»;
- b) al comma 51: «Fino alla data di entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo ai fini dei tributi diversi da quelli indicati nel comma 50 i redditi dominicali sono rivalutati del 25 per cento. L'incremento si applica sull'importo posto a base della rivalutazione operata ai sensi dell'articolo 31, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724».

⁽¹⁹³⁾ L'articolo unico del d. m. 14 dicembre 1991, decreto pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 17 dicembre 1991, n. 295, dispone, con effetto dal 1° gennaio 1992, che:

«1. Il moltiplicatore di cento volte di cui all'art. 52, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, all'art. 34, quinto comma, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e all'art. 12, primo comma, del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni ed integrazioni, nella legge 13 maggio 1988, n. 154, si applica all'ammontare delle rendite catastali determinate sulla base delle nuove tariffe d'estimo recate dal decreto ministeriale 27 settembre 1991, nella stessa misura per le unità immobiliari classificate nei gruppi catastali A, B e C, con le esclusioni di quelle classificate nelle categorie A/10 e C/1, alle quali si applica, rispettivamente, nella misura pari a cinquanta ed a trentaquattro.

2. Per le unità immobiliari classificate nei gruppi D ed E si applica all'ammontare della nuova rendita attribuita per stima diretta, nella misura pari, rispettivamente, a cinquanta ed a trentaquattro.

3. Per i terreni, esclusi quelli per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria, continua ad applicarsi all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto il moltiplicatore pari a settantacinque».

⁽¹⁹⁴⁾ Il coefficiente pari a 75 è stato confermato con d.m. 14 dicembre 1991 (articolo unico, comma 3). L'originario moltiplicatore, pari a 60 era stato appunto aumentato a 75 dall'art. 1 d.m. 11 novembre 1989, con decorrenza dal quindicesimo giorno successivo a quello di pubblicazione

b) 34, per i fabbricati di categoria "C/I" (i negozi) e quelli del gruppo "E"⁽¹⁹⁵⁾;

(G.U. 18 novembre 1989, n. 270). Il moltiplicatore, ai sensi articolo 52, comma 5, TUR, può essere modificato con decreto ministeriale con effetto dal quindicesimo successivo a quello della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

⁽¹⁹⁵⁾ Per comprendere i concetti di "gruppo" e di "categoria" catastale, occorre considerare che i fabbricati sono suddivisi in Catasto in tre grandi insiemi identificati con numeri romani:

- I - Immobili a destinazione ordinaria;
- II - Immobili a destinazione speciale;
- III - Immobili a destinazione particolare.

Gli immobili "a destinazione speciale" (II) e gli immobili "a destinazione particolare" (III) (cfr. gli articoli 8 e 53, d.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142) coincidono, rispettivamente, con il "gruppo" catastale "D" ("opifici ed, in genere, fabbricati costruiti per speciali esigenze di attività industriali o commerciali e non suscettibili di destinazione estranea a tali esigenze senza radicali trasformazioni") e con il "gruppo" catastale "E" ("immobili che per la singolarità delle loro caratteristiche non sono raggruppabili in classi").

Per gli immobili a destinazione ordinaria (I), invece, è prevista un'ulteriore suddivisione in tre distinti "gruppi" catastali:

- il gruppo "A" ("unità immobiliari per uso di abitazioni o assimilabili");
- il gruppo "B" ("unità immobiliari per uso di alloggi collettivi"); e
- il gruppo "C" ("unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia").

Ogni "gruppo" si suddivide, a sua volta, in più "categorie" catastali (ai sensi dell'articolo 6, d.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142, «*la qualificazione consiste nel distinguere per ciascuna zona censuaria, con riferimento alle unità immobiliari urbane in essa esistenti, le loro varie categorie ossia le specie essenzialmente differenti per le caratteristiche intrinseche che determinano la destinazione ordinaria e permanente delle unità immobiliari stesse*»; inoltre, secondo l'articolo 8, comma 2, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138, «*la categoria è assegnata in base alla normale destinazione funzionale per l'unità immobiliare, tenuto conto dei caratteri tipologici e costruttivi specifici e delle consuetudini locali*») nel cui ambito ad ogni unità immobiliare è attribuita una data "classe" («*rappresentativa del livello reddituale ordinario ritraibile dall'unità immobiliare nell'ambito del mercato edilizio della microzona*» dipendente «*dalla qualità urbana ed ambientale della microzona in cui l'unità stessa è ubicata, nonché dalle caratteristiche edilizie dell'unità medesima e del fabbricato che la comprende. Per qualità urbana si intende il livello delle infrastrutture e dei servizi; per qualità ambientale si intende il livello di pregio o di degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici ancorché determinati dall'attività umana*»: articolo 8, comma 3, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138); le vigenti categorie catastali sono quelle risultanti dalla seguente tabella (C.M. 6 luglio 1941, n. 134/T; e C.M. n. 5/T del 14 marzo 1992), riportante il cosiddetto "Quadro Generale delle Categorie":

I - IMMOBILI A DESTINAZIONE ORDINARIA

GRUPPO A

- A/1 - Abitazioni di tipo signorile (1)
- A/2 - Abitazioni di tipo civile (2)
- A/3 - Abitazioni di tipo economico (3)
- A/4 - Abitazioni di tipo popolare (4)
- A/5 - A/6 (5)
- A/7 - Abitazioni in villini (6)
- A/8 - Ville (7)
- A/9 - Castelli, palazzi eminenti (8)
- A/10 - Uffici e studi privati (9)
- A/11 - Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi (10)

(segue nota)

(1) Si tratta di unità immobiliari appartenenti a fabbricati ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale.

(2) Si tratta di unità immobiliari appartenenti a fabbricati con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello rispondente alle locali richieste di mercato per fabbricati di tipo residenziale. Sono compatibili con la categoria anche quelle unità immobiliari (minialloggi) di consistenza notevolmente inferiore a quella propria delle abitazioni di tipo civile, con caratteristiche costruttive, tecnologiche, di rifinitura e dotazioni proprie della categoria.

(3) Si tratta di unità immobiliari appartenenti a fabbricati con caratteristiche di economia sia per i materiali impiegati che per la rifinitura, e con impianti tecnologici limitati ai soli indispensabili. Sono compatibili con la categoria anche quelle unità immobiliari (minialloggi) di consistenza inferiore a quella propria delle abitazioni di tipo economico, con caratteristiche costruttive, tecnologiche, di rifinitura e dotazioni proprie della categoria.

(4) Si tratta di unità immobiliari appartenenti a fabbricati con caratteristiche costruttive e di rifiniture di modesto livello. Dotazione limitata di impianti quantunque indispensabili.

(5) Le categorie A/5 (“Abitazioni di tipo ultrapopolare”) e A/6 (“Abitazioni di tipo rurale”) sono state soppresse in quanto rispondenti nello spirito della norma originaria a realtà edilizie e di utilizzazione all’epoca consuete e pertanto in quanto attualmente non rappresentano più tipologie abitative ordinarie perché al di fuori degli standard minimi indispensabili per l’uso cui dette categorie fanno riferimento. Gli immobili già censiti in dette categorie sono caratterizzati dall’assenza o carenza degli indispensabili servizi igienici e, spesso, anche di altre dotazioni ora ritenute indispensabili. Attualmente dette unità o sono state adeguate alle minime condizioni abitative - e quindi meritano un nuovo appropriato classamento - o non hanno subito interventi di riadattamento e quindi per il principio dell’ordinarietà, non possono che essere classate - sia pure nelle classi più basse - nella categoria che rappresenta le unità immobiliari più povere di dotazioni: categoria A/4.

(6) Per villino deve intendersi un fabbricato, anche se suddiviso in unità immobiliari, avente caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture proprie di un fabbricato di tipo civile o economico ed essere dotato, per tutte o parte delle unità immobiliari, di aree coltivate o no a giardino.

(7) Per ville devono intendersi quegli immobili caratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e/o giardino, edificate in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture, di livello superiore all’ordinario.

(8) Si iscriveranno in questa categoria i castelli e i palazzi eminenti che per la loro struttura, la ripartizione degli spazi interni e dei volumi edificati non sono comparabili con le unità tipo delle altre categorie; costituiscono ordinariamente una sola unità immobiliare. È compatibile con l’attribuzione della categoria A/9 la presenza di altre unità, funzionalmente indipendenti, censibili nelle altre categorie.

(9) Anche se “open space”.

(10) Rifugi di montagna, baite, trulli, sassi, eccetera. Gli chalets, se sono abitazioni tipiche dei luoghi, rientrano nella categoria A/11; diversamente vanno censiti nella categoria del gruppo A rispondente alla tipologia, alla dotazione di impianti e servizi e rifiniture dell’unità stessa.

GRUPPO B

B/1 - Collegi, convitti, educandati; ricoveri; orfanotrofi; ospizi; conventi; seminari; caserme (11)

B/2 - Case di cura ed ospedali (11)

B/3 - Prigioni e riformatori

B/4 - Uffici pubblici

B/5 - Scuole e laboratori scientifici (11)

B/6 - Biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie, circoli ricreativi e culturali senza fine di lucro, che non hanno sede in edifici della categoria A/9 (12)

B/7 - Cappelle ed oratori non destinati all’esercizio pubblico dei culti

B/8 (13)

(segue nota)

(11) Costruiti o adottati per tale destinazione, non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni, se non hanno fine di lucro e non rientrano nell'art. 10 della legge 11 agosto 1939, n. 1249.

(12) I circoli ricreativi senza fine di lucro possono essere assimilati alle unità immobiliari adibite ad attività culturale e quindi devono essere censiti nella categoria B/6; se hanno fine di lucro, devono essere censiti nella categoria propria dell'unità immobiliare, secondo l'uso ordinario della stessa (negozi, ufficio privato, eccetera).

(13) La categoria B/8 ("Magazzini sotterranei per deposito di derrate") è stata soppressa perché rappresentava i magazzini sotterranei adibiti a conservazione di derrate alimentari. Tale destinazione non è più riscontrabile nella ordinarietà. Le unità immobiliari censite nella categoria dovranno trovare più appropriata collocazione nel gruppo C, in relazione all'uso cui sono destinate.

GRUPPO C

C/1 - Negozi e botteghe

C/2 - Magazzini e locali di deposito; cantine e soffitte se non unite all'unità immobiliare abitativa

C/3 - Laboratori per arti e mestieri (13)

C/4 - Fabbricati e locali per esercizi sportivi (14)

C/5 - Stabilimenti balneari e di acque curative (14)

C/6 - Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse (14) (15)

C/7 - Tettoie; posti auto su aree private; posti auto coperti

(13) Gli impianti per lavaggio di auto, qualora siano dotati di attrezzature semplici, quindi con esclusione di impianti fissi nei locali, vanno considerati come attività artigianali e quindi classificati in C/3. Se sono del tipo automatico, con la presenza di attrezzature specifiche - e sempreché non rientrino a far parte di stazioni di servizio - vanno censiti nella categoria D/7 (attività artigianale).

(14) Costruiti o adottati per tale destinazione, non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni, se non hanno fine di lucro e non rientrano nell'art. 10 della legge 11 agosto 1939, n. 1249.

(15) Quanto alle stalle e ai fienili non agricoli, va rilevato che la destinazione a stalla è già prevista nella categoria C/6 (e vanno ad essa riservate le classi più basse); il fienile può essere assimilato a locale di deposito e come tale da censire nella categoria C/2.

II - IMMOBILI A DESTINAZIONE SPECIALE (16)

GRUPPO D

D/1 - Opifici (17)

D/2 - Alberghi e pensioni (18)

D/3 - Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli; arene, parchi giochi, zoo-safari (19)

D/4 - Case di cura ed ospedali

D/5 - Istituti di credito, cambio ed assicurazione

D/6 - Fabbricati, locali, aree attrezzate per esercizi sportivi (20)

D/7 - Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni (21) (22) (23)

D/8 - Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni (21) (24) (25) (26) (27) (28)

D/9 - Edifici galleggianti o assicurati a punti fissi del suolo; ponti privati soggetti a pedaggio; aree attrezzate per l'appoggio di palloni aerostatici e dirigibili

D/10 - Residence (29)

D/11 - Scuole e laboratori scientifici privati (30)

D/12 - Posti barca in porti turistici, stabilimenti balneari (31) (32)

(16) Quando rientrano nell'art. 10 della legge 11 agosto 1939, n. 1249, come modificato dal D.L. 9 aprile 1948, n. 514, e quando hanno fine di lucro.

(segue nota)

(17) Comprende le cabine elettriche.

(18) Comprende i villaggi turistici, in quanto caratterizzati da finalità alberghiere.

(19) Comprende discoteche, parchi gioco, zoo-safari e simili, in quanto le attività esercitate sono caratterizzate essenzialmente dalla cessione di servizi o svaghi a pagamento e sono pertanto assimilabili a quelle esercitate nei locali per spettacolo.

(20) Comprende gli impianti con attrezzature sportive (anche con coperture pressurizzate) a fine di lucro; si considerano attrezzature sportive anche i campi da golf, i maneggi e simili.

(21) Comprende i capannoni prefabbricati.

(22) Comprende le aree per deposito (di rottami, inerti, eccetera); nel caso in cui, oltre al deposito, si svolga nelle aree in questione, un'attività di lavorazione e commercializzazione del materiale (anche se con carattere sussidiario), esse devono essere censite nella categoria D/7; ove invece la destinazione sia di semplice stoccaggio devono essere censite nella categoria E/9.

(23) Comprende gli impianti per lavaggio di auto: essi, qualora siano dotati di attrezzature semplici, quindi con esclusione di impianti fissi nei locali, vanno considerati come attività artigianali e quindi classati in C/3; se sono invece del tipo automatico, con la presenza di attrezzature specifiche - e sempreché non rientrino a far parte di stazioni di servizio - vanno censiti nella categoria D/7 (attività artigianale).

(24) Si tratta di manufatti la cui funzione non è solo di stoccaggio di piante e fiori; e vanno censite nella categoria D/8 in quanto è preminente l'attività commerciale.

(25) Comprende gli autosilos, ove l'immobile sia dotato di impianti di sollevamento delle auto per l'attività di ricovero delle stesse.

(26) Comprende i parcheggi a pagamento su aree private, in quanto l'attività esercitata consiste nella prestazione di servizi.

(27) Comprende i campeggi, in quanto, per tali unità, è predominante la prestazione di servizi e l'attività che vi si svolge ha essenzialmente un carattere commerciale.

(28) Comprende i fabbricati destinati a grande distribuzione (ipermercati, supermercati).

(29) Nella categoria D/10 si devono censire i "residence", anche se gestiti in multiproprietà. Per detta tipologia infatti l'offerta dei servizi da parte di specifiche società di gestione e le dotazioni comuni (strutture ricreative, associative, ristoranti ecc.) rappresentano un rilevante entità economica e pertanto tali immobili non possono essere assimilati alle unità abitative censite, come tali, nel gruppo A. Ove il "residence" sia dichiarato per singole unità funzionali (è il caso ordinariamente riscontrabile per le multiproprietà), ciascuna di esse dovrà essere censita nella categoria D/10 e le rispettive rendite dovranno essere riferite al valore di mercato delle singole unità comprensive quindi dei diritti su tutti i beni immobiliari comuni.

(30) Nella categoria D/11, in considerazione dell'attività imprenditoriale svolta, devono essere censiti gli immobili destinati a scuole private e che rispondano alla normativa prevista per l'esercizio di tale attività.

(31) Si tratta delle unità immobiliari caratterizzate da concessione demaniale per l'uso dello specchio d'acqua e dell'arenile.

(32) Nella categoria D/12 vanno censiti i posti barca nei porti turistici, costituiti da ben delimitati specchi d'acqua sui quali vengono esercitati diritti reali ancorché in regime di concessione demaniale, caratterizzati dalla presenza di servizi, quali l'approdo al molo (anche di tipo galleggiante), l'allaccio per fornitura di acqua, luce, telefono oltre ad eventuali locali di deposito di uso esclusivo. Nella stessa categoria andranno censiti gli stabilimenti balneari, oggetto di concessione demaniale, che hanno fine di lucro.

III - IMMOBILI A DESTINAZIONE PARTICOLARE GRUPPO E

E/1 - Stazioni per servizi di trasporto terrestri, marittimi ed aerei; stazioni per metropolitane; stazioni per ferrovie; impianti di risalita in genere (33)

E/2 - Ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio

E/3 - Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche

(segue nota)

E/4 - Recinti chiusi per mercati, fiere, posteggio bestiame e simili (34)

E/5 - Fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze

E/6 - Fari, semafori, torri per rendere pubblico l'uso dell'orologio

E/7 - Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti

E/8 - Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia

E/9 - Edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E (35)

(33) Funivie, sciovie e simili

(34) Comprende le aree attrezzate a sosta per caravan, senza fine di lucro.

(35) Nel caso delle aree per deposito (rottami, inerti ecc.), ove, oltre al deposito, si svolga un'attività di lavorazione e commercializzazione del materiale (anche se con carattere, sussidiario), esse dovranno essere censite nella categoria D/7. Ove invece la destinazione sia di semplice stoccaggio dovranno essere censite nella categoria E/9.

Occorre peraltro precisare che con d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 108 del 12 maggio 1998), è stato emanato il "Regolamento recante norme per la revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane e dei relativi criteri" in esecuzione dell'articolo 3, commi 154 e 155, legge 23 dicembre 1996, n. 662. Detto Regolamento reca, nell'allegato B, il seguente nuovo "Quadro Generale delle Categorie":

UNITÀ IMMOBILIARI ORDINARIE

GRUPPO R (unità immobiliari a destinazione abitativa di tipo privato e locali destinati a funzioni complementari)

R/1 - Abitazioni in fabbricati residenziali e promiscui

R/2 - Abitazioni in villino e in villa

R/3 - Abitazioni tipiche dei luoghi

R/4 - Posti auto coperti, posti auto scoperti su aree private, locali per rimesse di veicoli

GRUPPO P (unità immobiliari a destinazione pubblica o di interesse collettivo)

P/1 - Unità immobiliari per residenze collettive e simili

P/2 - Unità immobiliari per funzioni sanitarie

P/3 - Unità immobiliari per funzioni rieducative

P/4 - Unità immobiliari per funzioni amministrative, scolastiche e simili

P/5 - Unità immobiliari per funzioni culturali e simili

GRUPPO T (unità immobiliari a destinazione terziaria)

T/1 - Negozi e locali assimilabili

T/2 - Magazzini, locali da deposito e laboratori artigianali

T/3 - Fabbricati e locali per esercizi sportivi

T/4 - Pensioni

T/5 - Autosilos, autorimesse e parcheggi a raso di tipo pubblico

T/6 - Stalle, scuderie e simili

T/7 - Uffici, studi e laboratori professionali

UNITÀ IMMOBILIARI SPECIALI

GRUPPO V (unità immobiliari speciali per funzioni pubbliche o di interesse collettivo)

V/1 - Stazioni per servizi di trasporto terrestri, marittimi, aerei ed impianti di risalita

V/2 - Stabilimenti balneari e di acque curative

V/3 - Fiere permanenti, recinti chiusi per mercati, posteggio bestiame e simili

V/4 - Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti, cappelle ed oratori

V/5 - Ospedali

V/6 - Fabbricati, locali, aree attrezzate per esercizi sportivi e per divertimento, arene e parchi zoo

V/7 - Unità immobiliari a destinazione pubblica o di interesse collettivo, con censibili nelle categorie di gruppo P, per la presenza di caratteristiche non ordinarie ovvero non riconducibili, per destinazione, alle altre categorie del gruppo V

- c) 50, per i fabbricati di categoria “A/10” (uffici) e del gruppo “D” (opifici);
 d) 100⁽¹⁹⁶⁾, per tutti gli altri fabbricati e, quindi, in particolare, per le abitazioni.

Nell'articolo 2, comma 63, della legge 24 dicembre 2003 n. 350⁽¹⁹⁷⁾ è poi stato disposto («*ai soli fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali*»: quindi né ai fini Iva, né ai fini Ici e Irpef/Ires e quindi nemmeno ai fini dell'imposta di successione e donazione) l'aumento dei moltiplicatori delle rendite catastali con una loro rivalutazione del 10 per cento.

Nell'articolo 1-bis, comma 7, del d.l. 12 luglio 2004, n. 168⁽¹⁹⁸⁾, aggiunto dalla legge di conversione 30 luglio 2004, n. 191, e sempre «*ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale*» (e con riguardo ai soli immobili diversi dalla “prima casa”)⁽¹⁹⁹⁾, è stato inoltre disposto che la rivalutazione del 10 per

GRUPPO Z (unità immobiliari a destinazione terziaria produttiva e diversa)

Z/1 - Unità immobiliari per funzioni produttive

Z/2 - Unità immobiliari per funzioni produttive connesse all'agricoltura

Z/3 - Unità immobiliari per funzioni terziario commerciali

Z/4 - Unità immobiliari per funzioni terziario direzionali

Z/5 - Unità immobiliari per funzioni ricettive

Z/6 - Unità immobiliari per funzioni culturali e per lo spettacolo

Z/7 - Stazioni di servizio e per la distribuzione dei carburanti agli autoveicoli

Z/8 - Posti barca compresi in porti turistici

Z/9 - Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo

Z/10 - Unità immobiliari a destinazione residenziale o terziaria, non censibili nelle categorie dei gruppi R e T, per la presenza di caratteristiche non ordinarie, ovvero unità immobiliari non riconducibili, per destinazione, alle altre categorie del gruppo Z.

⁽¹⁹⁶⁾ Nell'originario testo del TUR, il moltiplicatore era pari a 80 volte, valore poi appunto aumentato a 100 dall'articolo 1 d.m. 11 novembre 1989, con decorrenza dal quindicesimo giorno successivo a quello di pubblicazione del decreto stesso (G.U. 18 novembre 1989, n. 270).

⁽¹⁹⁷⁾ L'articolo 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 27 dicembre 2003, n. 299, dispone, al comma 63: «*A decorrere dal 1° gennaio 2004, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, i moltiplicatori previsti dal comma 5 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono rivalutati nella misura del 10 per cento*».

⁽¹⁹⁸⁾ L'articolo 1-bis, comma 7, del d.l. 12 luglio 2004, n. 168, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 12 luglio 2004 n. 161, aggiunto dalla legge di conversione 30 luglio 2004, n. 191, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 31 luglio 2004, n. 178, dispone (con effetto, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge di conversione, dal 31 luglio 2004): «*Per i beni immobili diversi dalla prima casa di abitazione, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, i moltiplicatori previsti dal comma 5 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono rivalutati, in luogo del 10 per cento previsto dall'articolo 2, comma 63, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, nella misura del 20 per cento. La disposizione del periodo precedente si applica agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate e a quelle non autenticate presentate per la registrazione, alle successioni apertesi ed alle donazioni fatte a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto*».

⁽¹⁹⁹⁾ Ai sensi dell'articolo 1-bis, comma 8, del d.l. 12 luglio 2004, n. 168, aggiunto dalla legge di conversione 30 luglio 2004, n. 191, «*Ai fini di cui ai commi 6 e 7, per beni immobili diversi*

cento sancita dal sopra richiamato articolo 2, comma 66, della legge 350/2003, fosse elevata al 20 per cento.

Infine, per effetto dell'articolo 2, comma 45, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286, si è disposto che «*il moltiplicatore previsto dal comma 5 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro*» da applicare alle rendite catastali dei fabbricati classificati nel gruppo catastale B, deve essere rivalutato nella misura del 40 per cento (pertanto, anche questa norma, che fa riferimento al Testo Unico dell'imposta di registro, si applica per il calcolo della base imponibile delle sole imposte ipotecaria e catastale ma non per la base imponibile dell'imposta di successione e donazione).

Ai sensi di tutta la normativa sopra menzionata, *ai fini dell'imposta di registro*, attualmente il valore catastale si calcola pertanto (oggi, come detto, questi calcoli principalmente rilevano, oltre che per successioni e donazioni, solo per quel che concerne le abitazioni e loro pertinenze acquistate da persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di una partita Iva) come segue:

- a) si applica alle rendite catastali il coefficiente di rivalutazione (del 5 per cento per i fabbricati e del 25 per cento per i terreni);
- b) si moltiplica il prodotto così ottenuto con i coefficienti di cui al dm 14 dicembre 1991; e infine:
- c) si deve rivalutare il tutto del 20 per cento (o del 10 per cento se si tratta di abitazione per il cui trasferimento sia richiesta l'agevolazione per l'acquisto della "prima casa").

Ad esempio, prendendo a riferimento la rendita catastale di 1.000 euro relativa a un'abitazione (per la quale non sia richiesta l'agevolazione "prima casa"), la rendita va aggiornata del 5 per cento e il risultato va poi moltiplicato per $(100 + 20\% =) 120$, ottenendo il risultato di 126.000.

Semplificando, il quadro di riferimento è, dunque, il seguente:

- a) per i terreni, occorre moltiplicare il reddito dominicale per $(75 + 25\% + 20\% =) 112,5$;
- b) per i fabbricati di categoria "C/1" e quelli del gruppo "E", occorre moltiplicare la rendita catastale per $(34 + 5\% + 20\% =) 42,84$;
- c) per i fabbricati di categoria "A/10" e per quelli del gruppo "D", occorre moltiplicare la rendita catastale per $(50 + 5\% + 20\% =) 63$;
- d) per tutti gli altri fabbricati e quindi per le abitazioni (diverse da quella per la quale sia richiesta l'agevolazione "prima casa"), occorre moltiplicare la rendita catastale per $(100 + 5\% + 20\% =) 126$;
- e) per l'abitazione per la quale sia richiesta l'agevolazione "prima casa" occorre moltiplicare la rendita catastale per $(100 + 5\% + 10\% =) 115,5$.

dalla prima casa di abitazione si intendono quelli per i quali non ricorrono le condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte prima, annessa al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131».

Nel caso infine che si tratti di un fabbricato appartenente al gruppo catastale “B”, occorre rivalutare il prodotto come sopra ottenuto al punto d) (e quindi moltiplicando la rendita catastale per 126) del 40 per cento.

1.5.2.2. I fabbricati con rendita catastale “proposta” o senza rendita

Il calcolo del valore catastale si fonda dunque sulla moltiplicazione della rendita catastale, quale risultante dagli atti del Catasto, per determinati coefficienti di aggiornamento.

Prima del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16 (convertito in legge 24 marzo 1993, n. 75), l’attribuzione delle rendite catastali era un compito che doveva essere svolto dagli uffici del Catasto sulla base della consistenza e della qualità delle unità immobiliari rappresentate nella documentazione cartacea (descrittiva degli immobili da accatastare) presentata al Catasto dai tecnici incaricati dai proprietari delle unità immobiliari da iscrivere in Catasto (perché di nuova costruzione) o da variare rispetto al precedente accatastamento (ad esempio, a seguito di lavori eseguiti).

I tempi intercorrenti tra la produzione al Catasto della documentazione cartacea e l’attribuzione della rendita erano però, in molti casi, inaccettabili (tanto è vero che l’inerzia del Catasto è divenuta persino proverbiale), in quanto, caso per caso, si attendevano settimane, mesi e, spesso, anche anni.

Quindi, una volta che il legislatore introdusse la “valutazione automatica” dei fabbricati, si pose il problema di applicare il sistema di “valutazione automatica” (che, come detto, si basa sulla moltiplicazione della rendita catastale per determinati coefficienti) anche alle unità immobiliari in attesa dell’attribuzione della rendita catastale (e così di perequare la situazione dei contribuenti dotati della rendita catastale con quella di coloro che invece ne fossero sprovvisti)⁽²⁰⁰⁾, problema che il legislatore tributario intese risolvere (con l’articolo 12, d.l. 14 marzo 1988, n. 70, convertito in legge 13 maggio 1988, n. 154) disponendo la seguente procedura^{(201) (202)}:

⁽²⁰⁰⁾ Questa sperequazione indusse a ritenere rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell’articolo 12, legge 13 maggio 1988, n. 154, in relazione agli articoli 3 e 53 della Costituzione per la disparità di trattamento che la sua applicazione avrebbe comportato, nel caso di trasferimenti immobiliari, tra il contribuente che disponeva della rendita catastale e il contribuente che, invece, era privo di tale elemento e dunque non poteva adeguatamente decidere se avvalersi o meno del meccanismo di valutazione catastale dell’immobile: cfr. Comm. Trib. Prov. di Parma, 11 febbraio 1997, n. 151, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1997, n. 10, p. 966.

⁽²⁰¹⁾ In alternativa, se l’immobile era privo di rendita e non veniva seguita (o non veniva seguita con le prescritte modalità) la procedura sopra illustrata, vi era pur sempre la possibilità del parziale rimedio di produrre all’Ufficio, fino a che non fosse stato notificato l’avviso di accertamento (cfr. Riunione degli Ispettori Compartimentali del 24, 25 e 26 giugno 1986) o, addirittura, fino a che non fossero decorsi i sessanta giorni dalla notifica del predetto avviso (cfr. Riunione degli Ispettori Compartimentali del 17, 18 e 19 febbraio 1988) il certificato catastale dell’unità immobiliare in questione, alla quale, nel frattempo, fosse stata attribuita la rendita catastale.

⁽²⁰²⁾ Secondo Cass., 20 aprile 2001, n. 5869, in *Vita not.*, 2001, p. 900, «in tema di

- a) occorre che dal contratto risultasse la volontà dei contraenti di avvalersi del sistema di "valutazione catastale"⁽²⁰³⁾;
- b) occorre allegare alla domanda di voltura catastale (la quale, in tal caso, non poteva essere inviata per posta) una specifica istanza⁽²⁰⁴⁾ di attribuzione della rendita catastale, recante l'indicazione degli elementi di individuazio-

imposta sulle successioni, il fatto che gli eredi abbiano richiesto nella denuncia di successione anche la liquidazione dell'imposta sulla base dei criteri di valutazione automatica per i fabbricati dichiarati per l'iscrizione, ma non ancora iscritti alla data di detta denuncia, non comporta l'applicazione di tale regime qualora non dimostrino di aver soddisfatto le altre condizioni previste dall'articolo 34 del d. lgs. n. 346/90, costituite dalla domanda di voltura catastale presentata di persona, con specifica istanza di attribuzione della rendita, e dalla presentazione della relativa ricevuta rilasciata dall'U.T.E. all'Ufficio del Registro entro il termine perentorio di 60 giorni dalla presentazione della dichiarazione di successione. In mancanza della prova di avere soddisfatto tutte le condizioni di legge, rimane la regola della tassazione in base al valore venale (costituito nella specie da quello dichiarato dagli stessi contribuenti, non essendovi stata rettifica, ma semplice liquidazione dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione degli interessati).

⁽²⁰³⁾ Cfr. Cass., 23 aprile 2001, n. 5980, in *Rep. Foro it.*, 2001, voce *Registro (imposta)*, n. 85, secondo cui «a norma dell'articolo 12 del d.l. n. 70 del 1988, le disposizioni di cui all'articolo 52, comma quarto del d.P.R. 131/1986 sono applicabili anche ai trasferimenti di fabbricati non ancora iscritti in catasto edilizio urbano con attribuzioni di rendita, sull'infedeltibile presupposto, peraltro, che essi "siano dichiarati ai sensi dell'articolo 56 del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano", ed all'ulteriore, imprescindibile condizione che il contribuente abbia espressamente dichiarato di volersi avvalere delle disposizioni sulla determinazione automatica del valore del bene trasferito (essendo conseguentemente escluso che tale volontà possa essere manifestata successivamente, in fase contenziosa, ed a maggior ragione che essa possa manifestarsi per la prima volta in sede di appello avverso la sentenza di primo grado della competente commissione tributaria)».

⁽²⁰⁴⁾ Cfr. Cass., 27 novembre 2002, n. 16783, in *Rep. Foro it.*, 2002, voce *Registro (imposta)*, n. 108, sulla questione della legittimazione del notaio alla formulazione di detta istanza: nella sentenza la S.C. afferma che «nel sistema automatico di valutazione introdotto dall'articolo 52, 4° comma, d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 - secondo il quale non sono sottoposti a verifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i fabbricati, a ottanta volte il reddito risultante in catasto, aggiornato con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, con preclusione della possibilità di accertamento di un maggior valore - esteso ai trasferimenti di fabbricati, dichiarati ai sensi dell'art. 56 del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, non ancora iscritti "con attribuzione di rendita", dall'articolo 12 d.l. 4 marzo 1988 n. 70, a condizione, secondo il testo del decreto anteriore alla conversione in legge, che alla domanda di voltura sia "allegata specifica istanza per l'attribuzione di rendita catastale", la formulazione di tale istanza, per le conseguenze di ordine economico che essa comporta, rientra - a differenza della domanda di voltura, costituente un obbligo *ex lege* del notaio rogante, in quanto tenuto alla registrazione dell'atto - nella piena ed esclusiva disponibilità delle parti contraenti, chiamate a rispondere dei propri obblighi tributari, e pertanto unici soggetti legittimati a farne richiesta secondo una valutazione di stretta convenienza, ad esse soltanto riservata» (nella fattispecie, anteriore alla modifica - in base alla quale "il contribuente è tenuto a dichiarare nell'atto [...] di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo" - recata all'articolo 12 d.l. n. 70 del 1988 in sede di conversione in legge, il giudice di merito aveva ritenuto legittima l'avvenuta attribuzione di rendita catastale, e la conseguente determinazione del valore dell'immobile sulla base di essa, a seguito della presentazione dell'istanza in tal senso da parte del notaio rogante, in sede di domanda di voltura dell'immobile).

ne del fabbricato e degli estremi del contratto traslativo, di cui l'Ufficio Tecnico Erariale rilasciava ricevuta in duplice esemplare;

- c) occorreva infine produrre la ricevuta, entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla registrazione del contratto, all'Ufficio del Registro ove il contratto stesso era stato registrato (l'Ufficio ne restituiva poi un esemplare con l'attestazione dell'avvenuta produzione).

A fronte di quanto precede, l'Ufficio Tecnico Erariale, entro dieci mesi dalla presentazione dell'istanza di attribuzione della rendita catastale, avrebbe dovuto inviare all'Ufficio del Registro ove il contratto era stato registrato un certificato attestante l'avvenuta iscrizione in Catasto del fabbricato e la rendita attribuita; con la conseguenza che:

- a) se il valore indicato nel contratto, sulla cui base l'imposta era stata liquidata, fosse risultato pari o superiore alla rendita catastale così attribuita e poi rivalutata con i noti coefficienti di aggiornamento, l'Ufficio non aveva possibilità di esperire l'azione di accertamento (e, viceversa, il contribuente non aveva diritto al rimborso dell'imposta relativa alla differenza tra il valore dichiarato e quello catastale);
- b) se il valore indicato nel contratto, sulla cui base l'imposta era stata liquidata, fosse invece risultato inferiore alla rendita così attribuita⁽²⁰⁵⁾ e poi rivalutata con i noti coefficienti di aggiornamento, l'Ufficio presso il quale il contratto era stato registrato, avrebbe dovuto liquidare⁽²⁰⁶⁾ la maggiore

⁽²⁰⁵⁾ Cfr. Cass., 25 maggio 2001, n. 7153, in *Boll. trib.*, 2002, p. 473, secondo cui «nella ipotesi in cui le parti contraenti abbiano chiesto, nell'atto di trasferimento di un immobile non ancora iscritto in catasto con attribuzione di rendita, di avvalersi del sistema automatico di valutazione, il moltiplicatore da utilizzarsi per la determinazione del valore automatico è quello vigente al momento della formazione dell'atto, anche se l'atto di classamento dell'immobile con attribuzione della relativa rendita catastale sia intervenuto dopo che il moltiplicatore da applicarsi è stato modificato». In senso conforme cfr. Cass., 6 settembre 2004, n. 17930, in *Rep. Foro it.*, 2004, voce *Registro (imposta)*, n. 58.

Cfr. pure Cass., 18 dicembre 2006, n. 27070, in *Rep. Foro it.*, 2007, voce *Registro (imposta)*, n. 86, secondo la quale «nell'ipotesi in cui, nell'atto di trasferimento di un immobile non ancora iscritto in catasto, le parti contraenti abbiano chiesto, ai sensi dell'articolo 12, d.l. 14 marzo 1988, n. 70 (convertito nella legge 13 maggio 1988, n. 154), di volersi avvalere del sistema automatico di valutazione, i coefficienti moltiplicatori da applicare sono quelli vigenti all'epoca della stipula dell'atto soggetto a tassazione e non quelli modificati (nella fattispecie, con il d.m. 14 dicembre 1991), in vigore al momento dell'emissione dell'avviso di liquidazione, atteso il chiaro tenore dell'articolo 52, comma 5, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, secondo il quale le modifiche hanno effetto per gli atti pubblici formati dal quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione del relativo decreto ministeriale».

⁽²⁰⁶⁾ Sul punto se l'Ufficio dovesse procedere mediante un avviso di liquidazione (stante la considerazione che era stato il contribuente a domandare, in assenza di rendita, che l'imposta venisse liquidata sulla base della rendita che sarebbe stata attribuita: in tal senso cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 288/E del 4 settembre 2002) oppure mediante un avviso di accertamento (tesi sostenuta da chi, avendo dichiarato in atto un valore inferiore a quello della rendita catastale successivamente attribuita, intendeva dimostrare che il valore catastale era superiore rispetto a

imposta (corrispondente alla differenza tra quella pagata e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota alla rendita catastale attribuita)⁽²⁰⁷⁾, oltre agli

quello di mercato e che quindi l'Ufficio doveva esplicitare un'attività volta ad accertare il reale valore del bene e non derivare automaticamente la tassazione applicabile dalla rendita successivamente attribuita), sorse un cospicuo contenzioso (di cui si dà notizia per mera memoria storica, stante la numerosità delle pronunce intervenute sul punto, trattandosi di questione di fatto superata con l'introduzione del concetto di "rendita proposta" di cui oltre), risolto dalla Cassazione nel senso della legittimità del comportamento dell'Ufficio che aveva proceduto mediante emissione di avviso di liquidazione nel termine decadenziale di tre anni (articolo 76, comma 2, TUR): cfr. Cass., 20 marzo 2000, n. 3250, in *Rep. Foro it.*, 2000, voce *Riscossione delle imposte*, n. 183; Cass., 22 novembre 2000, n. 15091, in *Rep. Foro it.*, 2000, voce *Registro (imposta)*, n. 91; Cass., 1° marzo 2002, n. 2973, in *Giur. it.*, 2002, c. 2425; Cass., 30 maggio 2002, n. 7947, in *Arch. Civ.*, 2003, p. 344; Comm. Trib. Centr., 10 dicembre 2002, n. 9260; Cass., 26 giugno 2003, n. 10192, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1516; Cass., 10 settembre 2003, n. 13241, in *Boll. trib.*, 2004, p. 156; Cass., 23 luglio 2004, n. 13856, in *Rep. Foro it.*, 2004, voce *Registro (imposta)*, n. 61; Cass., 4 ottobre 2004, n. 19743, in *Rep. Foro it.*, 2004, voce *Registro (imposta)*, n. 60; Comm. Trib. Centr., 12 luglio 2007, n. 6101; tutte decisioni recanti, più o meno, la seguente massima: «qualora l'acquirente di un immobile, non ancora iscritto in catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita, abbia dichiarato nell'atto di acquisto di volersi avvalere della valutazione automatica, avanzando contestuale richiesta per l'attribuzione della rendita catastale, ed il valore dichiarato risulti, dopo l'attribuzione di questa, inferiore a quello determinabile in base alla nuova rendita secondo il criterio automatico, l'Ufficio deve riscuotere la maggiore imposta dovuta con avviso di liquidazione, senza essere tenuto ad emettere avviso di accertamento, atteso che la liquidazione avviene in tal caso sulla base della volontà espressa dal contribuente di assoggettamento al criterio tabellare di valutazione dell'immobile e l'Ufficio non deve fare altro che calcolare la maggiore imposta dovuta dal contribuente sulla base di detto criterio».

Nel senso invece che l'Ufficio avrebbe dovuto procedere mediante avviso di accertamento, cfr. Cass., 18 febbraio 1999, n. 1343, in *Riv. giur. trib.*, 1999, p. 557, secondo cui «qualora il contribuente, ai sensi dell'articolo 12, d.l. 14 marzo 1988 n. 70, convertito in legge 13 maggio 1988, n. 154, abbia dichiarato nell'atto di conferimento in società di un immobile, non ancora iscritto in catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita, di volersi avvalere del sistema automatico di valutazione di cui al quarto comma dell'articolo 52, d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 ed il valore dichiarato risulti inferiore all'ammontare determinato in modo automatico, l'Ufficio non può procedere ad elevare il valore del bene conferito mediante avviso di liquidazione, ma deve procedere ad emettere avviso di accertamento di maggior valore sulla base dei criteri ordinari, stabiliti nell'articolo 51 del citato d.P.R.».

⁽²⁰⁷⁾ La predetta tesi, consolidata in Cassazione, circa la qualificazione in termini di "avviso di liquidazione" dell'avviso con il quale l'Ufficio recupera la differenza d'imposta a seguito dell'avvenuto classamento dell'immobile con una rendita maggiore di quella presunta compie una palese (e quindi inspiegabile ingiustizia) nel caso in cui la "valutazione automatica" conseguente alla rendita definitivamente attribuita dal Catasto si riveli maggiore non solo della "valutazione automatica" eseguita sulla base della "rendita proposta" ma anche del valore di mercato del bene in questione (è il caso di un immobile che si trova in un contesto e/o in condizioni tali da determinare il suo valore di mercato di entità inferiore a quello che si ottiene mediante l'applicazione delle "astratte" tariffe d'estimo).

In altri termini, la Cassazione sbaglia nel valutare la questione se il recupero d'imposta che l'Ufficio deve effettuare, rispetto all'imposta assolta sulla base della "rendita proposta":

- a) sia pari alla differenza tra il "valore automatico" conseguente alla rendita definitivamente attribuita dal Catasto e il valore dichiarato nel contratto (vale a dire il "valore automatico" conseguente alla "rendita proposta"); oppure:

interessi maturati dalla data di notificazione della precedente liquidazione, ma senza applicazione di sanzioni⁽²⁰⁸⁾.

-
- b) sia pari alla differenza che si ottiene ponendo:
- come minuendo il maggiore tra il valore di mercato e il “valore automatico” dipendente dalla rendita attribuita dal Catasto; e
 - come sottraendo il valore dichiarato nel contratto (ossia il “valore automatico” dipendente dalla “rendita proposta”).

La legge non aiuta: nella normativa sull'imposta di registro il legislatore non fornisce indizi; nella normativa sull'imposta di successione e donazione, si legge che «*se l'imposta era già stata liquidata in base*» alla “rendita proposta” «*e tale valore risulta inferiore*» a quello che si ottiene moltiplicando la rendita definitivamente attribuita, l'Ufficio «*liquida la maggiore imposta corrispondente alla differenza, con gli interessi [...] dalla data di notificazione della precedente liquidazione e senza applicazione di sanzioni*» (articolo 34, comma 6, d. lgs. 346/1990); dal testo di legge si evince, dunque, che l'ufficio «*liquida la maggiore imposta corrispondente alla differenza*», ma non se la maggior imposta sia data dalla differenza tra il valore dichiarato nel contratto e il valore catastale attribuito su richiesta del contribuente oppure dalla differenza tra il valore dichiarato nel contratto e il valore di mercato (ove quest'ultimo sia inferiore al valore che si ottiene moltiplicando la rendita definitivamente attribuita dal Catasto).

La risposta, tuttavia, non può che essere (se il valore di mercato sia inferiore al valore che si ottiene moltiplicando la rendita definitivamente attribuita dal Catasto) nel senso di calcolare detta differenza tra il valore dichiarato e il valore di mercato (se invece il valore catastale definitivamente attribuito sia inferiore al valore di mercato, la differenza va, invece, calcolata tra il valore dichiarato nel contratto e il valore catastale): cfr. BUSANI, *La richiesta della rendita non impedisce il condono*, in *Il Sole 24 Ore*, 26 marzo 1992.

E ciò per il già ricordato argomento secondo il quale la rendita catastale moltiplicata non è un sistema di valutazione bensì il limite minimo una volta superato il quale non vi è potestà rettificatrice del fisco. Pertanto, quando si afferma la regola secondo cui, quando la rendita attribuita è superiore alla rendita “proposta”, l'erario recupera la differenza d'imposta corrispondente al maggior valore derivante dalla rendita catastale attribuita rispetto al valore dichiarato nel contratto, questa regola non può essere di applicazione così asettica e matematica da costringere il contribuente a sborsare imposte per valori che siano ben al di là di quelli venali: il fisco, anche in caso di istanza di attribuzione di rendita, non può non trovare un limite nel valore di mercato.

La regola del recupero della differenza d'imposta tra quella afferente il valore dichiarato e il valore catastale infatti non è stata introdotta per legittimare prelievi d'imposta corrispondenti ad imponibili fuori dal mercato, ma per realizzare una minore disparità fra la condizione del contribuente che dispone di rendite catastali definitive e che, quindi, in sede di registrazione del contratto può effettuare calcoli ben precisi e quello che, a causa dei ritardi e delle inefficienze della stessa Amministrazione Finanziaria, si trova nell'impossibilità di effettuarli e deve, quindi, procedere con approssimazione.

Quindi, chi è privo della rendita e chiede che l'atto venga trattato ugualmente con il sistema catastale, non può essere costretto, nel caso che la futura rendita sia sproporzionata rispetto al valore di mercato, a pagare un'imposta conseguente a tale sproporzione: bisognerebbe che egli possa pretendere dal fisco che il recupero di imposta si fermi al valore di mercato e non consideri la richiesta di attribuzione di rendita come una “scommessa” sulla futura rendita, con ciò dimenticando che la normativa in questione serve a parificare la condizione di chi non ha la rendita e di chi ce l'ha già e non a sottoporre il contribuente all'alea di essere tassato secondo l'attribuita rendita catastale, qualunque essa sia.

⁽²⁰⁸⁾ Secondo Cass., 20 febbraio 2003, n. 2546, in *Riv. giur. trib.*, 2003, p. 1147, «in tema di imposta sulle successioni, qualora il contribuente, in sede di dichiarazione relativa ad immobile

Questo procedimento si praticò tuttavia solo per qualche anno; infatti, da un lato, la già gravissima situazione del Catasto giunse infine al collasso, quando il Catasto venne letteralmente inondato dalle denunce di variazione conseguenti alle domande di condono edilizio presentate ai Comuni a partire dalla legge 28 febbraio 1985 n. 47 in avanti; d'altro lato, l'informatica stava fortunatamente iniziando a penetrare anche nei sistemi organizzativi del Catasto e dei Registri Immobiliari.

Si giunse dunque, per questi motivi, all'emanazione del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito in legge 24 marzo 1993, n. 75, il quale dispose, ai commi 1-quinquies e 1-septies dell'articolo 2, che, con decreto del Ministro delle finanze, sarebbero stati stabiliti le condizioni, le modalità, i termini, le procedure e i sistemi per:

- a) la presentazione e la registrazione in Catasto delle dichiarazioni di variazione dello stato dei beni su supporto informatico o per via telematica;
- b) l'effettuazione automatica delle volture catastali mediante elaborazione elettronica dei dati contenuti nelle note di trascrizione presentate alle Conservatorie dei Registri Immobiliari (che nel frattempo erano state "meccanizzate" con legge 27 febbraio 1985, n. 52).

Di conseguenza, venne emanato il d.m. 19 aprile 1994, n. 701, con il quale fu data attuazione alle prescrizioni del d.l. 16/1993; in particolare, detto d.m. 701 ha disposto che:

- a) le dichiarazioni di nuova costruzione e le denunce di variazione di unità immobiliari già accatastate devono essere predisposte, su supporto magnetico, in modo da consentire l'introduzione diretta in Catasto dei dati (articolo 1, comma 2);
- b) il dichiarante deve anche "proporre", sempre mediante il predetto supporto magnetico, l'attribuzione al fabbricato della categoria, della classe e della relativa rendita catastale (per le unità a destinazione ordinaria) o l'attribuzione della categoria e della rendita (per le unità a destinazione speciale o particolare) (articolo 1, comma 2);
- c) tale rendita rimane negli atti catastali come "rendita proposta" fino a quando l'Ufficio non provveda con mezzi di accertamento informatici o tradizionali, anche a campione, e comunque entro dodici mesi dalla data di pre-

non ancora iscritto in catasto, abbia chiesto, ai sensi dell'articolo 34, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, di avvalersi del sistema automatico di valutazione, con istanza di attribuzione della relativa rendita catastale, l'avviso di liquidazione - che l'ufficio invii al contribuente ove rilevi che il valore derivante dall'applicazione del criterio di valutazione automatico sia superiore a quello dichiarato - deve avere un contenuto tale da porre il contribuente stesso in grado di verificare la valutazione operata dall'UTE e, quindi, di esercitare il diritto di difesa. Pertanto, l'avviso di liquidazione (a meno che l'atto di classamento non sia già stato autonomamente notificato) deve contenere, a pena di nullità, oltre l'importo del tributo, anche l'indicazione dei dati di classamento e della rendita catastale attribuita dall'UTE».

sentazione delle dichiarazioni di nuova costruzione o di variazione, alla determinazione della rendita catastale definitiva (articolo 1, comma 3);

- d) le vulture catastali devono essere effettuate con modalità automatiche, utilizzando i dati inseriti nei Registri Immobiliari (articolo 2).

A seguito di queste nuove procedure, il Catasto ha dunque subito un poderoso aggiornamento e, attualmente, pertanto, nella pratica professionale è rarissimo trovarsi nella situazione in cui il fabbricato sia privo della rendita catastale e quindi nella situazione di dover attivare la procedura di cui al predetto articolo 12, d.l. 70/1988; le unità immobiliari nuove e quelle oggetto di variazione ricevono invero l'attribuzione della "rendita proposta" (da parte del proprietario dell'unità immobiliare oggetto di denuncia in Catasto, per il tramite del tecnico proponente) fin dal momento della loro denuncia al Catasto, mentre le pratiche che sono state oggetto di denuncia al Catasto in passato mediante la procedura "cartacea" o sono state nel frattempo evase, possono essere oggi ripresentate dall'interessato mediante una apposita istanza di attribuzione di "rendita proposta" (art. 4, d.m. 701/1994).

Di conseguenza, dato che oggi ci si trova, nella massima parte dei casi, in presenza di rendite "definitive" o di rendite "proposte" (e non più in presenza di unità immobiliari prive di rendita), anche la legislazione in tema di valutazione automatica è stata adeguata a questa nuova situazione (il supporto normativo è ora rappresentato dal comma 2-bis dell'articolo 12, d.l. 70/1988, aggiunto dall'art. 10, comma c. 20, d.l. 20 giugno 1996, n. 323, convertito dalla legge 8 agosto 1995, n. 425, per il quale *«per le unità immobiliari urbane oggetto di denuncia in catasto con modalità conformi a quelle previste dal regolamento di attuazione dell'articolo 2, commi 1-quinquies ed 1-septies, del decreto legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, la disposizione di cui al primo periodo del comma 1 si applica, con riferimento alla rendita proposta, alla sola condizione che il contribuente dichiari nell'atto di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo»*), con il risultato che, attualmente:

- a) se si dispone di una rendita catastale "definitiva", la "valutazione automatica" si effettua procedendo alle note moltiplicazioni, sopra illustrate;
- b) se si dispone di una rendita catastale solamente "proposta", per avvalersi del sistema di "valutazione automatica", i contraenti debbono ora semplicemente dichiarare⁽²⁰⁹⁾, nel contratto da sottoporre alla registrazione, *«di volersi avvalere delle disposizioni»* recate dal d.m. 701/1994; con la conseguenza che, di

⁽²⁰⁹⁾ Se l'immobile è privo di rendita e non viene seguita (o non viene seguita con le prescritte modalità) la procedura sopra illustrata, vi è pur sempre la possibilità del parziale rimedio di produrre all'Ufficio fino a che non sia stato notificato l'avviso di accertamento (cfr. Riunione degli Ispettori Compartmentali del 24, 25 e 26 giugno 1986) o, addirittura, fino a che non siano decorsi i sessanta giorni dalla notifica del predetto avviso (cfr. Riunione degli Ispettori Compartmentali del 17, 18 e 19 febbraio 1988) il certificato catastale dell'unità immobiliare in questione, alla quale, nel frattempo, sia stata attribuita la rendita catastale.

nuovo, se la rendita che sarà definitivamente attribuita⁽²¹⁰⁾(²¹¹) risulterà superiore a quella "proposta", l'Amministrazione recupera⁽²¹²⁾ la differenza d'imposta (tra quella pagata e quella risultante dall'applicazione della rendita definitivamente attribuita) unitamente agli interessi maturati dalla data di registrazione, ma senza l'applicazione di sanzioni.

1.5.2.3. Il prezzo-valore nelle vendite della SCIP

Per affrontare questa materia occorre premettere una distinzione⁽²¹³⁾:

- a) quando la SCIP cede i propri immobili a mezzo di una procedura di asta pubblica, si applica l'articolo 44, comma 1, TUR, per il quale nel caso di vendite effettuate in sede di «*asta pubblica*» la base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione (in altri termini, l'articolo 1, comma 497, legge 266/2005, introduce invero una disciplina «*in deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131*», ma non all'articolo 44, che è norma speciale per le cessioni con procedure di evidenza pubblica);
- b) quando invece la SCIP effettua cessioni al di fuori della procedura di asta

⁽²¹⁰⁾ Ai sensi dell'articolo 5, comma 4, d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, «*il termine per la proposizione del ricorso avverso la nuova determinazione della rendita catastale dei fabbricati decorre dalla data in cui il contribuente abbia avuto conoscenza piena del relativo avviso. A tal fine, gli uffici competenti provvedono alla comunicazione dell'avenuto classamento delle unità immobiliari a mezzo del servizio postale con modalità idonee a garantire l'effettiva conoscenza da parte del contribuente, garantendo altresì che il contenuto della comunicazione non sia conosciuto da soggetti diversi dal destinatario. Fino alla data dell'avvenuta comunicazione non sono dovuti sanzioni e interessi per effetto della nuova determinazione della rendita catastale*».

⁽²¹¹⁾ Secondo Cass., 5 maggio 2000, n. 5717, in *Corr. Trib.*, 2000, p. 2133, «l'avviso di classamento con il quale l'ufficio tecnico erariale attribuisce la rendita ad un immobile è incontestabilmente un provvedimento di natura valutativa, integrante un atto di accertamento il quale, come tale, deve essere motivato». L'obbligo della motivazione «(la cui inosservanza determina, anche in difetto di espressa comminatoria, nullità dell'atto, con il conseguente dovere del giudice tributario, davanti al quale sia impugnato, di dichiararne l'invalidità, astenendosi dall'esame sul merito del rapporto) mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, al fine indicato. Pertanto è necessario e sufficiente che l'avviso, indipendentemente dal mezzo grafico usato enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per il raggiungimento di detti obiettivi, ed inoltre, in caso di ricorso a criteri diversi da quelli espressamente menzionati dalla legge, evidenzi (sia pure implicitamente) le ragioni che rendano inutilizzabili tali criteri legali nel singolo rapporto, salvi poi restando, in sede contenziosa, l'onere dell'ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del "quantum" accertato, nel quadro del parametro prescelto, e la facoltà del contribuente di dimostrare l'infondatezza della pretesa anche in base a criteri non utilizzati dall'ufficio».

⁽²¹²⁾ Mediante invio di apposito avviso di liquidazione, da notificare entro tre anni dalla registrazione dell'atto: C.M. n. 112/E del 17 aprile 1997.

⁽²¹³⁾ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 102/E del 17 maggio 2007.

pubblica (si pensi alla cessione al conduttore titolare dell'opzione di acquisto), non si applica l'articolo 44, TUR e pertanto la base imponibile del trasferimento si determina con il sistema del "prezzo-valore".

1.5.3. I trasferimenti a "prezzo imposto"

Manca nella legge di registro una norma che esplicitamente si occupi del caso delle vendite a "prezzo imposto", nonostante che questa situazione si sia presentata in una molteplicità di occasioni⁽²¹⁴⁾, specie per effetto della legislazione via via sopravvenuta la quale, per lo più al fine di favorire determinate fattispecie ritenute meritevoli di particolare tutela, ha appunto prescritto l'applicazione di un "prezzo imposto" in determinati contratti traslativi.

Facendo sistema dall'analisi della casistica giurisprudenziale e degli interventi che l'Amministrazione Finanziaria ha effettuato in questa materia, se ne ricava che l'Ufficio non ha potestà di rettifica del valore se il prezzo è di determinazione obbligata⁽²¹⁵⁾. In particolare:

- a) l'Amministrazione Finanziaria si è espressa nel senso dell'inammissibilità dell'accertamento di valore nell'ipotesi di cessione di alloggi di tipo economico-popolare, ai sensi del d.P.R. 17 gennaio 1959, n. 2, trattandosi di «prezzo, imposto all'assegnatario senza possibilità di libera contrattazione, determinato da una apposita commissione della quale fa parte un organo tecnico dell'Amministrazione statale»⁽²¹⁶⁾;
- b) la Cassazione ha esteso all'ipotesi della compravendita di fondi rustici da parte della Cassa per la Formazione della Proprietà Contadina (la quale operava in base alle disposizioni di legge che vincolavano la determinazione del prezzo del fondo, secondo le condizioni fissate dall'Ispettorato provinciale dell'agricoltura, per gli scopi sociali che essa era tenuta a realizzare con le attività di acquisto e rivendita dei terreni)⁽²¹⁷⁾, i principi costante-

⁽²¹⁴⁾ Cfr. anche, in tema di cessione di aree a prezzo vincolato da parte di Ente Regionale di Sviluppo Agricolo, R.M. n. 250135 del 27 novembre 1989; e Risoluzione Agenzia delle Entrate 16 giugno 2006, n. 80.

⁽²¹⁵⁾ Cfr. sul tema DEBIASI, *La fattispecie della cessione immobiliare da parte dell'ente pubblico operata a "valore vincolato" - Ambiti di applicazione dell'imposta di registro*, in *Il fisco*, 2002, n. 13, p. 1967.

⁽²¹⁶⁾ R.M. n. 350138 del 27 marzo 1990; cfr. anche Comm. Trib. Centr., 25 ottobre 1988, n. 7041, in *Boll. trib.*, 1989, p. 1427, secondo cui «nel caso di trasferimenti immobiliari effettuati dagli istituti autonomi case popolari in favore degli assegnatari di alloggi popolari, che abbiano fatto richiesta di cessione in proprietà degli alloggi stessi ai sensi del d.P.R. 17 gennaio 1959, n. 2 e successive modificazioni, non è consentito agli uffici del registro di procedere alla rettifica del prezzo di cessione sulla base del valore del bene, in quanto tale prezzo di cessione, legislativamente predeterminato, prescinde dal suddetto valore»; cfr. pure Comm. Trib. Centr., 12 ottobre 1988, n. 6680, in *Riv. leg. fisc.*, 1989, p. 448; Comm. Trib. Centr., 22 marzo 1989, n. 2285, in *Comm. Trib. Centr.*, 1989, I, p. 275; Cass., 5 luglio 1991, n. 7440, in *Il fisco*, 1991, p. 5676.

⁽²¹⁷⁾ Cfr. Cass., 3 dicembre 1994, n. 10407, in *Rep. Foro it.*, 1994, voce *Registro (imposta)*,

mente affermati dalla Corte stessa in materia di atti traslativi di terreni di riforma fondiaria, per i quale la giurisprudenza ha escluso la possibilità per l'Ufficio di procedere ad accertamento in base al valore venale del bene, non essendo, rispetto a tali cessioni, configurabile un valore di mercato, diverso dal prezzo predeterminato legislativamente (che comunque non è remunerativo per il soggetto alienante), perché esse riguardano beni di enti pubblici destinati a fini di interesse generale, non suscettibili di libera immissione sul mercato⁽²¹⁸⁾ (questo indirizzo giurisprudenziale è stato infine recepito anche dall'Amministrazione Finanziaria⁽²¹⁹⁾, la quale ha sancito che la base imponibile, per l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, nelle cessioni di terreni di riforma fondiaria da parte degli Enti di sviluppo agricolo è commisurata al prezzo determinato per legge);

- c) la questione si è posta anche con riferimento alle dismissioni di immobili pubblici ai sensi della legge 24 dicembre 1993, n. 560 (caso che evidentemente va equiparato a quello delle dismissioni effettuate ai sensi del d.lgs. 16 febbraio 1996, n. 104): l'Amministrazione⁽²²⁰⁾ sul punto ha sancito che «non solo la determinazione del prezzo è vincolante per tali tipi di vendita, ma» che è pure vincolante «la scelta dei contraenti» e che quindi l'Ufficio non può esercitare il potere di rettifica ai sensi dell'articolo 52, d.P.R. n. 131/1986 «neanche quando il valore dichiarato risulti inferiore al valore catastale»⁽²²¹⁾.

n. 66, secondo cui «ai fini della imposta di registro sugli atti di acquisto e di alienazione di terreni posti in essere dalla Cassa per la piccola proprietà contadina nell'ambito delle proprie finalità istituzionali, l'imponibile è costituito dal prezzo indicato negli atti stessi, in quanto determinato secondo tassativi criteri di legge, mentre deve escludersi la possibilità di un accertamento in rettifica sulla base del valore venale, non essendo configurabile per tali beni un diverso e maggior prezzo di mercato».

⁽²¹⁸⁾ Cfr. Cass., Sez. Un., 28 aprile 1989, n. 2023, in *Dir. Prat. Trib.*, 1991, II, p. 29; Cass., 23 giugno 1989, n. 3036, in *Comm. Trib. Centr.*, 1989, II, p. 1173; Cass., 12 dicembre 1989, n. 5486 e Cass., 30 giugno 1989, n. 3160, in *Giur. agr. it.*, 1991, I, p. 34; Cass., 12 marzo 1994, n. 2424, in *Dir. e giur. agr.*, 1994, p. 555; Cass., 4 settembre 1999, n. 9379, in *Riv. Not.*, 2000, p. 670.

Cfr. anche Cass., 5 luglio 1991, n. 7441, in *Corr. Trib.*, 1991, n. 34, p. 2556, secondo cui «il prezzo dei beni immobili assegnati a coltivatori della terra dagli enti di sviluppo agrario, ai sensi della legge 29 maggio 1967, n. 379, è stabilito in base ad una procedura individuata dalla legge, ed al prezzo così stabilito si deve far riferimento nella applicazione dell'imposta di registro».

⁽²¹⁹⁾ Cfr. R.M. n. 250135 del 27 novembre 1989.

⁽²²⁰⁾ Cfr. R.M. n. 89/E del 19 giugno 2000.

⁽²²¹⁾ Identico discorso può pertanto essere ripetuto con riferimento alle dismissioni di immobili pubblici operate ai sensi del d. lgs. 16 febbraio 1996, n. 104, come modificato con legge 23 novembre 2001, n. 410, di conversione del d.l. 25 settembre 2001, n. 351; in base a questa legislazione è previsto che:

- a) i trasferimenti immobiliari in esame avvengono in esito a una procedura di "cartolarizzazione", mediante la quale gli immobili individuati con appositi decreti ministeriali vengono trasferiti a una società di cartolarizzazione che ne cura il successivo trasferimento agli aventi diritto;
- b) gli immobili ad uso residenziale locati devono essere offerti in opzione agli inquilini aventi determinati requisiti;

Pertanto, dato che in questi casi la base imponibile è rappresentata dal prezzo dichiarato, così come, da un lato, l'Ufficio non ha potestà di rettifica, parrebbe contraddittorio che il contribuente, dal canto suo possa pretendere la tassazione con il sistema del "prezzo-valore", invero preordinato per quei casi in cui è a rischio la trasparenza dei contraenti sul tema del corrispettivo effettivamente pattuito.

1.5.4. Il fabbricato rurale

Per "fabbricato rurale" si intende la costruzione, abitativa o non, destinata a servizio di un fondo agricolo, al fine di essere funzionale all'esercizio dell'attività agricola che si svolge sul fondo stesso⁽²²²⁾.

Secondo l'impostazione originaria dell'organizzazione degli atti catastali⁽²²³⁾,

-
- c) gli stessi hanno anche un diritto di prelazione sull'inoptato;
 - d) la determinazione del prezzo avvenga in base a criteri rigidi e prefissati, partendo da una valutazione del prezzo di mercato fatta dall'Agenzia del Territorio, ma con una serie di abbattimenti al verificarsi di determinate condizioni, espressamente previste dalla legge;
 - e) gli alloggi acquistati non possono essere alienati per cinque anni.

⁽²²²⁾ BELLINI, *Differenze tra costruzioni e abitazioni rurali*, in *Corr. Trib.*, 1993, p. 3325.

⁽²²³⁾ Cfr. ad esempio:

- a) il r.d. 8 ottobre 1931, n. 1572 ("Approvazione del testo unico delle leggi sul nuovo catasto", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 4 del 7 gennaio 1932), il cui articolo 16 sanciva la ricomprensione nel Catasto dei Terreni delle «costruzioni rurali coi loro accessori, quando appartengono allo stesso proprietario dei terreni cui servono e siano inoltre destinate: a) all'abitazione di coloro che attendono col proprio lavoro alla manuale coltivazione della terra; b) al ricovero del bestiame necessario per quella coltivazione o alimentato da quei terreni; c) alla conservazione e prima manipolazione dei prodotti agrari dei terreni, nonché alla custodia e conservazione delle macchine e degli attrezzi che servono alla coltivazione dei terreni medesimi»;
- b) il r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652 ("Accertamento generale dei fabbricati urbani, rivalutazione del relativo reddito e formazione del nuovo catasto edilizio urbano", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 108 del 6 maggio 1939), convertito in legge 11 agosto 1939, n. 1249, il cui articolo 6, comma 3, lett. a), sanciva non essere soggetti a dichiarazione nel Nuovo Catasto Edilizio Urbano «i fabbricati rurali già censiti nel catasto terreni»; e;
- c) il d.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142 ("Approvazione del Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 53 del 4 maggio 1950), il cui articolo 39 sancì l'esclusione dal Nuovo Catasto Edilizio Urbano delle «costruzioni e porzioni di costruzioni coi loro accessori appartenenti allo stesso proprietario dei terreni cui servono e siano inoltre destinati: a) all'abitazione di coloro che attendono col proprio lavoro alla manuale coltivazione della terra, ritenendosi per tali anche i guardiani o custodi dei fondi, del bestiame e degli edifici rurali, nonché coloro che col nome di capisquadra, sorveglianti, campari o altro equivalente, conducono o assistono materialmente i giornalieri e gli operai; b) al ricovero del bestiame necessario per quella coltivazione o alimentato da quei terreni; c) alla conservazione e prima manipolazione dei prodotti agrari dei terreni, nonché alla custodia e conservazione delle macchine e degli attrezzi che servono alla coltivazione dei terreni medesimi».

il fabbricato rurale era oggetto di censimento al Catasto dei Terreni, proprio in considerazione del suo rapporto di asservimento con il fondo agricolo. Da ciò discendeva che al fabbricato rurale non era attribuito alcun reddito (né dominicale, né agrario)⁽²²⁴⁾ in quanto esso era appunto considerato quale una pertinenza del fondo al cui servizio era asservito, cosicché il reddito del fondo agricolo si intendeva «comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite al fondo stesso»⁽²²⁵⁾.

Questa impostazione subì tuttavia un radicale cambiamento all'inizio degli anni '90, quando il legislatore intese porre rimedio al diffuso malcostume (finalizzato in particolare ad evitare l'imposizione del reddito fondiario al fabbricato rurale) di mantenere accatastati nel Catasto dei Terreni i fabbricati che, con l'attività agricola, nulla (più) avevano a che fare⁽²²⁶⁾.

Venne così istituito, in luogo del "Nuovo Catasto Edilizio Urbano", il "Catasto dei Fabbricati" e si dispose che in esso dovessero essere censite tutte le costruzioni, rurali⁽²²⁷⁾ e non, esistenti nel territorio nazionale⁽²²⁸⁾, all'evidente scopo di far

⁽²²⁴⁾ Il fatto che nel Catasto dei Terreni i fabbricati rurali siano stati bensì classati, ma senza attribuzione di reddito dominicale e agrario, rispondeva, dal punto di vista economico, alla considerazione che il fabbricato rurale non è un autonomo potenziale produttore di reddito, in quanto il reddito viene prodotto dal lavoro sulla terra di cui il fabbricato stesso costituisce pertinenza. In sostanza, così come per i fabbricati urbani, le aree scoperte di pertinenza sono redditualmente irrilevanti in quanto pertinenze ritenute «*parti integranti delle unità*» immobiliari cui afferiscono (articolo 36, comma 2, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), in campo agricolo il rilievo reddituale va attribuito alla terra, in quanto il fabbricato si considera come un mero accessorio dell'azienda.

⁽²²⁵⁾ C.M. n. 50/E del 20 marzo 2000, per la quale, inoltre, «il reddito dominicale dei terreni, al fine della determinazione del valore che preclude l'attività di accertamento dell'Ufficio secondo il disposto del citato articolo 52 del D.P.R. n. 131 del 1986, è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite».

⁽²²⁶⁾ Cfr. Comm. Trib. Centr., 13 novembre 2002, n. 8280, secondo cui «ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro e della relativa aliquota non è sufficiente l'originaria qualificazione giuridica derivante dall'iscrizione catastale (nella specie fabbricato rurale con terreno agricolo), ma deve tenersi conto della reale natura e dell'effettiva destinazione del bene. Pertanto deve considerarsi immobile di "civile" abitazione il fabbricato, oggetto dell'atto di trasferimento, che non costituisce un bene accessorio del terreno ed è destinato ad abitazione dei compratori».

⁽²²⁷⁾ Peraltro, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, d.m. 2 gennaio 1998, n. 28, «*a meno di una ordinaria autonoma suscettibilità reddituale, non costituiscono oggetto di inventariazione i seguenti immobili: a) manufatti con superficie coperta inferiore a 8 m²; b) serre adibite alla coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale; c) vasche per l'acquacoltura o di accumulo per l'irrigazione dei terreni; d) manufatti isolati privi di copertura; e) tettoie, porcili, pollai, casotti, concimaie, pozzi e simili, di altezza utile inferiore a 1,80 m, purché di volumetria inferiore a 150 m³; f) manufatti precari, privi di fondazione, non stabilmente infissi al suolo*». Ai sensi del successivo comma 4, inoltre, «*le opere di cui al comma 3, lettere a) ed e), nonché quelle di cui alla lettera c) rivestite con paramento murario, qualora accessori a servizio di una o più unità immobiliari ordinarie, sono oggetto di iscrizione in catasto contestualmente alle predette unità*».

⁽²²⁸⁾ Cfr. C.M. n. 96/T del 9 aprile 1998, secondo cui «l'istituzione del catasto dei fabbricati, come è noto, ha lo scopo di costituire un inventario unitario delle costruzioni presenti sul territorio della nazione, comprensivo anche dei fabbricati rurali».

“emergere” i fabbricati già rurali che avevano perduto il loro carattere di pertinenzialità con un fondo agricolo (e pure, più tecnicamente, con lo scopo di evitare il “passaggio” dall’uno all’altro Catasto in dipendenza della variazione dello stato dei beni e dei requisiti del loro proprietario). Più precisamente:

- a) con l’articolo 9, comma 1 (quale risultante anche dalle modificazioni apportate dall’articolo 2, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139), d.l. 30 dicembre 1993, n. 557 (convertito con modificazioni in legge 26 febbraio 1994, n. 133) venne disposto che: *«al fine di realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio, il Ministero delle finanze provvede al censimento di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali e alla loro iscrizione, mantenendo tale qualificazione, nel catasto edilizio urbano, che assumerà la denominazione di “catasto dei fabbricati”»;*
- b) successivamente, con l’articolo 3, comma 156, legge 23 dicembre 1996, n. 662, venne sancito che *«con uno o più regolamenti da emanare ai sensi dell’articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disposta la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali previsti dall’articolo 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, tenendo conto del fatto che la normativa deve essere applicata soltanto all’edilizia rurale abitativa con particolare riguardo ai fabbricati siti in zone montane e che si deve provvedere all’istituzione di una categoria di immobili a destinazione speciale per il classamento dei fabbricati strumentali, ivi compresi quelli destinati all’attività agrituristica, considerando inoltre per le aree montane l’elevato frazionamento fondiario e l’elevata frammentazione delle superfici agrarie e il ruolo fondamentale in esse dell’agricoltura a tempo parziale e dell’integrazione tra più attività economiche per la cura dell’ambiente»;*
- c) con l’articolo 1, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139 (“Regolamento recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, a norma

Si veda anche il D.M. 2 gennaio 1998, n. 28 (“Regolamento recante norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 45 del 24 febbraio 1998), il cui articolo 1 (“Catasto dei fabbricati”) sancì che *«1. Il catasto dei fabbricati rappresenta l’inventario del patrimonio edilizio nazionale»* e che *«2. Il minimo modulo inventariale è l’unità immobiliare»* e il cui articolo 2 (“Unità immobiliare”) dispose che *«1. L’unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un’area, che, nello stato in cui si trova e secondo l’uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale»* e che *«2. L’abitazione e gli altri immobili strumentali all’esercizio dell’attività agricola costituiscono unità immobiliari da denunciare in catasto autonomamente»*.

Cfr. pure C.M. n. 50/E del 20 marzo 2000, per la quale *«occorre precisare che l’articolo 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito con modificazioni nella legge 26 febbraio 1994, n. 133, ha previsto l’istituzione del catasto dei fabbricati, al fine di realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio, con il censimento di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali e la loro iscrizione, mantenendo tale qualificazione, nel catasto edilizio urbano. L’articolo 9, comma 3, della citata legge, come sostituito dall’articolo 2 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, ha stabilito i criteri per il riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali»*.

dell'articolo 3, comma 156, della legge 23 dicembre 1996, n. 662”), venne poi disposto che: «4. *Le costruzioni rurali costituenti unità immobiliari destinate ad abitazione e loro pertinenze vengono censite autonomamente mediante l'attribuzione di classamento, sulla base dei quadri di qualificazione vigenti in ciascuna zona censuaria.*

5. Le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella categoria speciale “D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole”, nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite»;

- d) infine con l'articolo 2, comma 36, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286, è stato disposto che «*l'Agenzia del territorio [...] individua i fabbricati iscritti al catasto terreni per i quali siano venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, nonché quelli che non risultano dichiarati al catasto. L'Agenzia del territorio, con apposito comunicato⁽²²⁹⁾ da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, rende nota la disponibilità, per ciascun comune, dell'elenco degli immobili individuati ai sensi del periodo precedente, comprensivo, qualora accertata, della data cui riferire la mancata presentazione della dichiarazione al catasto, e provvede a pubblicizzare, per i sessanta giorni successivi alla pubblicazione del comunicato, presso i comuni interessati e tramite gli uffici provinciali e sul proprio sito internet, il predetto elenco, con valore di richiesta, per i titolari dei diritti reali, di presentazione degli atti di aggiornamento catastale redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701. Se questi ultimi non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla data di pubblicazione del comunicato di cui al periodo precedente, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto attraverso la predisposizione delle relative dichiarazioni redatte in conformità al regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, e a notificarne i relativi esiti. Le rendite catastali dichiarate o attribuite producono effetto*

⁽²²⁹⁾ L'elenco dei Comuni nei quali è stata accertata la presenza di fabbricati non dichiarati in Catasto è stato pubblicato con Comunicato in data 10 agosto 2007 (in Gazzetta Ufficiale n. 185 del 10 agosto 2007), con Comunicato in data 26 ottobre 2007 (in Gazzetta Ufficiale n. 250 del 26 ottobre 2007), con Comunicato in data 7 dicembre 2007 (in Gazzetta Ufficiale n. 285 del 7 dicembre 2007), con Comunicato in data 28 dicembre 2007 (in Gazzetta Ufficiale n. 300 del 28 dicembre 2007), rettificato dal Comunicato in data 19 gennaio 2008 (in Gazzetta Ufficiale n. 16 del 19 gennaio 2008), e con Comunicato in data 30 dicembre 2008 (in Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 2008).

L'elenco dei Comuni nei quali è stata accertata la presenza di immobili per i quali sono venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali è stato pubblicato con Comunicato in data 28 dicembre 2007 (in Gazzetta Ufficiale n. 300 del 28 dicembre 2007) e con Comunicato in data 30 dicembre 2008 (in Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 2008).

fiscale, in deroga alle vigenti disposizioni, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, ovvero, in assenza di tale indicazione, dal 1° gennaio dell'anno di pubblicazione del comunicato di cui al secondo periodo. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, sono stabilite modalità tecniche ed operative per l'attuazione del presente comma⁽²³⁰⁾. Si applicano le sanzioni per le violazioni previste dall'articolo 28⁽²³¹⁾ del regio decreto legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni».

In altri termini, a fronte di quanto precede, occorre suddividere il patrimonio edilizio rurale in due grandi sottoinsiemi:

- a) il gruppo dei fabbricati di nuova costruzione, i quali vanno senz'altro accatastati al Catasto dei Fabbricati e il cui trattamento fiscale dipende, come oltre si vedrà, dalla ricorrenza o meno dei "requisiti di ruralità";
- b) il gruppo dei fabbricati già accatastati nel Catasto Terreni (o non accatastati) ed esistenti alla data⁽²³²⁾ coincidente con il centocinquantesimo giorno successivo alla data di pubblicazione della Gazzetta Ufficiale n. 45 del 24 febbraio 1998, recante il d.m. 2 gennaio 1998 n. 28 (e cioè il regolamento attuativo dell'articolo 3, comma 156, legge 23 dicembre 1996, n. 662).

Al censimento di questi ultimi edifici nel Catasto dei Fabbricati, avrebbe invero dovuto provvedere "d'ufficio" l'Amministrazione Finanziaria (ai sensi dell'articolo 9, comma 1, d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito in legge 26 febbraio 1994, n. 133): infatti, dalla lettura della normativa appena riportata, va tratto un dato saliente ai fini del discorso in esame, forse non immediatamente percepibile a una prima lettura, e cioè che, ai fini della formazione del "Catasto dei Fabbricati", è «*il Ministero delle finanze [a dover] provvede[re] al censimento di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali e alla loro iscrizione, mantenendo tale qualificazione, nel catasto edilizio urbano, che assumerà la denominazione di "catasto dei fabbricati"*» (articolo 9, comma 1, d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito in legge 26 febbraio 1994, n. 133).

Peraltro, l'obiettivo del legislatore è presto naufragato di fronte alla consi-

⁽²³⁰⁾ Cfr. il Provvedimento dell'Agenzia del Territorio datato 9 febbraio 2007 ("Definizione delle modalità tecniche e operative per l'accertamento in catasto dei fabbricati non dichiarati e di quelli che hanno perso i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali"), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2007.

⁽²³¹⁾ Va sottolineato che in detto articolo 28 non sono previste sanzioni, ma solo prescrizioni. Le violazioni alle prescrizioni dell'articolo 28 sono sanzionate nel successivo articolo 31, con la pena pecuniaria da lire 30.000 a lire 1.200.000.

⁽²³²⁾ Cfr. C.M. n. 96/T del 9 aprile 1998, secondo cui con il d.m. 2 gennaio 1998, n. 28 sono state «previste procedure unificate per tutte indistintamente le costruzioni di nuova edificazione ovvero di variazione, denunciate al catasto dei fabbricati successivamente all'entrata in vigore del regolamento in esame».

derazione che si sarebbe trattato di un lavoro ciclopico, ben al di là delle energie disponibili presso gli uffici dell'Agenzia del Territorio⁽²³³⁾; l'Agenzia ha quindi imboccato una strada intermedia, disponendo, mediante una circolare⁽²³⁴⁾, che all'accatastamento dei fabbricati rurali nel Catasto dei Fabbricati dovessero provvedere direttamente gli interessati in tre casi (che l'Agenzia del Territorio denomina impropriamente "caso d'uso"), e cioè:

- a) nell'ipotesi in cui i fabbricati rurali siano oggetto di eventi traslativi (ad esempio: una compravendita o una successione a causa di morte);
- b) in occasione di una «mutazione nello stato dei beni» in questione; oppure:
- c) quando vi sia «perdita dei requisiti di ruralità ai fini fiscali».

Dice testualmente l'Agenzia dei Territorio su questo punto: «Per questi motivi, il completo ed uniforme censimento delle suddette costruzioni avverrà in due distinti momenti. Più precisamente, l'Amministrazione provvederà in tempi brevi (1 o 2 anni) alla integrazione - nel nuovo catasto dei fabbricati - delle informazioni attualmente conservate al Catasto Terreni, mentre il completamento dell'accatastamento, demandato alla parte interessata, sarà eseguito solo in "caso d'uso", intendendosi con questa allocuzione il primo trasferimento di diritti, la mutazione nello stato dei beni ovvero la perdita dei requisiti di ruralità ai fini fiscali».

Su quest'ultimo aspetto occorre notare almeno che, nel caso della variazione di un accatastamento, nel caso della perdita dei "requisiti di ruralità" (di cui oltre) e nel caso della denuncia in Catasto di un fabbricato mai denunciato, l'obbligo di effettuare queste operazioni nel Catasto Fabbricati discende invero dalla normativa più sopra riportata; mentre non vi è alcuna disposizione normativa (e, tanto meno, non può esservi alcuna sanzione in caso di "inadempimento") che preveda l'accatastamento del fabbricato rurale (come preteso dalla circolare n. 96/T) nel Catasto Fabbricati in occasione⁽²³⁵⁾ di un evento traslativo di cui esso sia oggetto (e quindi l'aggiornamento "indiretto" del Catasto Fabbricati che da ciò conseguirebbe è derivato, almeno fino ad oggi, dal mero "volontariato" di chi si è voluto adattare al dettato ministeriale).

Riassuntivamente, a seguito della istituzione del "Catasto dei Fabbricati", le costruzioni esistenti sul territorio nazionale, civili o rurali che siano, dovrebbero ora essere tutte censite al Catasto dei Fabbricati (e la permanenza ancor oggi di fab-

⁽²³³⁾ Cfr. C.M. n. 96/T del 9 aprile 1998: «Le motivazioni sono chiaramente da ricercare nella duplice esigenza di evitare:

- al sistema quelle criticità che la previsione di una denuncia massiva (alcuni milioni) delle costruzioni in esame avrebbe certamente comportato;
- ulteriori oneri ai possessori, nell'immediato, atteso che di norma gli stessi hanno già assolto gli obblighi loro imposti dalla normativa catastale previgente».

⁽²³⁴⁾ La più volte richiamata C.M. n. 96/T del 9 aprile 1998.

⁽²³⁵⁾ Non si può concordare dunque con R.M. n. 87/T del 31 maggio 1999, ove si legge che «al fine di soddisfare le esigenze civilistiche di corretta individuazione dell'immobile e di certezza del diritto, i suddetti adempimenti devono precedere la stipula dell'atto notarile o la presentazione della denuncia di successione».

bricati rurali censiti come tali al Catasto Terreni e non ancora riportati nel Catasto dei Fabbricati è dovuta pertanto, volta a volta, o a una inefficienza dell'apparato catastale o a un inadempimento di chi ne sia proprietario)^{(236) (237)}. Ebbene:

- a) se il fabbricato si trova ancora accatastato al Catasto dei Terreni, a detto fabbricato il Catasto non attribuisce, come detto sopra, alcun reddito dominicale: se questa mancata attribuzione di redditività non comporta conseguenze ove si tratti di un fabbricato dotato dei “requisiti di ruralità” di cui oltre (in tal caso infatti il reddito del fabbricato, ovunque censito, si intende parte integrante del reddito dei terreni cui esso è asservito), invece la mancata attribuzione del reddito catastale è una situazione indubbiamente illegittima⁽²³⁸⁾ ove il fabbricato non sia (più) dotato di detti “requisiti di ruralità”;

⁽²³⁶⁾ Cfr. BUSANI, *Edifici rurali, fisco nel caos*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 settembre 1998, ove si è rilevato che l'Amministrazione Finanziaria, prendendo atto dell'impossibilità di censire d'ufficio al Catasto fabbricati tutti i fabbricati rurali iscritti al Catasto terreni, ha disposto (circolare 96/T del 9 aprile 1998) che «il completamento dell'accatastamento, demandato alla parte interessata, sarà eseguito solo in “caso d'uso”, intendendosi con questa allocuzione il primo trasferimento di diritti, la mutazione dello stato dei beni ovvero la perdita dei requisiti di ruralità», ciò da cui conseguono alcuni significativi rilievi:

- a) il comma 1 dell'articolo 9 d.l. 557/1993 istitutivo del Catasto fabbricati dispone che «il ministero delle Finanze provvede al censimento di tutti i fabbricati già rurali e alla loro iscrizione»: quindi nessun onere in tal senso pareva dover gravare sugli utenti;
- b) se si può anche comprendere come le pratiche di accatastamento debbano esser svolte con le nuove modalità nel caso dell'introduzione di variazioni rispetto alla situazione preesistente, non si capisce affatto invece come l'onere possa sorgere nel caso di “primo trasferimento di diritti”; infatti, da ciò potrebbe derivare sia che la pratica di accatastamento debba esser svolta prima di effettuare la compravendita o di presentare la successione oppure che essa vada effettuata in sede di voltura, ma entrambi i casi si palesano inaccettabili;
- c) inaccettabile appare anche la diversità di trattamento tra chi effettui mutazioni o trasferimenti e chi invece non si trovi in queste evenienze.

⁽²³⁷⁾ L'obbligo di accatastamento al Catasto Fabbricati per la mancanza dei requisiti di ruralità è scaduto, da ultimo, il 31 ottobre 2008, per effetto dell'articolo 2, comma 38, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286, secondo cui «i fabbricati per i quali a seguito del disposto del comma 37 vengono meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità devono essere dichiarati al catasto entro e non oltre il 31 ottobre 2008 fermo restando che gli effetti fiscali decorrono dal 1° gennaio 2007. In tale caso non si applicano le sanzioni previste dall'articolo 28 del regio decreto legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni. In caso di inadempienza si applicano le disposizioni contenute nel comma 36».

⁽²³⁸⁾ L'art. 31, r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, convertito in legge 11 agosto 1939, n. 1249, punisce con la sanzione amministrativa da lire 20.000 a lire 200.000 (così aumentata dall'art. 8, comma 1, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384) chi, tra l'altro, non adempie gli obblighi di cui all'articolo 28 del medesimo r.d.l. 652/1939 (come modificato dall'art. 34-quinquies, d.l. 10 gennaio 2006, n. 4, convertito in legge 9 marzo 2006, n. 80), per il quale «i fabbricati nuovi ed ogni altra stabile costruzione nuova che debbono considerarsi immobili urbani [...] devono essere dichiarati all'Ufficio tecnico erariale entro trenta giorni dal momento in cui sono divenuti abitabili o servibili all'uso cui sono destinati [...] ». Ai sensi dell'articolo 1, comma 338, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, «gli importi minimo e massimo della sanzione amministrativa prevista per l'inadempimento degli obblighi di cui all'articolo 31 del regio decreto legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, [...] sono elevati rispettivamente a euro 258 e a euro 2.066».

- b) se il fabbricato in questione invece si trovi accatastato al Catasto dei Fabbricati, a detto fabbricato è bensì attribuita, in ogni caso, una rendita catastale: detta attribuzione di rendita è peraltro rilevante solo se⁽²³⁹⁾ si tratti di un fabbricato che non abbia (più) i "requisiti della ruralità", poiché, in caso contrario, ove quindi detti requisiti attualmente sussistano, allora la rendita catastale diviene irrilevante⁽²⁴⁰⁾ in quanto il reddito del fabbricato, come sopra detto, si intende "spalmato" in quello dei terreni di cui il fabbricato in parola costituisce pertinenza^{(241) (242)}.

Va anche notato che, ai sensi dell'articolo 52, legge 28 febbraio 1985, n. 47, «*le opere ultimate entro la data di entrata in vigore della presente legge che non siano state iscritte al catasto, ovvero le variazioni non registrate, devono essere denunciate, ai sensi degli articoli 3 e 20 del regio decreto legge 13 aprile 1939, n. 652, e successive modificazioni e integrazioni, entro 90 giorni dall'entrata in vigore della presente legge*» (comma 2) e che «*per le dichiarazioni di cui al comma precedente, presentate successivamente al 31 dicembre 1986, l'ammenda prevista dall'articolo 31 del regio decreto legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, nella legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni e integrazioni, è elevata a L. 250.000*» (comma 3).

⁽²³⁹⁾ Valga anche il rilievo che il trasporto dei fabbricati rurali dal Catasto Terreni al Catasto Fabbricati è stato disposto meramente «*a fini inventariali*»: questa espressione è nell'articolo 1, comma 3, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139 ("Regolamento recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, a norma dell'articolo 3, comma 156, della L. 23 dicembre 1996, n. 662", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 108 del 12 maggio 1998). Nel senso che l'istituzione del Catasto dei Fabbricati corrisponda a un «oggettivo profilo inventariale» mentre «la valutazione della sussistenza delle condizioni per il riconoscimento ai fini fiscali della ruralità delle costruzioni è compito precipuo degli uffici preposti all'accertamento delle imposte sugli immobili», cfr. C.M. n. 96/T del 9 aprile 1998.

⁽²⁴⁰⁾ Secondo l'art. 1, comma 3, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139 ("Regolamento recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, a norma dell'articolo 3, comma 156, della L. 23 dicembre 1996, n. 662", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 108 del 12 maggio 1998), «[...] le unità immobiliari già censite al catasto edilizio urbano non sono oggetto di variazione qualora vengano riconosciute rurali [...]».

⁽²⁴¹⁾ Sul tema della individuazione del carattere pertinenziale, cfr. ad esempio Comm. Trib. Reg. Toscana, 19 dicembre 1997, n. 25, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, n. 10, p. 940, secondo cui «ai fini dell'imposta di registro, la sussistenza del vincolo di pertinenzialità dei fabbricati ceduti rispetto ai terreni agricoli venduti unitamente agli stessi deve essere verificata, di volta in volta, a seconda della fattispecie concreta. Pertanto, tale valutazione non può essere motivata richiamando le mere risultanze catastali, ma deve essere effettuata in base ai principi civilistici, al fine di stabilire se il fabbricato, al momento della cessione, è soggettivamente ed oggettivamente destinato in modo durevole a servizio del fondo agricolo».

⁽²⁴²⁾ Vi è tuttavia da registrare che (peraltro, specificamente in tema di Ici), è frattanto intervenuta la norma di cui all'articolo 23, comma 1-bis, d.l. 30 dicembre 2008, n. 207, convertito in legge 27 febbraio 2009, n. 14, per il quale «*ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, deve intendersi nel senso che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrिवibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui all'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni*». In altri termini questa norma avrebbe dovuto confermare che il ricorrere dei requisiti di ruralità permette di ritenere i fabbricati in questione estranei all'applicazione dell'Ici. Si è usato il condizionale in quanto, sorprendentemente, le Sezioni Unite della Cassazione (cfr. Cass., Sez. Unite, 21 agosto 2009, n. 18565), hanno

Diventa quindi indispensabile, a questo punto, volgere la mente agli accennati “requisiti di ruralità”.

Sotto questo profilo, va innanzitutto sottolineato che, al fine di evitare valutazioni discrezionali (per non complicare, da un lato, la vita del contribuente e per non affannare, dall'altro, i rapporti tra il predetto e l'Amministrazione Finanziaria), è il legislatore stesso che si premura di definire con precisione detti requisiti.

Essi sono infatti recati dal d.l. 30 dicembre 1993, n. 557⁽²⁴³⁾, il cui articolo 9 detta appunto le “condizioni” al cui ricorrere a un dato fabbricato è concesso il «*riconoscimento della ruralità*»; in detto articolo 9:

- a) i commi 3⁽²⁴⁴⁾, 4 e 5 si occupano del fabbricato rurale di natura abitativa^{(245) (246)}; mentre:

invece riaperto una vicenda interpretativa che sembrava ormai stata definitivamente chiusa dalla normativa predetta, interpretandola invero nel senso che «in tema di imposta comunale sugli immobili, l'immobile che sia stato iscritto nel catasto fabbricati come rurale, con l'attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10), in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dal d.l. n. 557 del 1993, articolo 9, convertito con legge n. 133 del 1994, e successive modificazioni, non è soggetto all'imposta [...]. L'attribuzione all'immobile di una diversa categoria catastale deve essere impugnata specificamente dal contribuente che pretenda la non soggezione all'imposta per la ritenuta ruralità del fabbricato, restando altrimenti quest'ultimo assoggettato ad Ici: allo stesso modo il Comune dovrà impugnare l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10 al fine di potere legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta. Per i fabbricati non iscritti in catasto l'assoggettamento all'imposta è condizionato all'accertamento positivamente concluso della sussistenza dei requisiti per il riconoscimento della ruralità del fabbricato previsti dal d.l. n. 557 del 1993, articolo 9, e successive modificazioni».

⁽²⁴³⁾ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 305 del 30 dicembre 1993 e convertito in legge 26 febbraio 1994, n. 133 (pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 48 del 28 febbraio 1994).

⁽²⁴⁴⁾ Come sostituito dall'art. 2, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139.

⁽²⁴⁵⁾ Secondo l'articolo 1, comma 4, d.P.R. 23 marzo 1998 n. 139 (“Regolamento recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, a norma dell'articolo 3, comma 156, della L. 23 dicembre 1996, n. 662”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 108 del 12 maggio 1998), «*le costruzioni rurali costituenti unità immobiliari destinate ad abitazione e loro pertinenze vengono censite autonomamente mediante l'attribuzione di classamento, sulla base dei quadri di qualificazione vigenti in ciascuna zona censuaria*».

⁽²⁴⁶⁾ Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del Provvedimento dell'Agenzia del Territorio del 9 febbraio 2007 (“Definizione delle modalità tecniche e operative per l'accertamento in catasto dei fabbricati non dichiarati e di quelli che hanno perso i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali”), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2007, «*ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o le porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa devono soddisfare le condizioni previste dall'art. 9, commi 3, 4 e 5, del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133*». Detto provvedimento dell'Agenzia del Territorio è stato emanato in forza dell'art. 2, comma 36, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286, per il quale «*l'Agenzia del territorio, anche sulla base delle informazioni fornite dall'AGEA e delle verifiche, amministrative, da telerilevamento e da sopralluogo sul terreno, dalla stessa effettuate nell'ambito dei propri compiti istituzionali, individua i fabbricati iscritti al catasto terreni per i quali siano venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, nonché quelli che non risultano dichiarati al catasto. L'Agenzia del territorio, con apposito comunicato da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale,*

- b) il comma 3-bis⁽²⁴⁷⁾ si occupa dei fabbricati rurali cosiddetti "strumentali"⁽²⁴⁸⁾ ⁽²⁴⁹⁾ e cioè quelli destinati a servizio dell'attività agricola.

rende nota la disponibilità, per ciascun comune, dell'elenco degli immobili individuati ai sensi del periodo precedente, comprensivo, qualora accertata, della data cui riferire la mancata presentazione della dichiarazione al catasto, e provvede a pubblicizzare, per i sessanta giorni successivi alla pubblicazione del comunicato, presso i comuni interessati e tramite gli uffici provinciali e sul proprio sito internet, il predetto elenco, con valore di richiesta, per i titolari dei diritti reali, di presentazione degli atti di aggiornamento catastale redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701. Se questi ultimi non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla data di pubblicazione del comunicato di cui al periodo precedente, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto attraverso la predisposizione delle relative dichiarazioni redatte in conformità al regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, e a notificarne i relativi esiti. Le rendite catastali dichiarate o attribuite producono effetto fiscale, in deroga alle vigenti disposizioni, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, ovvero, in assenza di tale indicazione, dal 1° gennaio dell'anno di pubblicazione del comunicato di cui al secondo periodo. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, sono stabilite modalità tecniche ed operative per l'attuazione del presente comma. Si applicano le sanzioni per le violazioni previste dall'articolo 28 del regio decreto legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni».

⁽²⁴⁷⁾ Comma aggiunto dall'articolo 2, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139 ("Regolamento recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, a norma dell'articolo 3, comma 156, della L. 23 dicembre 1996, n. 662", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 108 del 12 maggio 1998).

⁽²⁴⁸⁾ Secondo l'articolo 1, comma 5, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139 ("Regolamento recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, a norma dell'articolo 3, comma 156, della L. 23 dicembre 1996, n. 662", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 108 del 12 maggio 1998), «*le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella categoria speciale «D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole», nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite».*

Cfr. anche C.M. n. 96/T del 9 aprile 1998, secondo cui «*le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola saranno censite come unità a destinazione abitativa ovvero come unità funzionali ad attività produttiva agricola. Le prime saranno classate nella categoria ordinaria più rispondente tra quelle presenti nei quadri di qualificazione vigenti. Le seconde - così come previsto dall'articolo 3, comma 156, della legge n. 662/1996 - saranno censite di norma in una categoria speciale, sempreché le caratteristiche di destinazione e tipologiche delle singole costruzioni e del compendio immobiliare siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella agricola per la quale sono state originariamente costruite. A tal fine è stata istituita - con il provvedimento di attuazione della norma sopra richiamata, di prossima pubblicazione - la specifica categoria D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole e si stanno apportando le modifiche alle attuali procedure informatiche. Nel caso di costruzioni rurali con caratteri tipologici ordinari e non costituenti articolati compendi immobiliari ad uso agricolo potranno essere attribuite le categorie ordinarie (C/2, C/3, C/6, C/7, ...) e le classi più consone alle capacità reddituali delle stesse, di norma quelle inferiori».*

⁽²⁴⁹⁾ Ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del predetto Provvedimento dell'Agenzia del Territorio del 9 febbraio 2007, «*ai fini fiscali, deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole anche a seguito di mutazione delle caratteristiche oggettive e di*

Quanto dunque ai «fabbricati o» alle «porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa», viene concesso il «riconoscimento della ruralità» al ricorrere delle «seguenti condizioni»:

- a) «il fabbricato deve essere utilizzato quale abitazione (articolo 9, comma 3, lett. a) e a-bis), d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, con le modifiche da ultimo apportate dall'articolo 42-bis, comma 1, lett. a), d.l. 1° ottobre 2007, n. 159, convertito in legge 9 novembre 2007, n. 222):
- 1) dal soggetto» (che rivesta la qualifica di «imprenditore agricolo»⁽²⁵⁰⁾ e che sia come tale iscritto nel Registro delle Imprese) «titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta;
 - 2) dall'affittuario» (che rivesta la qualifica di «imprenditore agricolo»⁽²⁵⁰⁾ e che sia come tale iscritto nel Registro delle Imprese) «del terreno stesso o dal soggetto» (che pure rivesta la qualifica di «imprenditore agricolo»⁽²⁵⁰⁾ e che sia come tale iscritto nel Registro delle Imprese) «che con altro titolo idoneo conduce il terreno a cui l'immobile è asservito;
 - 3) dai familiari conviventi a carico dei soggetti di cui ai numeri 1) e 2) risultanti dalle certificazioni anagrafiche; da coadiuvanti iscritti come tali a fini previdenziali;
 - 4) da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura;
 - 5) da uno dei soci o amministratori» (che rivestano la qualifica di «imprenditore agricolo»⁽²⁵⁰⁾ e che siano come tale iscritti nel Registro delle Imprese) «delle società agricole di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale»;
- b) «il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 gennaio 1994, n. 97, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati» (articolo 9, comma 3, lett. c), d.l. 30 dicembre 1993, n. 557);
- c) «il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Se il terreno è ubicato in comune

destinazione d'uso dell'immobile, secondo quanto previsto dall'art. 9, comma 3-bis, del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557».

⁽²⁵⁰⁾ Non è richiesto anche che si tratti anche di un «imprenditore agricolo professionale» (il cosiddetto i.a.p.) di cui al d. lgs. 29 marzo 2004, n. 99.

considerato montano ai sensi della citata legge n. 97 del 1994, il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore ad un quarto del suo reddito complessivo, determinato secondo la disposizione del periodo precedente. Il volume d'affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'IVA si presume pari al limite massimo previsto per l'esonerazione dall'articolo 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633» (articolo 9, comma 3, lett. d), d.l. 30 dicembre 1993, n. 557);

- d) *«i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'articolo 13, legge 2 luglio 1949, n. 408, e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali» (articolo 9, comma 3, lett. e), d.l. 30 dicembre 1993, n. 557);*
- e) *«Fermi restando i requisiti previsti dal comma 3, si considera rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso comune o in comuni confinanti»⁽²⁵¹⁾ (articolo 9, comma 4, d.l. 30 dicembre 1993, n. 557);*
- f) *«Nel caso in cui l'unità immobiliare sia utilizzata congiuntamente da più proprietari o titolari di altri diritti reali, da più affittuari, ovvero da più soggetti che conducono il fondo sulla base di un titolo idoneo, i requisiti devono sussistere in capo ad almeno uno di tali soggetti. Qualora sul terreno sul quale è svolta l'attività agricola insistano più unità immobiliari ad uso abitativo, i requisiti di ruralità devono essere soddisfatti distintamente. Nel caso di utilizzo di più unità ad uso abitativo, da parte di componenti lo stesso nucleo familiare, il riconoscimento di ruralità dei medesimi è subordinato, oltre che all'esistenza dei requisiti indicati nel comma 3, anche al limite massimo di cinque vani catastali o, comunque, di 80 metri quadrati per un abitante e di un vano catastale, o, comunque, di 20 metri quadrati per ogni altro abitante oltre il primo. La consistenza catastale è definita in base ai criteri vigenti per il catasto dei fabbricati» (articolo 9, comma 5, d.l. 30 dicembre 1993, n. 557).*

Quanto invece ai fabbricati rurali non abitativi⁽²⁵²⁾ (ai sensi dell'articolo 9, comma 3-bis, d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, come sostituito dall'articolo 42-bis, comma 1, lett. c), d.l. 1° ottobre 2007, n. 159, convertito in legge 9 novembre 2007, n. 222) *«ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni*

⁽²⁵¹⁾ Questa espressione, che la legge riferisce ai soli fabbricati rurali abitativi, va ritenuta pacificamente applicabile anche ai fabbricati rurali non abitativi,

⁽²⁵²⁾ Essi, come detto, vanno accatastati nel Catasto Fabbricati nella categoria D/10 (articolo 1, comma 5, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, fermo restando che *«le porzioni di immobili di cui al comma 3-bis, destinate ad abitazione, sono censite in catasto, autonomamente, in una delle categorie del gruppo A»* (articolo 9, comma 3-ter, d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, aggiunto dall'articolo 42-bis, comma 1, lett. c), d.l. 1° ottobre 2007, n. 159, convertito in legge 9 novembre 2007, n. 222).

strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- a) *alla protezione delle piante;*
- b) *alla conservazione dei prodotti agricoli;*
- c) *alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;*
- d) *all'allevamento e al ricovero degli animali;*
- e) *all'agriturismo⁽²⁵³⁾;*
- f) *ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;*
- g) *alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;*
- h) *ad uso di ufficio dell'azienda agricola;*
- i) *alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228;*
- l) *all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso».*

Occorre dunque notare che per i fabbricati rurali non abitativi non è richiesto né che vi sia coincidenza tra il proprietario o il detentore del fabbricato e il proprietario o il detentore del fondo, né è richiesto alcun requisito in termini di volume d'affari o di superficie minima del fondo: sussiste quindi la ruralità a prescindere dal ricorrere di questi presupposti, indispensabili invece, come detto, per la qualificazione in termini di ruralità di un fabbricato abitativo. In altri termini, mentre per la qualificazione in termini di ruralità dei fabbricati ad uso abitativo, è richiesto, oltre all'asservimento del fabbricato al fondo agricolo, il ricorrere di determinati requisiti, sia oggettivi (superficie del fondo agricolo, dimensioni e caratteristiche dell'unità abitativa) che soggettivi (coincidenza dei possessori o detentori del terreno e del fabbricato; dimensione del volume di affari derivante dall'agricoltura), per i fabbricati non abitativi è richiesta unicamente la strumentalità del fabbricato all'attività agricola, a prescindere dunque sia dalla superficie del terreno, sia dalla coincidenza dei possessori o dei detentori del terreno o del fabbricato, sia dall'attività svolta dal proprietario del fabbricato.

Quando dunque ricorrano i “requisiti di ruralità” sopra riportati⁽²⁵⁴⁾, che permettono di definire un dato manufatto in termini appunto di “costruzione rurale”, a essa si applica la disciplina specifica dei fabbricati rurali nella legi-

⁽²⁵³⁾ Cfr. legge 20 febbraio 2006, n. 96 (rubricata “Disciplina dell'agriturismo”).

⁽²⁵⁴⁾ Sui quali cfr. BUSANI, *La ruralità vale anche per i pensionati*, in *Il Sole 24 Ore*, 10 gennaio 1998.

slazione sulle imposte dirette e indirette e non la disciplina ordinariamente applicabile a tutti gli altri fabbricati⁽²⁵⁵⁾; in particolare, si applica, come già sopra detto, il principio per il quale «la loro valutazione si confonde con quella dei terreni ed il valore risultante dalla valutazione automatica del fondo rustico esprime anche il valore dei fabbricati rurali che servono alla coltivazione del fondo stesso»⁽²⁵⁶⁾, con la conseguenza che l'attribuzione di rendita discendente dall'accatastamento nel Catasto dei Fabbricati non ha alcuna rilevanza.⁽²⁵⁷⁾

Tutto il discorso fin qui svolto va dunque "riconciliato", ove applicabili, con le regole del "prezzo-valore" e della "valutazione automatica catastale" (per le quali, come detto, nel trasferimento a titolo oneroso del fabbricato abitativo acquistato da una persona fisica, non agente nell'esercizio di una partita Iva,

⁽²⁵⁵⁾ Cfr. C.M. n. 50/E del 20 marzo 2000; e BUSANI, *Nel reddito dei terreni anche la casa*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 marzo 2000.

⁽²⁵⁶⁾ Cfr. pure C.M. 20 marzo 2000 n. 50/E, per la quale «si torna a ribadire che il reddito attribuito al fabbricato rurale deve intendersi come un elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma dell'edificio e che il reddito dominicale dei terreni, al fine della determinazione del valore che preclude l'attività di accertamento dell'Ufficio secondo il disposto del citato articolo 52 del D.P.R. n. 131 del 1986, è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite».

Per Cass., 25 novembre 2005, n. 24959, in *Boll. trib.*, 2006, 3, p. 260, «i fabbricati rurali quando siano destinati all'abitazione di coloro che attendono con il proprio lavoro alla manuale coltivazione della terra, o al ricovero del bestiame o alla conservazione e prima manipolazione dei prodotti agrari dei terreni nonché alla custodia e conservazione di macchine ed attrezzi agricoli, non possono essere valutati separatamente dal terreno agricolo sul quale insistono».

⁽²⁵⁷⁾ Cfr. GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati - Rilevanza civile, urbanistica e fiscale*, in *Il fisco*, 1994, p. 7525, secondo il quale «il connotato di estrema variabilità che è proprio dei requisiti richiesti per il perdurare della ruralità fiscale ha indotto il legislatore a porre una sorta di generale presunzione di non ruralità dei fabbricati, salvo poi concedere il trattamento fiscale di favore a particolari condizioni». Quindi «la scelta di fondo del legislatore toglie al catasto qualsiasi capacità di attestare la ruralità del fabbricato ed evita che ad ogni variazione di questa si debba procedere a costose corrispondenti variazioni catastali».

Cfr. pure C.M. n. 96/T del 9 aprile 1998, secondo la quale «Nell'ottica perseguita dal d.P.R. di attuazione dell'articolo 3, comma 156, legge n. 662/1996 di separazione tra il profilo catastale (inventariale) e quello fiscale (accertamento), la trattazione delle denunce di fabbricati rurali (con mod. 26) giacenti può essere limitata all'aggiornamento della mappa e dei relativi dati censuari del catasto terreni. Di contro, non risulta più necessaria - salvo i casi in cui l'accertamento sia oggetto di verifica straordinaria richiesta dalla parte - la preventiva valutazione dei requisiti per il riconoscimento della ruralità, in quanto l'aggiornamento è finalizzato al trasferimento delle relative informazioni al catasto dei fabbricati».

Cfr. anche Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 207/E del 6 agosto 2009 secondo cui «il reddito dominicale esprime un valore comprensivo anche dei fabbricati sovrastanti, sempre che tali costruzioni siano strumentalmente funzionali alle necessità del fondo e siano trasferite unitamente al fondo stesso, conservando tutti i requisiti previsti dall'articolo 9, commi 3 e 3-bis, del decreto legge n. 557 del 1993 (ad esempio: il fabbricato deve essere utilizzato quale abitazione dal soggetto titolare del diritto di proprietà per esigenze connesse all'attività agricola svolta; oppure la costruzione deve essere destinata alla protezione delle piante o alla custodia delle macchine)».

la base imponibile è quella che risulta dalla moltiplicazione della rendita catastale per i noti coefficienti di aggiornamento). Pertanto:

- a) qualora si tratti del trasferimento di un fabbricato iscritto con rendita nel Catasto dei Fabbricati⁽²⁵⁸⁾, ma dotato dei “requisiti di ruralità”⁽²⁵⁹⁾, di cui sopra, la “valutazione automatica” si opera moltiplicando il reddito dominicale del terreno, di cui il fabbricato costituisce pertinenza, per il relativo coefficiente di aggiornamento (e quindi considerando irrilevante la rendita attribuita a quella costruzione dal Catasto dei Fabbricati)⁽²⁶⁰⁾;

⁽²⁵⁸⁾ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 207/E del 6 agosto 2009, secondo cui «detta iscrizione, per espressa previsione normativa, non comporta la perdita della qualifica “rurale” del fabbricato, sebbene, diversamente dal passato, l’attuazione delle disposizioni normative in esame comporti l’attribuzione di una rendita a tutti i fabbricati rurali. In altri termini, si ritiene che la normativa dettata dal decreto legge n. 557 del 1993 ha rivisitato i criteri per l’accatastamento dei fabbricati per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, senza peraltro mutare la natura del reddito dominicale dei terreni, che è comprensivo della redditività facente capo alle costruzioni rurali asservite. In sostanza la rendita catastale attribuita al fabbricato rurale costituisce un elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma dell’edificio, mentre il reddito dominicale dei terreni è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite. Il fabbricato, pertanto, assume autonoma rilevanza fiscale solo nel caso in cui vengano a mancare i requisiti di cui ai predetti commi 3 e 3-bis dell’articolo 9 del decreto legge n. 557 del 1993 per il riconoscimento della sua ruralità».

⁽²⁵⁹⁾ Quanto ai requisiti soggettivi, rilevano evidentemente quelli del soggetto alienante e non quelli del soggetto acquirente, con la conseguenza, ad esempio, che se l’acquirente non abbia i requisiti richiesti affinché il fabbricato sia considerabile quale fabbricato rurale, a seguito dell’evento traslativo il fabbricato passa dalla condizione di fabbricato rurale a quella di fabbricato non rurale.

⁽²⁶⁰⁾ Cfr. C.M. 20 marzo 2000 n. 50/E, secondo cui «in relazione ai trasferimenti di diritti reali sui terreni, il sistema automatico di valutazione previsto dall’articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro approvato con il d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, applicato al reddito dominicale, esprime un valore comprensivo anche dei fabbricati sovrastanti, sempreché tali costruzioni siano strumentalmente funzionali alle necessità del fondo e siano trasferite unitamente al fondo stesso, conservando tutti i requisiti di costruzioni rurali previsti dall’articolo 2 del d.P.R. n. 139 del 1998». Vale quindi ancor oggi quanto sancito nella R.M. 18 novembre 1987, prot. n. 301308 (che peraltro va letta avendo riferimento alla considerazione che, nel frattempo, è stato istituito il Catasto Fabbricati, nel quale è stato disposto di accatastare anche i fabbricati rurali): «Al riguardo la Scrivente precisa che il sistema automatico di valutazione dei terreni determina l’attribuzione di un valore comprensivo dei fabbricati rurali che insistono sui terreni stessi, sempreché, beninteso, tali costruzioni siano strumentalmente funzionali alle necessità del fondo e non siano accatastate all’urbano e vengano, altresì, trasferite unitamente al fondo. Difatti, [...] ai sensi della vigente legislazione catastale, i fabbricati rurali, nonché le costruzioni in genere, sono iscritti al catasto rustico e a tali immobili non è attribuita alcuna rendita catastale, in quanto compresa nel reddito catastale del terreno cui servono. La loro valutazione, dunque, si confonde con quella dei terreni ed il valore risultante dalla valutazione automatica del fondo rustico esprime anche il valore dei fabbricati rurali che servono alla coltivazione del fondo stesso».

Contra invece CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 817-bis del 18 settembre 1998, secondo il quale «A decorrere dall’iscrizione dei fabbricati rurali nel catasto dei fabbricati, gli stessi saranno “iscritti in catasto con attribuzione di rendita”, per gli effetti di cui all’articolo 52, comma 4, del t.u., nonché delle altre norme sulla

- b) qualora si tratti di un fabbricato non iscritto nel Catasto dei Fabbricati e iscritto senza rendita nel Catasto Terreni, ma dotato dei predetti "requisiti di ruralità"⁽²⁶¹⁾, anche in questo caso si opera la moltiplicazione del reddito dominicale del terreno, di cui il fabbricato costituisce pertinenza, per il relativo coefficiente di aggiornamento⁽²⁶²⁾;
- c) qualora si tratti di fabbricato iscritto con rendita nel Catasto dei Fabbricati, ma privo dei predetti "requisiti di ruralità", soggettivi e oggettivi (ad esempio, perché il terreno cui esso accede è inferiore a diecimila metri quadrati e non sia coltivato con colture specializzate né intensive, né si tratti di un territorio considerato montano: articolo 9, comma 3, lett. c), d.l. 557/1993), la "valutazione automatica" si opera rivalutando, con l'apposito coefficiente, la rendita catastale attribuita dal Catasto dei Fabbricati⁽²⁶³⁾;
- d) qualora infine si tratti di un fabbricato non iscritto nel Catasto dei Fabbricati oppure si tratti di un fabbricato bensì iscritto senza rendita nel Catasto Terreni, ma privo dei "requisiti di ruralità", soggettivi e oggettivi, la "valutazione automatica" non si può operare (manca infatti una rendita da moltiplicare: non c'è rendita attribuita dal Catasto Fabbricati e non si può utilizzare il reddito dominicale dei terreni)⁽²⁶⁴⁾; quindi l'alternativa è di

cosiddetta valutazione automatica. È da segnalare, infatti, l'inesistenza, nel d.p.r. n. 131/1986 - ed anche nella disciplina delle altre imposte indirette - di una norma di tenore analogo a quello dell'articolo 39 t.u., che dichiara il fabbricato rurale improduttivo di reddito fondiario. Ciò significa che la rendita catastale attribuita al fabbricato rurale a seguito dell'iscrizione nel catasto fabbricati dovrà essere tenuta in considerazione ai fini del calcolo del valore minimo dichiarabile per paralizzare il potere di rettifica dell'ufficio (mentre, fino all'avvenuta iscrizione nel catasto dei fabbricati, deve ritenersi - in conformità all'orientamento ministeriale e giurisprudenziale - che ai fini della valutazione automatica rilevi esclusivamente il reddito dominicale dei terreni al cui servizio è posto il fabbricato, a condizione ovviamente che lo stesso possieda i requisiti di ruralità ex articolo 9 d.l. n. 557/1993 e successive modificazioni).

Cfr. anche GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati - Rilevanza civile, urbanistica e fiscale*, in *Il fisco*, 1994, p. 7530, secondo il quale «il fabbricato rurale pertinenziale, ma censito in catasto urbano, deve essere valutato sulla base delle relative risultanze catastali, per cui il suo valore si aggiunge a quello del terreno, che catastalmente, sia pure in astratto, già lo comprende».

⁽²⁶¹⁾ Quanto ai requisiti soggettivi, rilevano evidentemente quelli del soggetto alienante e non quelli del soggetto acquirente, con la conseguenza, ad esempio, che se l'acquirente non abbia i requisiti richiesti affinché il fabbricato sia considerabile quale fabbricato rurale, a seguito dell'evento traslativo il fabbricato passa dalla condizione di fabbricato rurale a quella di fabbricato non rurale.

⁽²⁶²⁾ Cfr. R.M. n. 301308 del 18 novembre 1987; Cass., 20 aprile 1994, n. 3769, in *Vita Not.*, 1994, p. 874; Comm. Trib. Centr., 2 febbraio 1995, n. 419, in *Comm. Trib. Centr.*, 1995, I, p. 104; Comm. Trib. Centr., 6 maggio 1995, n. 1901, in *Comm. Trib. Centr.*, 1995, I, p. 326.

⁽²⁶³⁾ Cfr. C.M. 20 marzo 2000 n. 50/E, secondo cui «la rendita attribuita ai fabbricati in argomento assume quindi un'autonoma rilevanza fiscale unicamente nel caso in cui vengono a mancare i requisiti per il riconoscimento della ruralità di cui all'articolo 2 del già citato d.P.R. n. 139 del 1998».

⁽²⁶⁴⁾ Cfr. Comm. Trib. Centr., 13 novembre 2002, n. 8280, secondo cui «ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro e della relativa aliquota non è sufficiente l'originaria qualifica-

sottoporre a tassazione il valore venale del fabbricato oppure di preventivamente accatastarlo nel Catasto dei Fabbricati e poi “sfruttare” la rendita che consegue da tale accatastamento per sottoporla alla rivalutazione con gli appositi coefficienti di aggiornamento.

Con riguardo infine alle aliquote dell'imposta di registro⁽²⁶⁵⁾ applicabili agli atti traslativi a titolo oneroso di fabbricati rurali, si applica la regola generale⁽²⁶⁶⁾, e cioè l'aliquota del 7 per cento («*se l'atto ha ad oggetto fabbricati e relative pertinenze*»: articolo 1, comma 1, secondo periodo, TP1) (è il caso ad esempio del trasferimento del fabbricato separatamente dal fondo, caso nel quale dunque il fabbricato perde⁽²⁶⁷⁾ la natura di pertinenza del fondo) oppure l'aliquota del 3 per cento (nel caso sia applicabile l'agevolazione “prima casa”: articolo 1, comma 1, quinto periodo, TP1) a meno che:

- a) il fabbricato rurale sia trasferito nell'ambito del trasferimento di «*terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli*» professionali (articolo 1, comma 1, terzo periodo, TP1), caso nel quale l'aliquota diventa quella del 15 per cento⁽²⁶⁸⁾;

zione giuridica derivante dall'iscrizione catastale (nella specie fabbricato rurale con terreno agricolo), ma deve tenersi conto della reale natura e dell'effettiva destinazione del bene. Pertanto deve considerarsi immobile di “civile” abitazione il fabbricato, oggetto dell'atto di trasferimento, che non costituisca un bene accessorio del terreno ed è destinato ad abitazione dei compratori».

⁽²⁶⁵⁾ Qualora il fabbricato rurale abitativo sia ceduto da una impresa costruttrice nell'esercizio della sua attività, si applica l'aliquota Iva del 4 per cento, la quale, ai sensi del n. 21-bis), Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è appunto disposta per le cessioni di «*costruzioni rurali destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, cedute da imprese costruttrici, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, sempre che ricorrano le condizioni di cui all'articolo 9, comma 3, lettere c) ed e), del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133*».

⁽²⁶⁶⁾ Cfr. Comm. Trib. Centr., 14 luglio 1988, n. 5625, in *Boll. trib.*, 1989, p. 231; Cass., 15 aprile 1992, n. 4564, in *Corr. Trib.*, 1992, p. 1773; Comm. Trib. Centr., 15 aprile 1994, n. 1113, in *Giur. imp.*, 1994, p. 368; Comm. Trib. Centr., 12 aprile 1995, n. 1488, in *Comm. Trib. Centr.*, 1995, I, p. 278.

⁽²⁶⁷⁾ Cfr. Comm. Trib. Centr., 14 luglio 1988, in *il fisco*, 1988, p. 5688; Comm. Trib. Centr., 15 luglio 2002, n. 6002; Cass., 20 aprile 1994, n. 3769, in *Vita Not.*, 1994, p. 874; Cass., 15 aprile 1992, n. 4564, in *Corr. Trib.*, 1992, p. 1773; Comm. Trib. Centr., 14 luglio 1988, n. 5625, in *Boll. trib.*, 1989, p. 231. Cfr. anche Comm. Trib. Centr., 27 ottobre 2004, n. 8679, secondo cui «ai sensi dell'articolo 1 della Tariffa allegata al d.P.R. 131/1986 sull'imposta di registro, si applica l'aliquota dell'8 [ora 7, n.d.A.] per cento, in luogo di quella del 15 per cento, all'atto di trasferimento di un fabbricato che non può essere considerato pertinenza della esigua quantità di terreno circostante, anche esso oggetto della vendita, essendo irrilevante che, al momento del trasferimento, il bene risultasse iscritto al catasto agricolo e non a quello urbano. Infatti per l'applicazione dell'aliquota del 15 per cento è necessario che il terreno sia destinato attualmente ed effettivamente allo svolgimento dell'attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 cod. civ. e che sussista per il fabbricato il vincolo pertinenziale, previsto dall'articolo 817 cod. civ.».

⁽²⁶⁸⁾ Cfr. Comm. Trib. II grado di Alessandria, 10 dicembre 1987, in *il fisco*, 1988, p. 1000; Comm. Trib. Centr., 18 gennaio 1989, n. 368, in *il fisco*, 1989, p. 2842; Comm. Trib. Centr.,

- b) il fabbricato rurale sia trasferito nell'ambito del trasferimento di «*terreni agricoli e relative pertinenze a favore*» dell'imprenditore agricolo professionale (articolo 1, comma 1, terzo periodo, TP1), caso nel quale l'aliquota diventa quella dell'8 per cento a meno che non siano applicabili agevolazioni tributarie disposte per il "mondo agricolo" e, in particolare, l'agevolazione disposta per la «*formazione*» o per l'«*arrotondamento*» della «*piccola proprietà contadina*» (legge 6 agosto 1954, n. 604 e successive proroghe e, da ultimo, articolo 2, comma 4-bis, d.l. 30 dicembre 2009, n. 294, convertito in legge 26 febbraio 2010, n. 25), applicabile, ove ne ricorrano i presupposti (articolo 1, comma 4, e articolo 2, comma 4, d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99) anche all'imprenditore agricolo professionale persona fisica e a talune società "agricole".

1.5.5. Gli immobili "culturali"

Non c'è dubbio, stante il tenore dell'articolo 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266, che la normativa sul "prezzo-valore" si applichi (ricorrendone i suaccennati presupposti) anche nel caso del trasferimento di un'abitazione e relative pertinenze che siano oggetto di "vincolo" ai sensi della legislazione in tema di "beni di interesse storico-artistico" di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089 (ora "beni culturali", ai sensi del d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42).

Si tratta solo di capire se il valore catastale del "beni culturali" si calcoli come sopra illustrato per i beni non oggetto di "vincolo culturale" oppure se per i "beni culturali" vi siano particolari regole di calcolo.

La questione sorge ⁽²⁶⁹⁾ per effetto del disposto delle due seguenti norme, che

10 novembre 1992, n. 6054, in *Comm. Trib. Centr.*, 1992, I, p. 842. Cfr. pure *Comm. Trib. Centr.*, 10 luglio 2006, n. 6091, secondo cui «ai fini dell'imposta di registro, la tassazione del trasferimento di un fabbricato rurale ad uso di civile abitazione con annesso terreno agricolo è esattamente determinata applicando l'aliquota del 15 per cento al terreno e dell'8 [ora 7, n.d.A.] per cento al fabbricato, mentre è errato il supplemento ispettivo dell'Ufficio del Registro che ha liquidato l'imposta suppletiva di registro ritenendo il fabbricato pertinenza del terreno e quindi da tassare con l'aliquota del 15 per cento anziché dell'8 [ora 7, n.d.A.] per cento. Infatti nel caso di specie si tratta del trasferimento di un fabbricato di valore notevolmente superiore a quello del terreno di scarsa estensione, che era utilizzato ad uso abitativo dal venditore non addetto all'agricoltura ed è acquistato dal contribuente anche esso non agricoltore».

⁽²⁶⁹⁾ Cfr. ALEMANNI, *Ancora sugli immobili di interesse storico o artistico concessi in locazione, con smarrite divagazioni sulle competenze in materia di rimborsi ex artt. 37 e 38, D.P.R. 602/73, nella fase transitoria di riforma dell'A.F. ed in prospettiva futura, anche sul versante delle relative controversie*, in *Boll. trib.*, 1997, p. 1819; ALEMANNI, *Esclusività della speciale disciplina di cui all'art. 11, comma 2, L. n. 413/1991 per la tassazione ai fini delle imposte sui redditi degli immobili di interesse storico-artistico*, in *Boll. trib.*, 1999, p. 833; ALEMANNI, *Immobili di interesse storico o artistico: imposte sul reddito e dintorni*, in *Boll. trib.*, 1997, p. 797; BALDASSARI, *Criteri di determinazione del reddito di fabbricati di interesse storico e artistico*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1995, p. 622; BUSANI, *Determinazione della rendita catastale per gli immobili vincolati*, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 37; BUSANI, *La determinazione della base imponibile per gli immobili "vincolati" nella disciplina delle imposte sui trasferimenti*, in *Finanza Locale*, 1999, p. 625; BUSANI, *La determinazione degli estimi catastali incide sulle norme di favore?*, in *GT - Riv. giur. trib.*,

riservano un trattamento fiscale di favore agli immobili oggetto di “vincolo culturale”⁽²⁷⁰⁾:

- a) l'articolo 190, comma 3, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (il “Testo unico delle imposte sui redditi”), per il quale «*l'aggiornamento delle rendite catastali degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integra-*

2000, p. 438; CAUMONT CAIMI, *Immobili storici: nuove conferme in tema di imposte dirette e indirette*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2000, II, p. 891; CHIRICHIGNO, *Determinazione del reddito dei fabbricati di interesse storico od artistico*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 887; PADOVANI, *Riflessioni in tema di trattamento fiscale degli immobili di interesse storico ed artistico*, in *Rass. trib.*, 4/1997, p. 979; REBECCA - MORO, *Immobili di interesse storico o artistico - Imposte sul reddito e Ici, in il fisco*, 1997, p. 13261; RICCI, *L'imposizione relativa agli immobili di interesse-culturale, in il fisco*, n. 25/2001, p. 8785; SOLARINO, *Determinazione del reddito dei fabbricati d'interesse storico o artistico*, in *Boll. trib.*, 1995, p. 226; TOMASIN - ZANETTI, *Reddito fondiario degli immobili di interesse storico o artistico: una importante tappa nella storia infinita, in il fisco*, n. 48/2001, p. 15338.

⁽²⁷⁰⁾ Cfr. Corte Cost., 28 novembre 2003, n. 346, in *Boll. trib.*, 2004, p. 394, secondo cui «nessun dubbio può sussistere sulla legittimità della concessione di un beneficio fiscale relativo agli immobili di interesse storico o artistico, apparendo tale scelta tutt'altro che arbitraria o irragionevole, in considerazione del complesso di vincolo ed obblighi gravante per legge sulla proprietà di siffatti beni».

Secondo Cass., 19 novembre 1993, n. 11445, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, p. 169, «di fronte ad un così gravoso complesso di vincoli e di obblighi ai quali risulta soggetto il proprietario di immobili “notificati” ai sensi dell'articolo 3 della legge n. 1089/1939, il fatto che, per la parte più cospicua di essi (castelli e palazzi), sia stata prevista una classificazione censuaria di favore non rappresenta certo un privilegio, bensì una sorta di equa compensazione per i rilevanti pregiudizi che tali vincoli e obblighi provocano al proprietario anche sul piano economico riducendone, quindi, per quel che qui interessa la relativa capacità contributiva. (Si pensi -, tanto per prospettare uno dei tanti esempi possibili -, alle ingenti spese che il proprietario, il più delle volte, deve sostenere per riscaldare i saloni di tali edifici senza poterne abbassare i soffitti solitamente altissimi o alla sottoutilizzazione dei vani per l'impossibilità di dividerli come sarebbe più conveniente per soddisfare esigenze funzionali oggi ritenute irrinunciabili specie, per abitazioni o uffici o alberghi). Includere tali immobili (che talvolta possono arrivare a costituire addirittura una sorta di *damnosa proprietas*) nelle stesse categorie previste per gli altri immobili dei quali il proprietario ha la più libera disponibilità sarebbe, quindi, contrario al più elementare senso di giustizia tributaria e quindi, anche alla Costituzione, secondo la quale altrettanto ingiusto è sia trattare in maniera diversa soggetti che versano nelle stesse condizioni, sia trattare in maniera eguale soggetti che versano in condizioni diverse».

Cfr. pure Comm. Trib. Prov. Treviso, 23 marzo 1998, n. 83, in *Corr. Trib.*, 1998, p. 2851, secondo cui «a parere di questa Commissione, inoltre, anche sotto il profilo della ratio trova giustificazione la deroga al criterio generale di determinazione del reddito degli immobili locati, nel rilievo che i proprietari di quelli di interesse storico-artistico sono gravati da un complesso di oneri che da un lato compromettono la capacità contributiva e dall'altro limitano la disponibilità e commerciabilità dei predetti immobili. Né si può sottacere, altresì, la limitazione della disponibilità dell'immobile vincolato per effetto del diritto di prelazione dello Stato nell'ipotesi di cessione. Risulta, pertanto, evidente che la norma in esame, unitamente a quelle già operanti, è stata dettata dall'esigenza di assicurare la tutela della conservazione e della manutenzione del patrimonio artistico nazionale, attraverso l'attività dei privati ed a loro spese, sotto specifiche comminatorie di legge, ma anche con l'attribuzione di agevolazioni fiscali».

zioni, è effettuato mediante l'applicazione del minore tra i coefficienti previsti per i fabbricati. Qualora i predetti immobili risultino allibrati al catasto terreni, la relativa rendita catastale è ridotta a metà ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi»;

- b) l'articolo 11, comma 2, legge 30 dicembre 1991, n. 413, per il quale *«in ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato».*

In altri termini, per formare la rendita catastale di un fabbricato oggetto di "vincolo culturale" occorre assumere come base di calcolo la minore tra le tariffe d'estimo esistenti in una data zona censuaria (di solito, quella della classe 1 delle categorie A/4 o A/5) e poi moltiplicarla per l'unità di misura dell'estensione della unità immobiliare presa in considerazione: ad esempio, il numero dei "vani catastali" delle abitazioni)⁽²⁷¹⁾.

Il tema da affrontare è dunque se il disposto di queste norme sia limitato al solo alveo delle imposte sui redditi oppure se esse enuncino un principio generale, applicabile anche in tema di imposte indirette⁽²⁷²⁾.

⁽²⁷¹⁾ Che gli immobili "vincolati" siano insuscettibili di un'applicazione generalizzata della tariffa d'estimo (e che quindi possa assumere giustificazione un trattamento peculiare di questi immobili dal punto di vista della determinazione della loro rendita catastale) è considerazione che trova facile dimostrabilità anche nella realtà concreta. Infatti, se è ben concepibile un'operazione che, in un dato territorio, determini la caratura del "vano medio" di una data tipologia di unità immobiliare, in considerazione delle caratteristiche delle diverse unità immobiliari presenti in quello stesso territorio, in modo poi da poter moltiplicare la tariffa d'estimo attribuita a quel vano per il numero dei vani presenti in una specifica unità immobiliare al fine di ottenere da tale moltiplicazione il prodotto rappresentato dalla rendita catastale, ciò non è concepibile con riguardo agli immobili "vincolati": come applicare infatti, da un lato, al vano dell'immobile "vincolato" la stessa caratura attribuita ad una unità immobiliare "ordinaria"? Come poter determinare una tariffa d'estimo genericamente applicabile tanto ad un castello medievale posto sul cocuzzolo di una montagna, quanto ad un palazzo rinascimentale del centro storico cittadino oppure a una villa palladiana?

⁽²⁷²⁾ Dalla lettura della prassi ministeriale (cfr. R.M. n. 350574 del 16 luglio 1990; nello stesso senso R.M. n. 300890 del 1° agosto 1987) formatasi sul punto nella vigenza dell'articolo 88 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 (secondo cui «l'aggiornamento dei redditi degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni ed integrazioni, è effettuato mediante l'applicazione del minore tra i coefficienti previsti per i fabbricati»), e cioè il diretto antenato della normativa attualmente vigente, si evince che sulla «questione [...] concernente l'operatività, anche in relazione alla determinazione del valore ai fini delle imposte indirette dovute sugli atti di trasferimento, della disposizione» secondo cui «l'aggiornamento dei redditi degli immobili riconosciuti di interesse storico e artistico, ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, venga effettuato mediante l'applicazione del minimo dei coefficienti stabiliti per i fabbricati, [...] non appare fondato sostenere che abbia efficacia limitatamente alle imposte sul reddito» in quanto, stante la sua «generalità» essa è «operante tanto ai fini delle imposte dirette quanto ai fini delle imposte indirette dovute in relazione ad atti di trasferimento a titolo oneroso o gratuito».

Fanno propendere per la rilevanza di dette norme solo per le imposte sui redditi:

- a) il rilievo che la norma di cui all'articolo 190, comma 3, d.P.R. 917/1986 è contenuta appunto nel "Testo unico delle imposte sui redditi" ("Tuir"); e:
- b) la considerazione che nell'articolo 11, comma 2, legge 413/1991, si fa riferimento al «*reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico*».

Nel senso della rilevanza di dette norme al di fuori del perimetro delle imposte dei redditi si possono invece addurre:

- a) l'argomento che l'articolo 190, comma 3, d.P.R. 917/1986 è bensì contenuto nel Tuir, ma che esso dispone invero sul tema, indubbiamente più generale, dell'«*aggiornamento delle rendite catastali degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico*» e quindi in una materia, quella delle rendite catastali, che è rilevante al di là dell'ambito delle imposte sui redditi; e:
- b) l'argomento che se l'articolo 11, comma 2, legge 413/1991 bensì dispone sul «*reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico*», la norma in questione non solo ha un significativo *incipit* («*in ogni caso*»), espressione che, essendo stata scritta dal legislatore, un senso pur l'avrà e che non dovrebbe a priori essere considerata come dettata "per caso"⁽²⁷³⁾, ma anche in effetti si occupa del metodo di calcolo del «*reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico*» (da effettuarsi appunto «*mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato*»)⁽²⁷⁴⁾, ciò che, come detto, rileva anche al di fuori dell'alveo delle imposte sui redditi.

⁽²⁷³⁾ Invece, secondo Cass., 19 dicembre 2001, n. 11211, «la locuzione "in ogni caso" sta a significare che per gli immobili di interesse storico od artistico destinati ad abitazione si applica sempre la particolare disciplina prevista dal menzionato articolo 11, comma 2, senza alcuna differenza tra fabbricati goduti direttamente dal proprietario e non, e in caso di locazione tra fabbricati assoggettati o meno alla disciplina legale del canone»; insomma l'espressione "in ogni caso" non sarebbe esportabile anche nell'ambito delle imposte indirette.

⁽²⁷⁴⁾ Cfr. Cass., 18 marzo 1999, n. 2442, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, II, p. 1031, secondo cui «il significato letterale delle parole "in ogni caso"» va inteso «quale espressione dell'intento del legislatore di sottoporre quei particolari fabbricati all'unico criterio della rendita catastale, con il beneficio della scelta della tariffa inferiore nella zona [...]; pertanto, l'articolo 11 secondo comma della legge n. 413 del 1991 deve essere inteso come norma recante l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici d'interesse storico od artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe d'estimo della zona».

Anche per Cass., 11 giugno 1999, n. 5740, in *Giust. civ. mass.*, 1999, p. 1324, «l'articolo 11 secondo comma della legge n. 413 del 1991 deve essere inteso come norma contenente l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici d'interesse storico od artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe d'estimo della zona, a prescindere dalla locazione del bene a canone superiore».

Secondo Cass., 13 luglio 1999, n. 7408, in *Giust. civ.*, 2000, I, p. 380, circa l'interpretazione della locuzione «"in ogni caso"», con la quale si apre il secondo comma del citato articolo 11, [...], se le

Orbene, tale "reddito" cui si riferisce l'articolo 11, comma 2, legge 413/1991, evidentemente altro non è che la "rendita catastale": lo dimostrano con evidenza gli articoli 36 (intitolato "Reddito dei fabbricati") e 37 (intitolato appunto "Determinazione del reddito dei fabbricati") del d.P.R. 917/1986, secondo cui «*il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana*» (articolo 36, comma 1) e «*il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta*» (articolo 37, comma 1).

In sostanza, se per "reddito del fabbricato" si intende la "rendita catastale" quando si legge l'articolo 37, Tuir, non pare diversamente poter essere quando si legge e si interpreta l'articolo 11 della legge 413/1991: in altri termini, quando dunque nell'articolo 11 della legge 413 si parla di determinazione del "reddito"

parole hanno un senso, [essa, *n.d.A.*] non può non essere intesa come espressiva dell'intento del legislatore di sottoporre la determinazione del reddito di tale particolare categoria di fabbricati, quale che sia la loro utilizzazione (vale a dire "in ogni caso"), all'unico criterio della rendita catastale».

Secondo Comm. Trib. Prov. Treviso, 23 marzo 1998, n. 83, in *Corr. Trib.*, 1998, p. 2851, «l'espressione "in ogni caso" significa incontestabilmente che la menzionata disciplina innovativa degli immobili notificati è applicabile a tutte le situazioni che si potranno verificare, senza alcuna eccezione o limitazione. [...] Ne discende che l'interpretazione letterale della norma in esame e la sua collocazione sistematica inducono a ritenere inequivocabilmente, che il legislatore abbia inteso introdurre un differente strumento di determinazione del reddito fondiario per gli immobili vincolati ai sensi dell'art. 3 della legge n. 1089/1939».

Per Comm. Trib. I grado di Reggio nell'Emilia, 5 marzo 1996, n. 20, in *Boll. trib.*, 1997, p. 411, «la locuzione "in ogni caso" non lascia dubbio alcuno. La locuzione non può essere interpretata se non nel suo preciso senso letterale e cioè: in ogni caso di utilizzazione del bene tutelato, comunque sia classato, lo stesso deve essere sempre assoggettato ad imposizione sulla base della minore delle tariffe d'estimo vigenti previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato».

Nel medesimo senso cfr. anche Comm. Trib. Prov. Parma, 6 dicembre 1999, n. 404, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, p. 436; Comm. Trib. Prov. Parma, 22 giugno 2000, in *Arch. locazioni*, 2000, p. 772; Comm. Trib. Prov. Piacenza, 18 dicembre 2001, n. 104, in *il fisco*, 2002, p. 1532; e Circolare prot. n. 999624 del 2 febbraio 1999 della Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte.

Contra C.M. n. 34/E del 12 febbraio 1999 (sulla quale vedasi BUSANI, *Per le tasse sulla casa effetti ancora al buio*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 febbraio 1999; BUSANI, *Per i beni storici imposte indirette senza sconti*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 febbraio 1999; BUSANI, *Posizioni contrastanti dell'a.f. sul trasferimento di immobili vincolati*, in *Corr. Trib.*, 1999, 821), secondo cui, ai fini delle imposte indirette, la base imponibile dei beni trasferiti non può determinarsi utilizzando rendite catastali formate con la minore delle tariffe d'estimo assegnate al Comune in cui i beni in questione sono ubicati, così come invece avviene per le imposte dirette: «in materia di imposta di registro, non essendovi una specifica normativa in tal senso, [è, *n.d.A.*] esclusa la possibilità di determinare la base imponibile facendo riferimento alla minore delle tariffe d'estimo per le abitazioni nella zona censuaria nella quale è sito il fabbricato». Nel medesimo senso cfr. Cass., 27 agosto 2004, n. 17152, in *Boll. trib.*, 2005, p. 306; Cass., 29 maggio 2006, n. 12796, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Cass., 2 marzo 2009, n. 4931, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Cass., 8 maggio 2009, n. 10658, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Cass., 2 ottobre 2009, n. 21144, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

degli immobili “vincolati”, si sta evidentemente facendo riferimento al modo di determinazione della loro “rendita catastale” e quindi alla definizione della loro “base imponibile”. Ciò che, evidentemente, non può aver rilievo nel solo settore delle imposte dirette, in quanto anche nelle imposte indirette, quando si applica il principio del “prezzo-valore”, la rendita catastale rappresenta il metodo di definizione dell’entità su cui applicare le aliquote d’imposta.

Infine, non è un argomento seriamente sostenibile⁽²⁷⁵⁾ quello secondo il quale la normativa in esame non sarebbe applicabile al campo delle imposte indirette in quanto, in quest’ultimo, già altre “agevolazioni” presidierebbero la materia dei beni “culturali” (ad esempio, nel campo dell’imposta di registro, l’articolo 1, comma 1, quarto periodo, TP1)⁽²⁷⁶⁾: basti solo pensare che il ragionamento che qui si sta svolgendo attiene alla determinazione della base imponibile (mentre nell’articolo 1, comma 1, quarto periodo, TP1, ci si occupa di determinazione dell’imposta) e che la cumulabilità di agevolazioni non è fenomeno eccezionale ma assolutamente ricorrente⁽²⁷⁷⁾.

⁽²⁷⁵⁾ Eppure sostenuto con vigore da C.M. n. 34/E del 12 febbraio 1999; e da Cass., 27 agosto 2004, n. 17152, *Boll. trib.*, 2005, p. 306; e Cass., 29 maggio 2006, n. 12796, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

⁽²⁷⁶⁾ Secondo Cass., 18 marzo 1999, n. 2442, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, II, p. 1031, «il riportato principio non può essere contrastato con apprezzamenti sull’opportunità della scelta legislativa, né con dubbi sulla costituzionalità di essa, tenendosi conto che l’assegnazione di decisività al reddito catastale, anche in caso di maggiore entità del canone di locazione, trova ragionevole giustificazione nell’esigenza di agevolare i proprietari di quegli immobili e nell’obiettiva difficoltà di desumere dal reddito locativo il reddito effettivo, per la forte incidenza dei costi di manutenzione e conservazione degli immobili medesimi».

Per Cass., 13 luglio 1999, n. 7408, in *Giust. civ.*, 2000, I, p. 380, «appare allora evidente che il minor livello della rendita catastale, risultante dall’applicazione del citato art. 11, secondo comma, legge 413/91, aumenterebbe il numero dei casi in cui il reddito del fabbricato concesso in locazione viene ad essere determinato sulla base del reddito “effettivo”, anziché di quello catastale. Con un innegabile aggravio per una categoria di contribuenti ai quali invece il legislatore, nel solco di una tradizione legislativa consolidata (art. 2, legge 2 agosto 1982, n. 512), maturata nel rispetto di impegni presi sul piano internazionale (Accordo di Lake Success, New York 22 novembre 1950, ratificato con legge 9 marzo 1961, n. 345) e che trova precisi riscontri anche sul piano costituzionale (art. 9), aveva invece inteso concedere un trattamento di favore, in considerazione degli oneri e dei vincoli che gravano sulla utilizzazione dei beni in questione (Cass. 19 novembre 1993, n. 11445)».

⁽²⁷⁷⁾ Nessuno ha mai dubitato, ad esempio, della cumulabilità dell’abbattimento a metà dell’Invim, derivante dalla richiesta dell’agevolazione “prima casa”, con l’ulteriore riduzione ad un quarto derivante dal fatto che la transazione immobiliare in questione riguardasse un immobile “vincolato” e quindi con la statuizione che l’imposta «è ridotta al 25 per cento per gli incrementi di valore degli immobili di interesse artistico, storico o archeologico soggetti alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, a condizione che in base a certificazione del competente organo della pubblica amministrazione gli obblighi stabiliti per la conservazione e la protezione dell’immobile risultino adempiuti fino alla data del suo trasferimento o a quella del compimento del decennio» (articolo 25, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643).

Inoltre, si pensi alla cumulabilità, pienamente riconosciuta dalle Finanze, della detrazione degli interessi derivanti da mutui “prima casa” (concessa dall’articolo 15, comma 1, lett. b), d.P.R.

1.6. Le cessioni di immobili soggette a Iva

Il principio di alternatività tra l'Iva e l'imposta di registro (articolo 5, comma 2, TUR; articolo 40, comma 1, TUR) impone che si affrontino anche le principali tematiche dei trasferimenti immobiliari rientranti nel campo applicativo dell'Iva, al fine appunto di stabilire l'esatta linea di confine tra le due imposte.

1.6.1. La regola generale

Sono "soggette" a Iva (anche se, come oltre si dirà, si tratti di operazioni che, in determinati casi, sono qualificate come "esenti" dall'imponibilità a Iva), e pertanto rientrano nel campo applicativo dell'imposta sul valore aggiunto, le «cessioni di beni [...] effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni» (articolo 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)⁽²⁷⁸⁾.

22 dicembre 1986 n. 917) con la detrazione per gli interessi derivanti da mutui contratti per interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente, ai sensi dell'articolo 1, d.l. 31 dicembre 1996, n. 669 (nella circolare 13 giugno 1997 n. 167/E, esplicativa del provvedimento, si legge infatti che "il beneficio in questione può coesistere con quello previsto per l'acquisto di unità immobiliari utilizzate come abitazione principale"); così come non si discute della cumulabilità della detrazione del 41/36 per cento delle spese sostenute in interventi edilizi (concessa dall'articolo 1, legge 27 dicembre 1997 n. 449) con la detrazione delle spese (concessa dall'articolo 15, comma 1, lett. g), d.P.R. 26 aprile 1986 n. 917) effettuate in immobili "vincolati" (anzi, qui la legge 449 si occupa specificamente del cumulo delle agevolazioni, disponendo l'abbattimento alla metà di quest'ultima quando concorra con la prima).

⁽²⁷⁸⁾ Cfr. Cass., 12 luglio 2004, n. 12853, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, 2, p. 1645, secondo cui «la cessione di un immobile di proprietà di coniugi in regime di comunione legale dei beni e utilizzato per l'esercizio dell'impresa individuale di uno di essi è soggetta ad Iva: tale soggezione è assorbente rispetto a quella ad imposta di registro, in quanto, dal punto di vista tributario, la cessione non è un atto plurimo avente ad oggetto singole quote di comune proprietà valutabili separatamente in dipendenza della natura dei soggetti proprietari, ma un atto unitario, rilevante oggettivamente come atto d'impresa».

Nello stesso senso, cfr. Cass., 23 febbraio 1998, n. 1934, in *Giur. it.*, 1999, c. 1335, secondo cui «la cessione da parte di coniugi, in regime di comunione legale dei beni, di un immobile realizzato da uno solo di essi nell'accertato esercizio della sua attività commerciale su un suolo di proprietà comune, resta assoggettata, anche per la quota di comproprietà del coniuge non imprenditore, all'imposta sul valore aggiunto, ed all'imposta fissa di registro; ne consegue che la cessione del bene, nella fattispecie, pone in essere un atto d'impresa, il cui assoggettamento ad Iva è assorbente e non può non abbracciare l'atto nella sua unità e globalità, mentre il terzo acquirente non può rivestire di fronte ad un atto per lui unico ed economicamente inscindibile la qualità di contribuente inciso ai fini dell'Iva e di debitore solidale, "pro quota", dell'imposta proporzionale di registro».

Si veda però Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 106 del 20 marzo 2008 (sul caso della cessione di un'area edificabile effettuata da tre fratelli comproprietari, uno solo dei quali imprenditore agricolo, tra l'altro coniugato in regime di comunione legale dei beni), ove l'Amministrazione ha ritenuto fuori campo Iva la cessione delle quote dei comproprietari non imprenditori e del coniuge del comproprietario imprenditore, anche sulla scorta della considerazione che nella sentenza C-25/03 del 21 aprile 2005 della Corte di Giustizia, in tema di diritto alla detrazione

Per «*cessioni di beni*» si intendono gli «*atti a titolo oneroso*⁽²⁷⁹⁾ *che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere*» (articolo 2, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)⁽²⁸⁰⁾, e quindi anche su beni immobili.

Fanno eccezione «*le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria*», le quali «*non sono considerate cessioni di beni*» ai fini Iva, con la conseguenza che ad esse non si applica l'Iva (ma l'imposta di registro, con le aliquote disposte nell'articolo 1, TPI)⁽²⁸¹⁾.

1.6.2. Le aliquote

Alle predette «*cessioni di beni*», qualora siano “imponibili a Iva” (e cioè ove non si tratti di operazioni qualificate come “esenti” dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, di cui si tratterà oltre) si applicano le seguenti aliquote:

a) l'aliquota del 4 per cento per:

a.1) le cessioni di «*case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ancorché non ultimate,*

dell'imposta sul valore aggiunto pagata per le spese di costruzione di un edificio posseduto da due coniugi in comproprietà e destinato parzialmente all'esercizio dell'attività d'impresa esercitata da uno dei due, è stato affermato che «il diritto alla deduzione deve essere riconosciuto ai coniugi individualmente considerati, laddove possiedono lo status di soggetto passivo»; «la comunione costituita dai coniugi» infatti «non è soggetto passivo e non può portare in detrazione l'Iva a monte».

⁽²⁷⁹⁾ Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 4), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, «*costituiscono [...] cessioni di beni: [...] 4) le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis*»; dovendosi precisare peraltro che, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 12), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono esenti da Iva «*le cessioni di cui al n. 4) dell'art. 2 fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS*».

⁽²⁸⁰⁾ Secondo Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 405 del 30 ottobre 2008 (in una fattispecie di cessione dell'usufrutto per quindici anni da parte di una società a responsabilità limitata ai suoi soci, entro quattro anni dalla fine dei lavori di costruzione), la concessione dell'usufrutto di un'abitazione deve essere assoggettata alle regole del contratto di locazione. L'Amministrazione ha dunque ritenuto tale operazione non imponibile a Iva - come trasferimento di diritto reale immobiliare - ma esente da Iva - quale locazione di abitazione - con conseguente applicazione dell'imposta proporzionale di registro.

⁽²⁸¹⁾ Cfr. pure l'articolo 51, legge 21 novembre 2000, n. 342, secondo cui «*non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, 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*».

purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131» (n. 21), Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633);

a.2) *le cessioni di «costruzioni rurali destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, cedute da imprese costruttrici⁽²⁸²⁾, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, sempre che ricorrano le condizioni di cui all'articolo 9, comma 3, lettere c) ed e), del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133» (n. 21-bis), Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633);*

a.3) *le «assegnazioni, anche in godimento, di case di abitazione di cui al numero 21), fatte a soci da cooperative edilizie e loro consorzi» (n. 26), Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633);*

b) l'aliquota del 10 per cento per le cessioni di:

b.1) *«opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865; linee di trasporto metropolitane tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso; impianti di produzione e reti di*

⁽²⁸²⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 «in base ai criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa in relazione al previgente regime di tassazione degli immobili (Circolare 11 luglio 1996 n. 182/E) si deve ritenere che [...] possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi" oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori».

Cfr. nello stesso anche C.M. n. 45 del 2 agosto 1973, secondo cui sono imprese costruttrici quelle imprese che svolgono, anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva rivendita, a nulla rilevando che la materiale esecuzione dei lavori sia stata, eventualmente, affidata ad altre imprese; R.M. n. 391795 del 29 novembre 1982, con la quale è stato ribadito che ha la qualità di costruttore qualunque imprenditore che abbia provveduto a costruire immobili aventi le caratteristiche prescritte, a prescindere dall'oggetto della sua normale attività e dai motivi per i quali gli edifici sono stati costruiti; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 93/E del 23 aprile 2003, secondo la quale la qualità di costruttore viene assunta dalla società conferitaria dell'azienda appartenuta al conferente che, mediante quel complesso organizzato di beni, poi conferito, assunse la qualità di costruttore.

In altri termini (cfr. R.M. n. 363855 del 23 giugno 1979), la qualità di costruttore non è una qualità soggettiva del soggetto imprenditore, ma una qualità oggettiva dell'azienda per mezzo della quale l'imprenditore esercita la propria attività d'impresa. Cfr. pure C.M. n. 182/E/III-7-654 dell'11 luglio 1996, secondo cui «nella categoria delle imprese costruttrici rientrano a pieno titolo le società cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci».

distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-foto-voltaica ed eolica; impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione; edifici di cui all'art. 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659⁽²⁸³⁾, assimilati ai fabbricati di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modificazioni» (n. 127-quinquies), Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633);

b.2) «*case di abitazione⁽²⁸⁴⁾ non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, anche se assegnate in proprietà o in godimento a soci da cooperative edilizie e loro consorzi, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, qualora non ricorrano le condizioni richiamate nel n. 21) della parte seconda della presente tabella* (n. 127-undecies), Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633);

b.3) *fabbricati⁽²⁸⁶⁾ o porzioni di fabbricato, diversi dalle predette case di*

⁽²⁸³⁾ Si tratta degli edifici di cui all'articolo 2, comma 2, r.d. 21 giugno 1938, n. 1094, convertito in legge 5 gennaio 1939, n. 35, vale a dire «*gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli educandati, gli asili infantili, gli orfanotrofi e simili*».

⁽²⁸⁴⁾ Per «*casa di abitazione*» si intende «*ogni costruzione destinata a dimora delle persone e delle loro famiglie, cioè strutturalmente idonea ad essere utilizzata ad alloggio stabile di singole persone o di nuclei familiari, a nulla rilevando la circostanza che la stessa sia abitata in via permanente o saltuaria*» (C.M. n. 14 del 17 aprile 1981).

Secondo C.M. 182/E dell'11 luglio 1996 sussiste la destinazione abitativa per tutte le unità immobiliari «classificate» o «classificabili» in Catasto nelle categorie dalla A/1 alla A/11 con la esclusione della categoria A/10 (uffici), dal che discenderebbe che vanno considerate quali abitazioni:

- a) le unità immobiliari non accatastate come tali ma utilizzate comunque come abitazione e dotate dei requisiti che le rendono idonee ad essere qualificate come abitazioni;
- b) le unità immobiliari in corso di costruzione o di ristrutturazione, ove il provvedimento abilitativo comunale assenta la realizzazione di una abitazione.

Sulla prevalenza delle risultanze catastali rispetto alla effettiva destinazione, cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 13 febbraio 2006; sulla prevalenza invece dell'utilizzo «di fatto» rispetto alla formale classificazione catastale (non conforme a detto utilizzo) cfr., ad esempio, R.M. n. 430182 del 19 aprile 1991, R.M. n. 431369 del 28 luglio 1992, C.M. 182/E dell'11 luglio 1996 e Cass., 7 agosto 2008, n. 21332, in *il fisco*, 2008, p. 6165.

⁽²⁸⁵⁾ Si può trattare indifferentemente di case unifamiliari, di abitazioni facenti parte di edifici «Tupini» o di abitazioni facenti parte di edifici non qualificabili in termini di «edifici Tupini».

⁽²⁸⁶⁾ Con il termine «fabbricato» o «edificio» si fa riferimento in genere a «*qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome*» (C.M. Lavori Pubblici n. 1820 del 23 luglio 1960).

abitazione, di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408⁽²⁸⁷⁾⁽²⁸⁸⁾ e

⁽²⁸⁷⁾ Pertanto, l'aliquota del 10 per cento si applica alla cessione di:

- a) case di abitazione non di lusso (qualora non sia applicabile l'agevolazione "prima casa", la quale abbatterebbe l'aliquota al 4 per cento), essendo irrilevanti (per la norma in esame) sia la natura di "impresa costruttrice" del soggetto cedente sia le caratteristiche costruttive del fabbricato (e cioè che esso sia un fabbricato "Tupini");
- b) interi edifici, se dotati delle caratteristiche di cui alla "legge Tupini", se la cessione sia effettuata (per la norma in esame) da imprese costruttrici;
- c) porzioni non abitative facenti parte di "fabbricati Tupini", se la cessione sia effettuata da imprese costruttrici.

Di conseguenza, secondo C.M. n. 1 del 2 marzo 1994, si deve applicare l'aliquota ordinaria del 20 per cento alle cessioni di:

- a) interi fabbricati non dotati delle caratteristiche di cui alla "legge Tupini" (va peraltro osservato che non appare francamente comprensibile come si debba assoggettare la cessione dell'intero fabbricato all'aliquota del 20 per cento e non si possa invece scorporare dall'unico corrispettivo - indicando in fattura gli imponibili assoggettati ad aliquote diverse, ai sensi dell'articolo 21, comma 3, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - la parte riferibile alla cessione delle abitazioni, da tassare, a seconda dei casi, con l'aliquota del 4 per cento o con l'aliquota del 10 per cento, e la parte riferibile alle porzioni non abitative, da tassare con l'aliquota del 20 per cento; in altri termini il n. 127-undecies dovrebbe essere interpretato nel senso che, ove sia ceduta una porzione abitativa, sia *stand alone*, sia nell'ambito della cessione "in blocco" di un'entità maggiore, che cioè comprenda unità abitative e non abitative, l'aliquota applicabile è quella del 10 per cento per le unità di natura abitativa e quella del 20 per cento per le unità di natura non abitativa, e ciò anche perché, se non fosse possibile raggiungere questo risultato con la stipula di un unico atto, inevitabilmente la prassi si dirigerebbe verso la stipula di una pluralità di atti, contestuali o non, con il risultato di evitare il problema; per un caso nel quale l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto legittima la distinzione dei corrispettivi delle varie unità cedute in blocco, cfr. C.M. n. 182/E dell'11 luglio 1996, ove si legge che «nel caso, invece, in cui sia ceduto un fabbricato contenente unità immobiliari destinate solo in parte ad uso abitativo, il cedente, ove non rientri nelle categorie di soggetti sopra elencate, dovrà evidenziare distintamente i corrispettivi relativi alle vendite di abitazioni dagli altri relativi alle unità non abitative, atteso il diverso regime tributario, Iva o registro, previsto dal legislatore»);
- b) porzioni non abitative ubicate in un edificio privo delle caratteristiche di cui alla "legge Tupini";
- c) interi fabbricati aventi bensì le caratteristiche di cui alla "legge Tupini", se la cessione è effettuata da un soggetto diverso dalle "imprese costruttrici";
- d) porzioni non abitative ubicate in un edificio dotato delle caratteristiche di cui alla "legge Tupini", se la cessione è effettuata da un soggetto diverso dalle "imprese costruttrici".

⁽²⁸⁸⁾ L'articolo 13, legge 2 luglio 1949, n. 408 (cosiddetta "legge Tupini", espressione dalla quale il gergo professionale deriva la qualificazione come "fabbricato Tupini" dell'edificio che presenti le caratteristiche di cui alla legge in esame), si riferisce alle «*case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso*». Per capire il significato di questa norma, occorre leggerla in connessione con i seguenti altri provvedimenti:

- a) l'articolo 1, legge 6 ottobre 1962, n. 1493, il quale sancì che «*le agevolazioni fiscali previste per le case di abitazione non di lusso dalle leggi 2 luglio 1949, n. 408, 16 aprile 1954, n. 112, 27 gennaio 1955, n. 22, 15 marzo 1956, n. 166, 27 dicembre 1956, n. 1416, e 10 dicembre 1957, n. 1218, sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi, quando, a questi ultimi, sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra*»; nonché:

successive modificazioni ed integrazioni, ancorché non ultimati, purché per-

- b) l'articolo unico, legge 2 dicembre 1967, n. 1212, il quale dispose che «l'articolo 1 della legge 6 ottobre 1962, n. 1493, deve intendersi nel senso che le agevolazioni fiscali menzionate nell'articolo stesso sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi, quando ai negozi sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra.

Per la concessione delle suddette agevolazioni è pertanto necessario e sufficiente che ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- a) *che almeno il 50 per cento più uno della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazioni;*
 b) *che non più del 25 per cento della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato a negozi».*

In giurisprudenza, sul tema della considerazione dei locali accessori ai fini dei "requisiti Tupini", è stato variamente ritenuto che:

- a) «i termini "uffici" e "negozi" usati nell'articolo 13, legge 2 luglio 1949, n. 408 non vanno intesi in modo estensivo, così da ricomprendere anche i locali che fanno parte di un edificio per abitazione e che pur senza integrare la superficie prettamente abitativa siano in un rapporto di sussidiarietà e dipendenza, come le autorimesse, stante la funzione di naturale accessorietà di detti locali rispetto all'abitazione stessa»: Cass., 6 aprile 1990, n. 2910, in *il fisco*, 1990, p. 4289 (cfr. nello stesso senso anche Cass., 2 marzo 1990, n. 1651, in *Rep. Foro it.*, 1990, voce *Tributi in genere*, n. 753);
- b) «il computo della superficie destinata ad abitazione (51 per cento della superficie totale dei piani sopraterre) deve comprendere anche l'area dei locali destinati a garages, tenuto conto che detti locali, attesa la loro classificazione catastale, non possono essere equiparati ai negozi, per i quali ultimi sussiste invece l'ulteriore e specifico limite del 25 per cento della superficie totale dei piani sopraterre, fissato dall'articolo unico della legge 2 dicembre 1967 n. 1212»: Comm. Trib. Centr., 16 gennaio 1989, n. 292, in *Rep. Foro it.*, 1989, voce, *Tributi in genere*, n. 711;
- c) «nell'interpretazione della legge 2 luglio 1949 n. 408 i termini uffici e negozi devono essere intesi in senso lato comprensivo di tutti quei locali che fanno parte di un edificio per abitazioni non di lusso e che sono capaci di produrre un reddito proprio e diverso da quello delle case di abitazione e comunque ad esse non assimilabile, nei confronti dei quali la concessione delle agevolazioni fiscali è subordinata alla ricorrenza di un determinato rapporto tra la loro superficie e quella dei piani sopraterre; pertanto anche i magazzini e i depositi, ossia anche i locali non destinati alla vendita delle merci e dei servizi, a condizione che essi siano oggettivamente strutturati e strumentalmente connessi, siccome esigenza prioritaria di quelle attività e purché risultino nel rapporto proporzionale fissato dalla legge 2 dicembre 1967 n. 1212, devono essere compresi, ai fini dell'agevolazione fiscale, nell'ampia categoria dei negozi»: Comm. Trib. Centr., 11 novembre 1983, n. 3567, in *il fisco*, 1984, p. 2320;
- d) «ai fini della verifica del rapporto tra locali destinati ad uffici e negozi, richiesto dalla legge 6 ottobre 1962 n. 1493, nella interpretazione fornita dalla legge 2 dicembre 1967 n. 1212, per la applicazione dei benefici fiscali recati dalla legge 2 luglio 1949 n. 408, rientrano nel concetto di abitazione e vanno pertanto computati nell'area a tale scopo destinata e che non deve essere inferiore al cinquantuno per cento della superficie complessiva fuori terra, anche i locali adibiti a soffitta-mansarda, che sono da considerare come accessori delle abitazioni e non come spazi diversi dalle abitazioni»: Comm. Trib. Centr., 12 dicembre 1985 - 21 gennaio 1986, n. 525, in *Comm. Trib. Centr.*, 1986, I, p. 65;
- e) «il computo della superficie totale dei piani sopra terra deve essere effettuato considerando, oltre i muri esterni, tutti i locali siti al livello dell'ingresso dell'edificio ed ai piani

manga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici»⁽²⁸⁹⁾ (n. 127-undecies), Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633);

b.4) «fabbricati o porzioni di fabbricati⁽²⁹⁰⁾ sui quali sono stati eseguiti⁽²⁹¹⁾ interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo⁽²⁹²⁾, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi» (n.

superiori, ivi compresi quelli aventi natura e destinazione accessoria, ma costituenti parti integranti il medesimo fabbricato (scale, androni, locali per caldaie ed ascensori, ecc.) e quando l'edificio sia costruito fra strade a livelli diversi, tale computo deve essere operato dal livello dell'ingresso posto sulla strada inferiore, ancorché rispetto alla strada superiore alcuni vani possano risultare interrati»: Cass., 11 gennaio 1982, n. 99, in *Rep. Foro it.* 1982, voce *Fabbricati (imposta)*, n. 13.

⁽²⁸⁹⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 «in base ai criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa in relazione al previgente regime di tassazione degli immobili (Circolare 11 luglio 1996 n. 182/E) si deve ritenere che [...] possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi" oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori».

Cfr. nello stesso anche C.M. n. 45 del 2 agosto 1973, secondo cui sono imprese costruttrici quelle imprese che svolgono, anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva rivendita, a nulla rilevando che la materiale esecuzione dei lavori sia stata, eventualmente, affidata ad altre imprese; R.M. n. 391795 del 29 novembre 1982, con la quale è stato ribadito che ha la qualità di costruttore qualunque imprenditore che abbia provveduto a costruire immobili aventi le caratteristiche prescritte, a prescindere dall'oggetto della sua normale attività e dai motivi per i quali gli edifici sono stati costruiti; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 93/E del 23 aprile 2003, secondo la quale la qualità di costruttore viene assunta dalla società conferitaria dell'azienda appartenuta al conferente che, mediante quel complesso organizzato di beni, poi conferito, assume la qualità di costruttore.

In altri termini (cfr. R.M. n. 363855 del 23 giugno 1979), la qualità di costruttore non è una qualità soggettiva del soggetto imprenditore, ma una qualità oggettiva dell'azienda per mezzo della quale l'imprenditore esercita la propria attività d'impresa. Cfr. pure C.M. n. 182/E/III-7-654 dell'11 luglio 1996, secondo cui «nella categoria delle imprese costruttrici rientrano a pieno titolo le società cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci».

⁽²⁹⁰⁾ Parlando di «fabbricati» la legge qui si riferisce a qualsiasi tipologia di edificio, e quindi indistintamente ad abitazioni, uffici, opifici, eccetera.

⁽²⁹¹⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007, con riferimento alla cessione di fabbricati sui quali oggetto di lavori di recupero, detta «cessione si deve ritenere imponibile ad Iva a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento perché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione. Se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire o è stata presentata la denuncia di inizio attività ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione».

⁽²⁹²⁾ Le lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457 (ora lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 3, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, "Testo unico dell'edilizia") concernono gli:

«a) interventi di manutenzione ordinaria, quelli che riguardano le opere di riparazione, rin-

127-quinquiesdecies), Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633);

- c) l'aliquota del 20 per cento (articolo 16, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) in ogni altro caso diverso dai precedenti (ad esempio, per il caso della cessione di un fabbricato non abitativo privo dei requisiti "Tupini"; o di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria)⁽²⁹³⁾.

1.6.3. Le cessioni esenti da Iva

Occorre poi considerare che l'articolo 10, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dichiara «*esenti dall'imposta*» (con il che il cedente non addebita nella fattura alcunché a titolo di Iva: articolo 21, comma 6, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), tra l'altro, le seguenti operazioni (alle quali l'imposta di registro va poi applicata con le modalità che più oltre verranno indicate):

- a) «*le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al n. 8-ter*» (e pertanto le cessioni dei fabbricati diversi - quali sono, ad esempio, le abitazioni - da quelli «*strumentali che per le loro caratteristiche non sono*

novamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti»; e gli:

- «*b) interventi di manutenzione straordinaria, le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso*».

Le lettere c), d) ed e) del comma 1 dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457 (ora lettere c), d) e f) del comma 1 dell'articolo 3, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, "Testo unico dell'edilizia") concernono gli:

- «*c) interventi di restauro e di risanamento conservativo, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio*»;

- «*d) interventi di ristrutturazione edilizia, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti*»; e gli:

- «*f) interventi di ristrutturazione urbanistica, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico - edilizio con altro diverso mediante un insieme sistematico di interventi edilizi anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale*».

⁽²⁹³⁾ Come già detto, sono infatti fuori campo Iva «*le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria*», ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. c), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni»)⁽²⁹⁴⁾ (articolo 10, comma 1, n. 8-bis, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), salvo che si tratti di:

a.1) cessioni «*effettuate dalle imprese costruttrici*»⁽²⁹⁵⁾ *degli stessi [...] entro quattro anni*⁽²⁹⁶⁾ *dalla data di ultimazione della costruzione [...]*⁽²⁹⁷⁾ ⁽²⁹⁸⁾

⁽²⁹⁴⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006, la natura abitativa o strumentale di un dato fabbricato dipende dalla sua classificazione catastale, a prescindere, quindi, dal loro effettivo utilizzo.

⁽²⁹⁵⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 «in base ai criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa in relazione al previgente regime di tassazione degli immobili (Circolare 11 luglio 1996 n. 182/E) si deve ritenere che [...] possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi" oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori».

Cfr. nello stesso anche C.M. n. 45 del 2 agosto 1973, secondo cui sono imprese costruttrici quelle imprese che svolgono, anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva rivendita, a nulla rilevando che la materiale esecuzione dei lavori sia stata, eventualmente, affidata ad altre imprese; R.M. n. 391795 del 29 novembre 1982, con la quale è stato ribadito che ha la qualità di costruttore qualunque imprenditore che abbia provveduto a costruire immobili aventi le caratteristiche prescritte, a prescindere dall'oggetto della sua normale attività e dai motivi per i quali gli edifici sono stati costruiti; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 93/E del 23 aprile 2003, secondo la quale la qualità di costruttore viene assunta dalla società conferitaria dell'azienda appartenuta al conferente che, mediante quel complesso organizzato di beni, poi conferito, assunse la qualità di costruttore.

In altri termini (cfr. R.M. n. 363855 del 23 giugno 1979), la qualità di costruttore non è una qualità soggettiva del soggetto imprenditore, ma una qualità oggettiva dell'azienda per mezzo della quale l'imprenditore esercita la propria attività d'impresa. Cfr. pure C.M. n. 182/E/III-7-654 dell'11 luglio 1996, secondo cui «nella categoria delle imprese costruttrici rientrano a pieno titolo le società cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci».

⁽²⁹⁶⁾ Se siano pagati acconti (sui quali sia stata regolarmente addebitata l'Iva all'acquirente), prima della scadenza del quarto anno, e vi siano da effettuare ulteriori pagamenti (o solo il saldo del prezzo) posteriormente al quarto anno, questi ultimi pagamenti sono Iva esenti (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007), cosicché l'acquirente deve pagare l'imposta di registro (sulla base imponibile rappresentata dal valore di detti pagamenti posteriori al quarto anno oppure determinata in base alle regole del "prezzo - valore").

⁽²⁹⁷⁾ Il concetto di ultimazione della costruzione si ha evidentemente nel momento («*ultimazione dei lavori di finitura dell'intervento*») individuato nell'articolo 25, comma 1, del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 ("Testo Unico dell'Edilizia") e cioè dalla data da cui decorrono i quindici giorni entro i quali deve essere presentata al Comune la domanda per il rilascio del certificato di agibilità. Non pare quindi ci si possa riferire al concetto di "venuta ad esistenza" recato dall'articolo 2645-bis, comma 6, del codice civile, in tema di trascrizione di contratto preliminare, avente ad oggetto un "immobile futuro", per il quale è da intendersi venuto ad esistenza l'immobile del quale sia stato realizzato «*il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità, e [del quale] sia stata completata la copertura*».

Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007, «il concetto di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino dell'immobile» deve «essere individuato con riferimento al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo. Pertanto, [...] si deve considerare ultimato l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del

o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata» (articolo 10, comma 1, n. 8-bis, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633);

- a.2) cessioni «effettuate [...] dalle imprese che vi hanno eseguito⁽²⁹⁹⁾, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457⁽³⁰⁰⁾, entro quattro anni dalla data di ultimazione [...] dell'intervento⁽³⁰¹⁾ o anche

direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli 23 e 24 del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380. Inoltre, si deve ritenere "ultimato" anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata».

⁽²⁹⁸⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007, «la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo» è «esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8-bis) e 8-ter) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad Iva».

⁽²⁹⁹⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007, con riferimento alla cessione di fabbricati sui quali oggetto di lavori di recupero, detta «cessione si deve ritenere imponibile ad Iva a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento perché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione. Se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire o è stata presentata la denuncia di inizio attività ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione».

⁽³⁰⁰⁾ Le lettere c), d) ed e) del comma 1 dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457 (ora lettere c), d) e f) del comma 1 dell'articolo 3, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, "Testo unico dell'edilizia") concernono gli:

«c) *interventi di restauro e di risanamento conservativo, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio»;*

«d) *interventi di ristrutturazione edilizia, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti»;* e gli:

«f) *interventi di ristrutturazione urbanistica, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso mediante un insieme sistematico di interventi edilizi anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale».*

⁽³⁰¹⁾ Il concetto di ultimazione della costruzione si ha evidentemente nel momento («*ultimazione dei lavori di finitura dell'intervento*») individuato nell'articolo 25, comma 1, del d.P.R. 6

successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata» (articolo 10, comma 1, n. 8-bis, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633);

- b) *«le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni» (articolo 10, comma 1, n. 8-ter, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) salvo che si tratti di cessioni:*

b.1) *«effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento⁽³⁰²⁾ ⁽³⁰³⁾, dalle imprese costruttrici⁽³⁰⁴⁾ degli stessi o*

giugno 2001, n. 380 ("Testo Unico dell'Edilizia") e cioè dalla data da cui decorrono i quindici giorni entro i quali deve essere presentata al Comune la domanda per il rilascio del certificato di agibilità. Non pare quindi ci si possa riferire al concetto di "venuta ad esistenza" recato dall'articolo 2645-bis, comma 6, del codice civile, in tema di trascrizione di contratto preliminare, avente ad oggetto un "immobile futuro", per il quale è da intendersi venuto ad esistenza l'immobile del quale sia stato realizzato «il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità, e [del quale] sia stata completata la copertura».

Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007, «il concetto di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino dell'immobile» deve «essere individuato con riferimento al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo. Pertanto, [...] si deve considerare ultimato l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli 23 e 24 del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380. Inoltre, si deve ritenere "ultimato" anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata».

⁽³⁰²⁾ Il concetto di ultimazione della costruzione si ha evidentemente nel momento («*ultimazione dei lavori di finitura dell'intervento*») individuato nell'articolo 25, comma 1, del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 ("Testo Unico dell'Edilizia") e cioè dalla data da cui decorrono i quindici giorni entro i quali deve essere presentata al Comune la domanda per il rilascio del certificato di agibilità. Non pare quindi ci si possa riferire al concetto di "venuta ad esistenza" recato dall'articolo 2645-bis, comma 6, del codice civile, in tema di trascrizione di contratto preliminare, avente ad oggetto un "immobile futuro", per il quale è da intendersi venuto ad esistenza l'immobile del quale sia stato realizzato «il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità, e [del quale] sia stata completata la copertura».

Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007, «il concetto di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino dell'immobile» deve «essere individuato con riferimento al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo. Pertanto, [...] si deve considerare ultimato l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli 23 e 24 del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380. Inoltre, si deve ritenere "ultimato" anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata».

⁽³⁰³⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007, «la cessione di un

dalle imprese che vi hanno eseguito⁽³⁰⁵⁾, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457» (articolo 10, comma 1, n. 8-ter, lett. a), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633);

- b.2) «effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento» (articolo 10, comma 1, n. 8-ter, lett. b), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)⁽³⁰⁶⁾⁽³⁰⁷⁾;

fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo» è «esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8-bis) e 8-ter) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad Iva».

⁽³⁰⁴⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 «in base ai criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa in relazione al previgente regime di tassazione degli immobili (Circolare 11 luglio 1996 n. 182/E) si deve ritenere che [...] possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi" oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori».

Cfr. nello stesso anche C.M. n. 45 del 2 agosto 1973, secondo cui sono imprese costruttrici quelle imprese che svolgono, anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva rivendita, a nulla rilevando che la materiale esecuzione dei lavori sia stata, eventualmente, affidata ad altre imprese; R.M. n. 391795 del 29 novembre 1982, con la quale è stato ribadito che ha la qualità di costruttore qualunque imprenditore che abbia provveduto a costruire immobili aventi le caratteristiche prescritte, a prescindere dall'oggetto della sua normale attività e dai motivi per i quali gli edifici sono stati costruiti; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 93/E del 23 aprile 2003, secondo la quale la qualità di costruttore viene assunta dalla società conferitaria dell'azienda appartenuta al conferente che, mediante quel complesso organizzato di beni, poi conferito, assunse la qualità di costruttore.

In altri termini (cfr. R.M. n. 363855 del 23 giugno 1979), la qualità di costruttore non è una qualità soggettiva del soggetto imprenditore, ma una qualità oggettiva dell'azienda per mezzo della quale l'imprenditore esercita la propria attività d'impresa. Cfr. pure C.M. n. 182/E/III-7-654 dell'11 luglio 1996, secondo cui «nella categoria delle imprese costruttrici rientrano a pieno titolo le società cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci».

⁽³⁰⁵⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007, con riferimento alla cessione di fabbricati sui quali oggetto di lavori di recupero, detta «cessione si deve ritenere imponibile ad Iva a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento perché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione. Se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire o è stata presentata la denuncia di inizio attività ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione».

⁽³⁰⁶⁾ Nelle fattispecie di cui alle lettere b) e d) dell'articolo 10, comma 1, n. 8-ter, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (e cioè, ai sensi della lettera b), le cessioni «effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento»; nonché, ai sensi della lettera d), le cessioni «per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione», si applica (articolo 17, comma 6, lett. a-bis), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) il

- b.3) «effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni» (articolo 10, comma 1, n. 8-ter, lett. c), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)⁽³⁰⁸⁾;
- b.4) «per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione⁽³⁰⁹⁾ per l'imposizione» (articolo 10, comma 1, n. 8-ter, lett. d), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)⁽³¹⁰⁾⁽³¹¹⁾;

cosiddetto regime dell'inversione contabile (o *reverse charge*), per effetto del quale «al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, [...] deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 [...]; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25».

⁽³⁰⁷⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006, «la percentuale di detrazione, in base alla quale si determina il regime fiscale della cessione, è ricavabile provvisoriamente dal pro-rata dell'anno precedente e, nelle ipotesi in cui non sia possibile fare riferimento alla percentuale di detraibilità spettante nel periodo d'imposta precedente (perché ad esempio l'attività è stata iniziata nell'anno in cui è stato acquistato l'immobile) dovrà farsi riferimento ad una percentuale di detrazione calcolata in via presuntiva. Per consentire la corretta applicazione della norma, nell'atto deve essere riportata menzione della dichiarazione con cui il cessionario comunica al cedente se la propria percentuale di detraibilità superi o meno il 25%. Il cessionario, qualora al termine del periodo di imposta in cui è avvenuta la cessione rilevi che la propria percentuale di detraibilità sia risultata non superiore al 25 per cento, deve comunicarlo al cedente per l'assoggettamento dell'operazione ad Iva. Ciò sempreché l'operazione non sia già stata assoggettata ad imposta in via opzionale».

⁽³⁰⁸⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006, «nell'atto deve essere riportata menzione della dichiarazione resa dal cessionario attestante che lo stesso non agisce nell'esercizio di impresa arte o professione. Per gli enti che svolgono sia attività rilevante ai fini Iva che attività esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta, nell'atto deve essere dichiarato che l'acquisto è effettuato in relazione allo svolgimento della attività non commerciale».

⁽³⁰⁹⁾ Pare trattarsi di un diritto potestativo, rispetto al cui esercizio la controparte si troverebbe in una posizione di soggezione: cfr. in tal senso BASILAVECCHIA, *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra Iva e imposte sui trasferimenti della ricchezza*, in AA.VV., *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Milano, 2006, p. 102.

⁽³¹⁰⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006, l'opzione va fatta «constare nell'atto di vendita. [...] in assenza di una espressa manifestazione di volontà di applicare l'imposta, da riportare in atto, è previsto, quale regime naturale dell'operazione, quello di esenzione dall'Iva. L'opzione per l'imponibilità, essendo vincolata all'atto di trasferimento, ha effetto per le sole cessioni contemplate nell'atto stesso».

⁽³¹¹⁾ Nelle fattispecie di cui alle lettere b) e d) dell'articolo 10, comma 1, n. 8-ter, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (e cioè, ai sensi della lettera b), le cessioni «effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento»; nonché, ai sensi della lettera d), le cessioni «per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione», si applica (articolo 17, comma 6, lett. a-bis), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) il cosiddetto regime dell'inversione contabile (o *reverse charge*), per effetto del quale «al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, [...] deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 [...]; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25».

- c) *«le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2»* (articolo 10, comma 1, n. 27-quinquies, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)⁽³¹²⁾.

1.6.4. L'alternatività tra Iva e imposta di registro

Per comprendere il trattamento ai fini dell'imposta di registro delle suddette operazioni (da un lato, quelle imponibili a Iva; e, d'altro lato, quelle bensì soggette a Iva ma dichiarate esenti dall'imponibilità), occorre coordinare le norme fin qui illustrate con le seguenti norme contenute nel TUR:

- a) l'articolo 5, comma 2, TUR, il quale sancisce che *«le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso»*⁽³¹³⁾ *se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma dell'art. 21 dello stesso decreto ad eccezione delle operazioni esenti e imponibili ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numeri 8), 8-bis), 8-ter), e 27-quinquies) dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133 e dell'articolo 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972»*⁽³¹⁴⁾⁽³¹⁵⁾;
- b) l'articolo 40, comma 1, TUR, per il quale *«Per gli atti relativi a cessioni di*

⁽³¹²⁾ Si pensi a un soggetto Iva (ad esempio una società esercente in via esclusiva un'attività, come l'attività ospedaliera, completamente esente da Iva) che abbia il 100 per cento di indetraibilità della propria Iva acquisti e che si renda acquirente di un appartamento venduto da una impresa costruttrice, ricevendo la relativa fattura con addebito di Iva; questo soggetto, avendo effettuato appunto l'acquisto dell'appartamento senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta e rivendendo poi quell'appartamento compie appunto una operazione "Iva esente" ai sensi dell'articolo 10, numero 27-quinquies), d.P.R. 633/1972, per la quale l'acquirente medesimo sconta imposta proporzionale di registro.

⁽³¹³⁾ Con l'imposta fissa: articolo 1, comma 1, lett. b), TP2.

⁽³¹⁴⁾ Parallelamente, la Nota II all'articolo 8, TP1, dispone che le sentenze di condanne a pagamenti o a prestazioni riferiti a un contratto soggetto a Iva pagano la sola imposta fissa di registro.

⁽³¹⁵⁾ Nel caso di una operazione in parte svolta in epoca nella quale essa era soggetta a Iva e in parte svolta in epoca nella quale, per sopravvenuto mutamento legislativo, l'Iva non si rende più applicabile, la R.M. n. 84/E del 22 luglio 1998 ha disposto che gli acconti versati nell'epoca di vigenza del regime Iva non possono essere soggetti all'azione di recupero dell'imposta proporzionale di registro; e che l'imposta di registro è dovuta in misura proporzionale solamente sulla base imponibile rappresentata dalle somme corrisposte successivamente all'entrata in vigore del nuovo regime fiscale (nella fattispecie esaminata, un Comune aveva, fino al 30 ottobre 1993, assoggettato ad Iva gli acconti riscossi per le cessioni di terreni edificabili; senonché, dal 30 ottobre 1993, per effetto dell'art. 36, comma 19-bis, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427, le assegnazioni di aree edificabili acquisite dai Comuni a seguito di espropri sono state normativamente qualificate operazioni escluse dal campo di applicazione dell'Iva).

beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8-bis), non derivanti da contratti di locazione finanziaria, e 27 quinquies) dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133, e dell'articolo 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972».

Dalla combinazione di queste norme fuoriesce innanzitutto che:

- a) la soggezione all'Iva di regola comporta⁽³¹⁶⁾, per il principio generale di alternatività tra Iva e imposta di registro (e quindi per evitare la doppia imposizione della medesima manifestazione di capacità contributiva e per evitare appesantimenti burocratici all'attività imprenditoriale e professionale)⁽³¹⁷⁾, l'applicazione dell'imposta fissa di registro⁽³¹⁸⁾⁽³¹⁹⁾⁽³²⁰⁾ e quindi la subordinazione dell'imposta di registro all'Iva;

⁽³¹⁶⁾ L'operatività del principio di alternatività tra Iva e imposta di registro non è condizionata dal concreto assoggettamento a Iva dell'operazione considerata ma è sufficiente che l'atto stesso rientri nella sfera applicativa dell'Iva, indipendentemente dalla concreta ed effettiva applicazione di tale imposta. Pertanto, secondo Comm. Trib. Centr., 8 gennaio 1993, n. 60, in *Corr. Trib.*, 23/1993, p. 1564, l'alternatività Iva - registro, con conseguente applicazione in misura fissa dell'imposta di registro, opera qualora l'operazione risulti legittimamente soggetta ad Iva; pertanto, se sia stata assoggettata ad Iva una cessione effettuata al di fuori dell'esercizio d'impresa, si rende comunque dovuta l'imposta di registro, salvo il diritto al rimborso dell'Iva erroneamente applicata. Di contro, qualora si sia indebitamente sottratta l'operazione alla tassazione con Iva, non per questo viene meno il principio di alternatività con l'imposta di registro: in tal caso, si rendono quindi applicabili le relative sanzioni oltre a dover essere corrisposta l'Iva non versata.

Secondo Cass., 9 aprile 1991, n. 3726, in *Foro it.*, 1991, I, c. 3381; e Cass., 12 marzo 1996, n. 2021, in *Corr. Trib.*, 1996, n. 19, p. 1598, «perché un atto sia assoggettato ad Iva e non al registro, non rileva il semplice fatto che sia già stata corrisposta un'imposta anziché un'altra, posto che nei casi di imposizione alternativa il contribuente, da un lato, e l'Ufficio, dall'altro hanno, rispettivamente, l'obbligo di corrispondere o di richiedere il tributo effettivamente dovuto e non quello scelto dal contribuente in base a proprie considerazioni soggettive».

Nello stesso senso, cfr. Comm. Trib. Centr., 7 ottobre 1992, n. 5372, in *Corr. Trib.*, 2/1993, p. 127, secondo cui la mancata applicazione dell'Iva, qualunque ne sia il motivo, è del tutto irrilevante.

La R.M. n. 430387 del 7 marzo 1992, ha riconosciuto il diritto al rimborso dell'imposta proporzionale di registro corrisposta dall'acquirente di un immobile in un caso in cui, a posteriori, si era accertata l'assoggettabilità della cessione all'imposta sul valore aggiunto.

⁽³¹⁷⁾ Cfr. DINI, *Prime considerazioni esegetiche alla nuova legge di registro*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1974, I, p. 217.

⁽³¹⁸⁾ Occorre sottolineare che il principio di alternatività tra l'Iva e l'imposta di registro concerne l'intera operazione nella sua unicità, ancorché essa risulti articolata in più fasi, cosicché, ad esempio, si applica l'imposta fissa di registro all'atto di quietanza, rilasciato separatamente dalla vendita, allorché quest'ultima abbia scontato l'Iva (R.M. n. 301388 del 17 luglio 1976); inoltre,

(segue nota)

si applica l'imposta fissa alle ricognizioni di debito (articolo 1988 del codice civile) con cui il finanziato, in occasione dei singoli prelievi, si riconosce debitore della somma utilizzata e si impegna alla restituzione della stessa, nell'ambito di un'operazione di apertura di credito di durata inferiore ai diciotto mesi (la R.M. n. 152/E del 7 ottobre 1998 ha infatti affermato che «le dichiarazioni d'obbligo rese dai beneficiari delle erogazioni, in quanto articolazioni procedurali di un unico rapporto di finanziamento soggetto all'imposta sul valore aggiunto, debbono essere tassate, ai fini dell'imposta di registro, con applicazione del tributo in misura fissa, così come previsto dal citato articolo 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131»).

Ancora, l'atto di trasferimento di immobile, che sconti la sola imposta fissa di registro perché rientrante nella sfera di applicazione dell'Iva, non è soggetto ad alcuna imposta proporzionale di registro riferita all'obbligo di pagamento del prezzo che il compratore si assume contestualmente nell'atto di vendita, in quanto deve ritenersi che il suddetto principio dell'alternatività riguarda non soltanto la disposizione concernente il trasferimento del bene, ma tutto quanto il negozio di vendita, nell'interesse delle sue disposizioni necessariamente connesse: C.M. n. 7/302692 del 10 gennaio 1973.

(319) Secondo C.M. n. 33/361852 del 21 giugno 1978, «le operazioni poste in essere da organismi di assistenza e previdenza (enti, istituti, casse ecc.) ed aventi per oggetto la concessione di prestiti, generalmente a tasso agevolato, a favore dei propri iscritti sono esenti da Iva. [...] Quindi per quanto concerne l'imposta di registro, trattandosi di operazioni ricadenti pur sempre nel campo di applicazione dell'Iva, sugli atti di concessione dei prestiti in argomento si rende dovuta l'imposta fissa di registro».

(320) Uno dei più classici casi di "confine" tra Iva e imposta di registro è senz'altro quello dell'affitto dell'unica azienda della quale sia titolare un imprenditore individuale (se non si trattasse di un imprenditore individuale - ad esempio, si trattasse dell'erede dell'imprenditore defunto - nessun problema invero si porrebbe poiché è in tal caso scontata l'applicazione dell'imposta di registro: cfr. R.M. n. 301300 del 24 luglio 1973), caso risolto con la considerazione che, affittando l'unica sua azienda «il locatore, [...] perde, con l'affitto dell'azienda, lo status di soggetto passivo di imposta» sul valore aggiunto (C.M. 19 marzo 1985, n. 26).

Quindi, mancando il presupposto soggettivo dell'Iva, si applica l'imposta di registro in misura proporzionale: valga, a conferma, la considerazione che per l'articolo 67, comma 1, lett. h), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono «redditi diversi» e non redditi d'impresa quelli «derivanti [...] dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende»; la medesima norma poi, per finalità antielusive, dispone peraltro che «l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi». Va peraltro tenuta in considerazione la norma antielusiva (la quale, tuttavia, trattandosi appunto di norma antielusiva, non cambia i termini del discorso appena svolto) di cui all'articolo 35, comma 10-quater, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, per il quale «le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

L'imprenditore individuale che affitti l'unica azienda ha poi l'alternativa di mantenere la partita Iva (in vista della eventuale ripresa della sua attività imprenditoriale) oppure di cessarla. Per la C.M. 4 novembre 1986, n. 72/14552, nel primo caso «in sostanza si ha una sospensione temporanea dell'esercizio dell'attività da parte del locatore, tenuto conto che, nella generalità dei casi, esso riprende la gestione dell'azienda alla scadenza del contratto».

Viceversa, se l'imprenditore individuale affitti un ramo della sua azienda (continuando ad esercitare gli altri rami di azienda di sua titolarità e quindi conservando per ciò la qualifica di

- b) la registrazione dell'atto interamente soggetto a Iva avviene solo "in caso d'uso" (come detto, con l'imposta fissa: articolo 1, comma 1, lett. b), TP2), qualora si tratti di scrittura privata non autenticata⁽³²¹⁾ (se invece si trattasse di scrittura privata autenticata o di atto pubblico, si dovrebbe procedere a registrazione "in termine fisso" ma pur sempre con l'applicazione dell'imposta in misura fissa: articolo 40, comma 1, TUR; e articolo 11, comma 1, TP1)⁽³²²⁾;
- c) il principio di alternatività si applica quando «*tutte le disposizioni contemplate*» nell'atto sottoposto a registrazione «*sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto*»; quando invece l'atto contiene disposizioni in parte soggette a Iva e in parte non soggette a Iva (ad esempio: una permuta tra una impresa e un privato, soggetta a Iva per la cessione effettuata dall'impresa e non soggetta a Iva per la cessione effettuata dal privato), a ciascuna disposizione si applica l'imposta sua propria⁽³²³⁾ e l'atto che le contiene va registrato "in termine fisso"⁽³²⁴⁾;

imprenditore) oppure se l'affitto dell'unica azienda sia posto in essere da una società (la quale, non potendo svolgere altro che l'attività d'impresa, opera secondo il cosiddetto principio della "presunzione di imprenditorialità" e cioè mantiene la qualità di imprenditore anche nel caso di affitto dell'unica azienda), allora il locatore consegue un reddito d'impresa, ai canoni di affitto si applica l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro (in misura fissa) si applica solamente "in caso d'uso". Cfr. R.M. n. 194/E del 17 agosto 1996, per la quale «il contratto di affitto di azienda, redatto per scrittura privata non autenticata, è soggetto all'imposta fissa di registro, solo in "caso d'uso", quando l'operazione è assoggettabile a Iva. Tale fattispecie si verifica allorché, a seguito dell'atto di affitto, il locatore non perde la qualifica di soggetto passivo d'imposta ai fini Iva, perché titolare di altra azienda, ovvero perché soggetto societario che continua, comunque, la sua esistenza». Cfr. anche Cass., sez. I, 5 febbraio 1996, n. 943, in *Riv. giur. trib.*, 1997, p. 546.

⁽³²¹⁾ Cfr. R.M. n. 300796 del 7 aprile 1973 secondo cui «i contratti di locazione delle attrezzature adibite ad uso di stazioni di servizio, stipulati per scrittura privata non autenticata, dato che rientrano nella sfera impositiva dell'Iva, sono soggetti all'obbligo della registrazione soltanto "in caso d'uso"; ove poi siano presentati alla registrazione scontano l'imposta fissa».

⁽³²²⁾ Cfr. R.M. n. 526917 del 14 giugno 1973, secondo cui i servizi portuali di ancoraggio, stazione radio, servizi di vigilanza, antincendio, pronto soccorso, non devono essere assoggettate ad Iva; pertanto i contratti afferenti l'ancoraggio, se stipulati mediante scrittura privata non autenticata, devono essere sottoposti a registrazione "in caso d'uso"; qualora detti contratti siano stipulati, invece, mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata, essi devono essere registrati entro il "termine fisso", ma scontano ugualmente l'imposta fissa.

⁽³²³⁾ Ai sensi dell'articolo 43, comma 1, lett. i), TUR, «*per i contratti relativi ad operazioni soggette e ad operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto*» la base imponibile per l'imposta di registro è rappresentata «*dal valore delle cessioni e delle prestazioni non soggette a tale imposta*».

⁽³²⁴⁾ Cfr. C.M. 10 giugno 1986, n. 37/220391, per la quale «ove un atto contenga più disposizioni alcune delle quali contemplano fattispecie soggette all'imposta sul valore aggiunto ed altre invece attratte dalla disciplina ordinaria dell'imposta di registro, l'atto deve essere presentato alla registrazione in "termine fisso". In tali casi l'Ufficio provvederà a liquidare l'imposta dovuta per le disposizioni soggette al tributo di registro, mentre applicherà tante imposte fisse quante sono le disposizioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, tenendo peraltro conto del dettato del successivo art. 21 relativamente alle connessioni tra di loro delle disposizioni presenti in un unico atto».

d) «*si considerano soggette*⁽³²⁵⁾ *all'imposta sul valore aggiunto*» (articolo 5, comma 2, TUR) (nel senso che, se si tratta di scritture non autenticate, alla registrazione si deve procedere solo “in caso d’uso”) «*anche*»⁽³²⁶⁾:

d.1) le cessioni e le prestazioni per le quali l’Iva non è dovuta a norma dell’articolo 7, d.P.R. 633/1972 (si tratta delle operazioni ove l’Iva non si applica, per carenza del principio di territorialità, le quali, se registrate, restano tassate non con l’imposta proporzionale di registro ma con la sola imposta fissa, in quanto appunto “considerate soggette” all’Iva);

d.2) le cessioni e le prestazioni non soggette a Iva, non imponibili ai fini Iva o esenti da Iva di cui all’articolo 21, comma 6, d.P.R. 633/1972⁽³²⁷⁾; a quest’ultimo riguardo va peraltro precisato che si deve procedere a registrazione “in termine fisso” (sempre ai sensi dell’articolo 5, comma 2, TUR) nel caso di «*operazioni esenti e imponibili ai sensi dell’articolo 10, primo comma, numeri 8), 8-bis), 8-ter) e 27 quinquies) dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell’articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133 e dell’articolo 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972*» del d.P.R. 633/1972, e quindi nel caso di:

d.2.1) ai sensi dell’articolo 10, comma 1, n. 8, d.P.R. 633/1972:

le locazioni e gli affitti⁽³²⁸⁾ (e relative cessioni, risoluzioni e proroghe), di:

- terreni e aziende agricole;

⁽³²⁵⁾ Questa espressione invero è appropriata ove si riferisca a operazioni “fuori campo” Iva, ma non quando si riferisce a operazioni “esenti” o “non imponibili”: queste ultime concorrono infatti a formare il volume d’affari (articolo 20, ultimo comma, d.P.R. 633/1972).

⁽³²⁶⁾ Cfr. C.M. n. 7/302692 del 10 gennaio 1973; R.M. n. 250817 del 25 gennaio 1977.

⁽³²⁷⁾ L’articolo 21, comma 6, d.P.R. 633/1972 dispone che «*La fattura deve essere emessa anche per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'art. 7, secondo comma, nonché per le operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 38-quater, per le operazioni esenti di cui all'art. 10, tranne quelle indicate al n. 6), per le operazioni soggette al regime del margine previsto dal decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, nonché dall'art. 74-ter per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo. In questi casi la fattura, in luogo dell'indicazione dell'ammontare dell'imposta, reca l'annotazione che si tratta rispettivamente di operazione non soggetta, non imponibile, esente ovvero assoggettata al regime del margine, con l'indicazione della relativa norma*».

⁽³²⁸⁾ Ai sensi dell’articolo 4, comma 5, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, «*non sono considerate [...] attività commerciali*» (e quindi sono fuori dal campo di applicazione dell’Iva) «*il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all’ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni*».

- aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria (pertanto, vanno registrate solo "in caso d'uso" le locazioni di aree destinate a parcheggio di veicoli e le locazioni di aree edificabili, in quanto si tratta di operazioni bensì "imponibili" a Iva, ma non ai sensi dell'articolo 10, d.P.R. 633/1972); e:
 - fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati;
- d.2.2) ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-bis, d.P.R. 633/1972:
le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;
- d.2.3) ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-ter, d.P.R. 633/1972:
le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;
- d.2.4) ai sensi dell'articolo 10, comma 27-quinquies, d.P.R. 633/1972:
le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2, d.P.R. 633/1972;
- d.2.5) ai sensi dell'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133:
le locazioni poste in essere nell'ambito di gruppi bancari, gruppi assicurativi e gruppi di imprese che effettuano prevalentemente operazioni esenti da Iva;
- d.2.6) ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d.P.R. 26 settembre 1973, n. 633:
le locazioni poste in essere da consorzi, società consortili o società cooperative con funzioni consortili nei confronti dei propri consorziati o soci;
- e) alle operazioni «*soggette all'imposta sul valore aggiunto*», cui, ove sottoposte a registrazione, va, come sopra detto, applicata l'imposta fissa di registro⁽³²⁹⁾, sono equiparate «*anche*» (articolo 40, comma 1, TUR):
- e.1) «*le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*» (si tratta delle operazioni ove l'Iva non si applica, per carenza

⁽³²⁹⁾ Nonché le imposte fissa ipotecaria (Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347) e catastale (articolo 10, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347), ove si tratti di operazioni soggette a pubblicità nei Registri Immobiliari e a voltura catastale.

del principio di territorialità, ma che, ove registrate, restano appunto tassate non con l'imposta proporzionale di registro ma con la sola imposta fissa); nonché:

- e.2) «*le cessioni e le prestazioni [...] di cui al sesto comma del successivo art. 21*» del d.P.R. 633/1972⁽³³⁰⁾ e cioè, in particolare, le operazioni esenti da Iva ai sensi dell'articolo 21, comma 6, d.P.R. 633/1972, con la conseguenza che, pertanto, il principio di alternatività tra Iva e imposta di registro vale non solo rispetto alle operazioni "Iva - imponibili" ma, di regola, anche rispetto alle operazioni bensì soggette a Iva, ma "esenti" dall'applicazione dell'Iva⁽³³¹⁾;

ma con la precisazione che deve applicarsi l'imposta proporzionale di registro⁽³³²⁾ alle cessioni e alle prestazioni «*esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8-bis) e 27 quinquies) dello stesso decreto*» (articolo 40, comma 1, TUR), vale a dire a:

- e.2.1) ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8, d.P.R. 633/1972:

e.2.1.1) i contratti di locazione e di affitto⁽³³³⁾ (e relative cessioni, risoluzioni e proroghe) di:

⁽³³⁰⁾ L'articolo 21, comma 6, d.P.R. 633/1972 dispone che «*La fattura deve essere emessa anche per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'art. 7, secondo comma, nonché per le operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 38-quater, per le operazioni esenti di cui all'art. 10, tranne quelle indicate al n. 6), per le operazioni soggette al regime del margine previsto dal decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, nonché dall'art. 74-ter per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo. In questi casi la fattura, in luogo dell'indicazione dell'ammontare dell'imposta, reca l'annotazione che si tratta rispettivamente di operazione non soggetta, non imponibile, esente ovvero assoggettata al regime del margine, con l'indicazione della relativa norma*».

⁽³³¹⁾ Cfr. R.M. n. 240 del 12 settembre 1986, secondo cui le fidejussioni (prestate nell'esercizio di attività imprenditoriale o professionale) sono disciplinate tra le operazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto (articolo 10, primo comma, n. 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633); le fidejussioni, sebbene esentate dall'assolvimento dell'Iva, rientrano comunque nel campo di applicazione dell'Iva e, conseguentemente scontano, ai fini dell'imposta di registro, la imposta fissa, da corrispondere, attesa la natura dell'atto, in "termine fisso".

⁽³³²⁾ Nonché le imposte proporzionali ipotecaria (Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347) e catastale (articolo 10, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347), ove si tratti di operazioni soggette a pubblicità nei Registri Immobiliari e a voltura catastale.

⁽³³³⁾ Ai sensi dell'articolo 4, comma 5, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, «*non sono considerate [...] attività commerciali*» (e quindi sono fuori dal campo di applicazione dell'Iva) «*il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni*».

- terreni (per i quali, quindi, l'aliquota dell'imposta di registro è dello 0,5 per cento se si tratta di fondi rustici⁽³³⁴⁾ o del 2 per cento in ogni altro caso) (articolo 5, comma 1, lett. a) e b), TP1);
- aziende agricole (per i quali l'aliquota dell'imposta di registro è del 3 per cento, ai sensi dell'articolo 9, comma 1, TP1)⁽³³⁵⁾;
- aree (diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli)⁽³³⁶⁾ di cui gli strumenti urbanistici non prevedono⁽³³⁷⁾ la destinazione edificatoria (per i quali, quindi, l'aliquota dell'imposta di registro è del 2 per cento: articolo 5, comma 1, lett. b), TP1);
- fabbricati (di qualsiasi tipologia, ivi inclusi quindi quelli abitativi)^{(338) (339)}, comprese le pertinenze⁽³⁴⁰⁾,

⁽³³⁴⁾ Per i contratti di affitto di fondi rustici non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, ove l'obbligo della registrazione sia assolto presentando all'Ufficio, entro il mese di febbraio, una denuncia in doppio originale relativa ai contratti in essere nell'anno precedente (articolo 17, comma 3-bis, TUR), l'aliquota si applica sulla somma dei corrispettivi pattuiti per i singoli contratti (in ogni caso l'ammontare dell'imposta dovuta per la denuncia non può essere inferiore alla misura fissa di euro 67) (Nota II-bis all'articolo 5 TP1).

⁽³³⁵⁾ L'aliquota applicabile è quella di cui all'articolo 9 TP1 in quanto nell'articolo 5, comma 1, TP1 si disciplina esclusivamente il caso dei contratti di «*locazioni e affitti di beni immobili*».

⁽³³⁶⁾ La locazione delle aree destinate a parcheggio di veicoli (secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007, il contratto di locazione «è caratterizzato dalla circostanza che la superficie o lo spazio messo a disposizione del conduttore sia delimitato con precisione e che questi possa godere di un diritto di accesso esclusivo ed illimitato. Pertanto, non si è in presenza di locazione di immobile quando il contratto preveda solo il diritto di accesso nel parcheggio senza diritto ad occupare uno spazio specificamente attribuito») è imponibile a Iva e ciò pertanto comporta l'applicazione del principio di alternatività, e quindi dell'imposta fissa di registro.

⁽³³⁷⁾ La locazione delle aree per le quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria è imponibile a Iva e ciò pertanto comporta l'applicazione del principio di alternatività e quindi dell'imposta fissa di registro.

⁽³³⁸⁾ Fa eccezione (nel senso che in questo caso eccezionale si applica il principio di alternatività, e quindi l'imposta fissa di registro) il caso delle locazioni, che sono imponibili a Iva (articolo 10, comma 1, n. 8), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), di fabbricati abitativi effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata dalle imprese che li hanno costruiti o che hanno realizzato sugli stessi interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni.

⁽³³⁹⁾ Dalla locazione di fabbricato abitativo va distinto il caso della prestazione di alloggio effettuata nel settore turistico alberghiero, la quale è operazione imponibile a Iva (con aliquota del 10 per cento ai sensi del n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007, «l'attività di locazione di immobili ad uso turistico può essere qualificata come attività di prestazione di alloggio nel settore alberghiero se sia qualificabile come tale sulla base della normativa di settore. [...]. Pertanto, [...]

le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati (per i quali, quindi, l'aliquota dell'imposta di registro è: dell'1 per cento, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lett. a-bis), TPI, se si tratta di immobili "strumentali"⁽³⁴¹⁾ ⁽³⁴²⁾ ⁽³⁴³⁾; e:

affinché le locazioni di immobili abitativi possano essere qualificate attività di tipo turistico - alberghiero, e attratte nella specifica normativa Iva prevista per l'attività propria degli alberghi, motel, esercizi di affittacamere, case ed appartamenti per vacanze, e simili, è necessario che ricorrano i requisiti a tal fine richiesti dalla normativa di settore».

⁽³⁴⁰⁾ La Circolare Agenzia delle Entrate 16 novembre 2006, n. 33, quando afferma che «in presenza di un unico atto, infatti, la locazione del bene pertinenziale si configura come operazione accessoria rispetto alla locazione del bene principale e, pertanto, ai sensi dell'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, i relativi corrispettivi restano assoggettati al medesimo trattamento Iva», pare presupporre che l'equiparazione tra pertinenza e bene principale dipenda dal fatto che detti beni siano oggetto di un unico atto, ciò che appare essere una evidente forzatura (ben potendo darsi cioè il caso della pertinenza locata con un atto successivo e quindi autonomo rispetto al contratto concernente il bene principale; oppure il caso che con un unico contratto sia concessa in locazione una pluralità di beni, tra i quali non intercorra alcun rapporto di locazione).

⁽³⁴¹⁾ Si tratta di fabbricati che presentano caratteristiche oggettive tali da renderli utilizzabili solo nell'ambito di un'attività economica. Con evidenti finalità di semplificazione, il Ministero delle finanze ha riconosciuto i precitati caratteri a tutti gli immobili classificabili nei gruppi catastali "B", "C", "D" ed "E", nonché a tutti quelli compresi nella categoria "A/10", «ma in tal caso soltanto se la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria». Cfr. sul punto C.M. n. 36 del 21 luglio 1989.

Il riferimento alle categorie catastali non esclude, peraltro, l'assoggettabilità ad Iva delle locazioni di immobili originariamente censiti in catasto come abitazioni, qualora le caratteristiche costruttive degli stessi, a seguito di modifiche strutturali, siano tali da evidenziare l'attitudine all'uso commerciale. Tale conclusione (implicita nel riferimento testuale a fabbricati *classificabili* in determinate categorie) è enunciata ancora più chiaramente nella R.M. n. 430182 del 19 aprile 1991, ove si afferma che si considerano strumentali gli immobili classificati o *classificabili* nelle categorie B, C, D ed E.

Cfr. anche R.M. n. 431369 del 28 luglio 1992 sul tema delle autorimesse che costituiscano, o meno, pertinenze di fabbricati abitativi.

⁽³⁴²⁾ Occorre precisare che, ai sensi dell'articolo 35, comma 10-sexies, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, «*le somme corrisposte a titolo di imposte proporzionali di cui all'articolo 5 della Tariffa, parte prima, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, per i contratti di locazione finanziaria, anche se assoggettati ad imposta sul valore aggiunto, aventi ad oggetto beni immobili strumentali di cui all'articolo 5, comma 1, lettera a-bis), della Tariffa, parte prima, del predetto decreto n. 131 del 1986, possono essere portate, nel caso di riscatto della proprietà del bene, a scempero di quanto dovuto a titolo di imposte ipotecaria e catastale*».

A tal riguardo, va ricordato che, ai sensi dell'articolo 35, comma 10-ter, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, «*per le volture catastali e le trascrizioni relative a cessioni di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi [...] ovvero imprese di locazione finanziaria, ovvero banche e intermediari finanziari di cui agli articoli 106 e 107 del testo unico di cui al decreto*

del 2 per cento, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lett.

legislativo 1° settembre 1993, n. 385, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, come modificate dal comma 10-bis del presente articolo, sono ridotte della metà».

Quanto alla base imponibile per l'applicazione delle predette imposte ipotecaria e catastale, cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1° marzo 2007, secondo cui «il legislatore, anche se ha ricondotto le locazioni finanziarie nel regime di tassazione indiretta previsto per le locazioni, ha tuttavia inteso, in sede di riscatto del bene, dare rilievo alla sostanza economica e quindi alla causa di finanziamento tipica del contratto di leasing. La normativa introdotta, consente, infatti di suddividere le imposte ipocatastali tra il momento di acquisto del bene da parte della società di leasing e il momento di acquisto da parte dell'utilizzatore poiché in ciascuno dei due momenti si applicano nella misura del 50 per cento e di sterilizzare l'imposta di registro applicata sui canoni consentendone il recupero in sede di riscatto. Con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale applicabili in sede di riscatto dell'immobile, tenendo conto di tali considerazioni si deve ritenere che la base imponibile, che ai sensi dell'articolo 51, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, cui espressamente rinvia il decreto legislativo n. 347 del 31 ottobre 1990, è costituita dal valore venale in comune commercio, può essere individuata nel prezzo di riscatto del bene aumentato dei canoni, depurati dalla componente finanziaria. In tale ammontare si può, infatti, ravvisare l'effettivo valore di scambio attribuibile all'immobile, tenuto conto dei vincoli contrattuali che gravano su di esso».

In altri termini, secondo Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 24 del 29 gennaio 2008, la base imponibile (determinata nel prezzo di riscatto del bene aumentato dei canoni, depurati dalla componente finanziaria) «corrisponde, al costo originario sostenuto al momento della stipula del contratto di locazione finanziaria. Ne consegue che le imposte in esame vengono, in definitiva, applicate con un'aliquota ridotta alla metà su entrambe le compravendite, quella iniziale e quella finale rappresentata dal riscatto, e su un imponibile omogeneo, in quanto il prezzo di riscatto del bene, aumentato dei canoni al netto della componente finanziaria coincide, sostanzialmente, con il valore iniziale dichiarato dalla società di leasing» e ciò in modo da realizzare «omogeneità tra la base imponibile della compravendita iniziale e quella relativa al riscatto finale da parte dell'utilizzatore».

⁽³⁴³⁾ Pertanto, con riferimento alle locazioni di fabbricati "strumentali" (e relative pertinenze, anche abitative) (secondo Circolare Agenzia delle Entrate 16 novembre 2006, n. 33, «il vincolo pertinenziale assume rilievo anche nella diversa ipotesi in cui la pertinenza sia costituita da un fabbricato abitativo e il bene principale da un fabbricato strumentale; in tal caso la prestazione viene assoggettata unitariamente alla disciplina prescritta per le locazioni di fabbricati strumentali») che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, occorre precisare che esse sono bensì imponibili a Iva se ricorra una delle seguenti fattispecie (articolo 10, comma 1, n. 3), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), e cioè:

- a) siano effettuate nei confronti dei soggetti indicati nella lettera b) dell'articolo 10, comma 1, n. 8-ter), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: e cioè nei confronti di locatari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento;
- b) siano effettuate nei confronti dei soggetti indicati nella lettera c) dell'articolo 10, comma 1, n. 8-ter), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: e cioè nei confronti di locatari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- c) nel contratto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'assoggettamento a Iva;

ma, sia nel caso che si tratti di operazioni imponibili, sia nel caso che si tratti di operazioni esenti, l'articolo 40, comma 1-bis, TUR, ne decreta l'assoggettamento a imposta proporzionale di registro (e cioè all'aliquota dell'1 per cento, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lett. a-bis), TP1).

b), TPI, in ogni altro caso e, quindi, ad esempio, nel caso di fabbricati abitativi e loro pertinenze)⁽³⁴⁴⁾;

e.2.2) ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-bis, d.P.R. 633/1972:

le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli strumentali⁽³⁴⁵⁾ che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;

⁽³⁴⁴⁾ Fa eccezione a quanto appena detto (nel senso che in questo caso eccezionale si applica il principio di alternatività, e quindi l'imposta fissa di registro) il caso delle locazioni, che sono imponibili a Iva (articolo 10, comma 1, n. 8), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), di fabbricati abitativi effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata dalle imprese che li hanno costruiti o che hanno realizzato sugli stessi interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni.

⁽³⁴⁵⁾ E quindi, ad esempio, le cessioni delle unità immobiliari abitative (dotate o meno di pertinenze, le quali seguono comunque la sorte del bene principale).

Al regime della cessione delle unità abitative sono soggetti anche i fabbricati che, seppur non abitativi, vengono ceduti *stand alone* per divenire pertinenza di un'abitazione: secondo Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 139/E del 20 giugno 2007 (cfr. BUSANI, *Anche il secondo box merita la "pertinenza"*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 giugno 2007), nella vendita di un'abitazione con annesse due autorimesse, effettuata da una impresa costruttrice (nei quattro anni dalla fine dei lavori), la natura pertinenziale dei box rispetto all'appartamento consente di considerarli attratti, entrambi, nel regime Iva delle abitazioni. In altri termini, se per una autorimessa sono richieste le agevolazioni "prima casa", la seconda non va considerata come un bene strumentale per natura (in tal caso l'Iva sarebbe applicabile con l'aliquota del 20 per cento e le imposte ipotecaria e catastale sarebbero dovute nella complessiva misura del 4 per cento), ma deve essere trattata come bene immobile di natura abitativa, e quindi con Iva al 10 per cento (e con applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa). In altri termini, va considerato che la vendita di una autorimessa da parte del costruttore può avvenire, principalmente:

- a) da sola, e cioè senza che il box sia ceduto insieme con un'altra unità immobiliare di cui costituisca pertinenza;
- b) insieme con l'unità immobiliare di cui costituisca pertinenza;
- c) insieme con l'abitazione e un'altra autorimessa, con richiesta di agevolazione "prima casa" unicamente per l'abitazione e una autorimessa (nel caso di acquisto di due autorimesse, l'agevolazione "prima casa" viene concessa solo per l'acquisto di una autorimessa, mentre per l'altra si deve applicare la tassazione ordinaria).

Ebbene, nel primo caso, l'autorimessa va considerata come "bene strumentale", con la conseguenza che l'Iva è al 20 per cento, l'imposta di registro è dovuta nella misura fissa (di euro 168) e le imposte ipotecaria e catastale sono da calcolare con l'aliquota complessiva del 4 per cento. Se invece la cessione rientra nell'alveo dell'esenzione da Iva, l'imposta di registro è in misura fissa (di euro 168) e restano in quota proporzionale al 4 per cento le imposte ipotecaria e catastale.

Nel caso b), la natura pertinenziale fa assumere all'autorimessa la stessa natura del bene principale: e così, se l'autorimessa è venduta con l'abitazione, l'aliquota Iva (se non si applica l'agevolazione "prima casa") è al 10 per cento e le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute tutte nella misura fissa (di 168 euro ciascuna).

Nel terzo caso (quello esaminato nella risoluzione delle Entrate 139/E), per l'appartamento e

con la precisazione che sono "Iva - imponibili", e pertanto soggette a imposta fissa di registro⁽³⁴⁶⁾, le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici⁽³⁴⁷⁾ degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un

una autorimessa si applica l'aliquota Iva del 4 per cento; l'altra autorimessa sconta l'Iva del 10 per cento. Infine, sono dovute (e, ciò va sottolineato, per una sola volta) tre importi fissi (di 168 euro ciascuno) per imposte di registro, ipotecaria e catastale.

C'è infine il caso della vendita dell'autorimessa da sola, ma con la "variante" che l'acquisto viene finalizzato a creare un vincolo pertinenziale tra l'unità oggetto di acquisto e l'abitazione già di titolarità della parte acquirente (questo caso è già stato trattato dall'amministrazione finanziaria nella circolare 12/E del 1° marzo 2007). Il presupposto è che occorre «attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale». Dunque, qualora ricorrano i presupposti in base ai quali un bene può essere considerato pertinenza di un altro, allora si può, secondo l'agenzia, «estendere alla pertinenza l'applicazione della medesima disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale, sia nell'ipotesi in cui questo e la pertinenza siano oggetto del medesimo atto di cessione sia nell'ipotesi in cui i due beni siano ceduti con atti separati». Le condizioni sono: un requisito oggettivo (e cioè che il bene servente deve obiettivamente essere destinato a servizio od ornamento del bene principale) e uno soggettivo (e cioè l'intenzione del proprietario di porre un bene a servizio dell'altro).

⁽³⁴⁶⁾ Nonché alle imposte fisse ipotecaria (Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347) e catastale (articolo 10, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347), ove si tratti di operazioni soggette a pubblicità nei Registri Immobiliari e a voltura catastale.

⁽³⁴⁷⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 «in base ai criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa in relazione al previgente regime di tassazione degli immobili (Circolare 11 luglio 1996 n. 182/E) si deve ritenere che [...] possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi" oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori».

Cfr. nello stesso anche C.M. n. 45 del 2 agosto 1973, secondo cui sono imprese costruttrici quelle imprese che svolgono, anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva rivendita, a nulla rilevando che la materiale esecuzione dei lavori sia stata, eventualmente, affidata ad altre imprese; R.M. n. 391795 del 29 novembre 1982, con la quale è stato ribadito che ha la qualità di costruttore qualunque imprenditore che abbia provveduto a costruire immobili aventi le caratteristiche prescritte, a prescindere dall'oggetto della sua normale attività e dai motivi per i quali gli edifici sono stati costruiti; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 93/E del 23 aprile 2003, secondo la quale la qualità di costruttore viene assunta dalla società conferitaria dell'azienda appartenuta al conferente che, mediante quel complesso organizzato di beni, poi conferito, assunse la qualità di costruttore.

In altri termini (cfr. R.M. n. 363855 del 23 giugno 1979), la qualità di costruttore non è una qualità soggettiva del soggetto imprenditore, ma una qualità oggettiva dell'azienda per mezzo della quale l'imprenditore esercita la propria attività d'impresa. Cfr. pure C.M. n. 182/E/III-7-654 dell'11 luglio 1996, secondo cui «nella categoria delle imprese costruttrici rientrano a pieno titolo le società cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci».

periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata;

e.2.3) ai sensi dell'articolo 10, comma 27-quinquies, d.P.R. 633/1972:

le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 (qui dunque il presupposto è che l'atto di acquisto fosse una operazione soggetta a Iva nella quale l'Iva non venne tuttavia detratta in ossequio a una previsione normativa in tal senso), vale a dire, ad esempio:

e.2.3.1) la cessione dei beni acquistati anteriormente al 1° gennaio 1973, data di entrata in vigore del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, recante la normativa in tema imposta sul valore aggiunto⁽³⁴⁸⁾⁽³⁴⁹⁾;

e.2.3.2) le cessioni di beni acquistati nell'ambito di operazioni "esenti" o comunque "non soggette" a Iva (articolo 19, comma 2, d.P.R. 633/1972)⁽³⁵⁰⁾ come accade ad esempio nel caso della cessione di una abitazione da parte di una impresa non costruttrice;

e.2.3.3) le cessioni di beni non inerenti l'attività propria dell'impresa del soggetto cedente (articolo 19, comma 1, d.P.R. 633/1972);

e.2.3.4) le cessioni di beni parzialmente utilizzati per operazioni non soggette a Iva (articolo 19, comma 4, d.P.R. 633/1972), e ciò in quanto l'articolo 10, comma 27-quin-

⁽³⁴⁸⁾ Cfr. R.M. n. 28/E del 17 aprile 1998, secondo cui, quando l'articolo 10, comma 1, n. 27-quinquies, d.P.R. 633/1972, parla di «*cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2*», tale espressione normativa va interpretata nel senso che essa non si riferisce ai soli casi in cui il divieto alla detrazione derivi da un'apposita disposizione di legge, ma anche a tutte le altre ipotesi in cui, comunque, la detrazione non poteva essere esercitata, e quindi anche all'ipotesi di acquisto anteriore al 1° gennaio 1973.

⁽³⁴⁹⁾ Non rientra invece nell'alveo applicativo dell'articolo 10, comma 1, n. 27-quinquies, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il caso dell'acquisto effettuato da un cedente che non fosse un soggetto Iva (ad esempio: l'acquisto per eredità oppure da un soggetto che non agiva nell'esercizio di impresa, arte o professione): infatti, l'articolo 10, comma 1, n. 27-quinquies, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dichiara esenti da Iva «*le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2*» e quindi fa riferimento a un atto di acquisto imponibile a Iva, posto in essere da un soggetto Iva.

⁽³⁵⁰⁾ A meno che siano operazioni in cui non si applica il regime di indetraibilità, ai sensi dell'articolo 19, comma 3, d.P.R. 633/1972, in quanto si tratti, ad esempio, di: operazioni di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 d.P.R. 633/1972, di operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta, oppure di operazioni di cui all'articolo 2, terzo comma, lettere a), b), d) ed f), d.P.R. 633/1972, eccetera.

quies, d.P.R. 633/1972, concerne appunto solo il caso dei beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale dell'Iva;

e.2.3.5) le cessioni di aeromobili, navi ed imbarcazioni da diporto⁽³⁵¹⁾, autovetture e autoveicoli per il cui acquisto non vi era diritto alla detrazione, ai sensi dell'articolo 19-bis1, comma 1, lett. a), b) e c), d.P.R. 633/1972;

e.2.3.6) le cessioni di immobili strumentali per l'esercizio di arti o professioni, acquistati dal 25 febbraio 1992⁽³⁵²⁾ al 31 dicembre 1997⁽³⁵³⁾;

e.2.3.7) le cessioni di beni immobili acquistati in comproprietà tra l'imprenditore e altri soggetti non imprenditori tra il 2 novembre 1991 e il 31 dicembre 1997⁽³⁵⁴⁾;

⁽³⁵¹⁾ La navigazione da diporto è disciplinata dal d. lgs. 18 luglio 2005, n. 171 ("Codice della nautica da diporto ed attuazione della Direttiva 2003/44/CE, a norma dell'articolo 6 della L. 8 luglio 2003, n. 172").

Si «intende per navigazione da diporto quella effettuata in acque marittime ed interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fine di lucro» (articolo 1, comma 2, d. lgs. 171/2005). «Ai fini dell'applicazione delle norme del codice della navigazione, le imbarcazioni da diporto sono equiparate alle navi ed ai galleggianti di stazza lorda non superiore alle dieci tonnellate, se a propulsione meccanica, ed alle venticinque tonnellate, in ogni altro caso, anche se l'imbarcazione supera detta stazza, fino al limite di ventiquattro metri» (articolo 1, comma 2, d. lgs. 171/2005).

Le imbarcazioni destinate alla navigazione da diporto sono denominate (articolo 3, d. lgs. 171/2005): unità da diporto, ogni costruzione di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione destinata alla navigazione da diporto; nave da diporto, ogni unità con scafo di lunghezza superiore a ventiquattro metri; imbarcazione da diporto, ogni unità con scafo di lunghezza superiore a dieci metri e fino a ventiquattro metri; natante da diporto, ogni unità da diporto a remi, o con scafo di lunghezza pari o inferiore a dieci metri.

⁽³⁵²⁾ Data di entrata in vigore dell'articolo 1, comma 8, d.l. 30 dicembre 1991, n. 417, introdotto dalla legge di conversione 6 febbraio 1992, n. 66, che, a sua volta, ha introdotto la lettera e-quater) del comma 3 dell'articolo 19, d.P.R. 633/1972, la quale ha appunto previsto l'indetraibilità di detti acquisti.

⁽³⁵³⁾ In quanto detta lettera e-quater) è stata abrogata, con effetto dal 1° gennaio 1998, dall'articolo 2 d. lgs. 2 settembre 1997, n. 313.

⁽³⁵⁴⁾ Il caso è però dubbio (cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 51/2003/T del 9 maggio 2003), in quanto per gli acquisti di beni immobili in comproprietà con altri soggetti non imprenditori, effettuati dal 2 novembre 1991 fino al 31 dicembre 1997, sussisteva una previsione di indetraibilità totale dell'Iva pagata in acquisto (lett. e-ter) dell'articolo 19, d.P.R. 633/1972, introdotta dal d.l. 31 ottobre 1991, n. 348, i cui effetti sono stati fatti salvi dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66).

Tale previsione era tuttavia illegittima, in quanto in contrasto con l'articolo 17 della VI Direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977, e come tale era stata ritenuta disapplicabile anche dall'Amministrazione Finanziaria (cfr. C.M. n. 148/E del 30 maggio 1997), la quale aveva quindi inteso l'imposta detraibile «limitatamente alla quota di imposta imputabile all'acquisto effettuato nell'esercizio di impresa». Detta lett. e-ter) è poi stata espressamente abrogata, con decorrenza dal 1° gennaio 1998, dal d. lgs. n. 313/1997.

e.2.4) ai sensi dell'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133:

le locazioni poste in essere nell'ambito di gruppi bancari, gruppi assicurativi e gruppi di imprese che effettuano prevalentemente operazioni esenti da Iva;

e.2.5) ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d.P.R. 26 settembre 1973, n. 633:

le locazioni poste in essere da consorzi, società consortili o società cooperative con funzioni consortili nei confronti dei propri consorziati o soci.

Va quindi notato che il disposto dell'articolo 40, comma 1, TUR (secondo cui deve applicarsi l'imposta proporzionale di registro alle cessioni e alle prestazioni «esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8-bis) e 27 quinquies) dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133, e dell'articolo 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972») non comprende le cessioni di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-ter, d.P.R. 633/1972, con la conseguenza che non sono soggette a imposta proporzionale di registro, bensì a imposta fissa⁽³⁵⁵⁾⁽³⁵⁶⁾, le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni⁽³⁵⁷⁾ e quindi:

Oggi, essendo detraibile l'Iva pagata sull'acquisto della quota di comproprietà effettuato dall'imprenditore, la cessione del bene dovrebbe essere assoggettata a Iva per la quota del soggetto imprenditore e a imposta proporzionale di registro per la residua quota.

⁽³⁵⁵⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006.

⁽³⁵⁶⁾ Ma a imposta proporzionale ipotecaria del 3 per cento (Articolo 1-bis, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347) e a imposta proporzionale catastale dell'1 per cento (articolo 10, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347), ove si tratti di operazioni soggette a pubblicità nei Registri Immobiliari e a voltura catastale.

⁽³⁵⁷⁾ Salvo che si tratti di fabbricati bensì strumentali, ma ceduti per essere destinati a pertinenza di fabbricati non strumentali (come capita per la cessione di una autorimessa destinata a divenire pertinenza di un appartamento già di proprietà del cessionario): in tal caso infatti si applica (a meno che si tratti di fabbricati ceduti, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457: caso nel quale la cessione è imponibile a Iva) il regime di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-bis, d.P.R. 633/1972, e cioè l'esenzione dall'Iva e l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota 7 per cento, dell'imposta ipotecaria con aliquota 2 per cento e dell'imposta catastale con aliquota 1 per cento.

Secondo Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 139/E del 20 giugno 2007 (cfr. BUSANI, *Anche il secondo box merita la "pertinenza"*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 giugno 2007), nella vendita di un'abitazione con annesso due autorimesse, effettuata da una impresa costruttrice (nei quattro anni dalla fine dei lavori), la natura pertinenziale dei box rispetto all'appartamento consente di considerarli attratti, entrambi, nel regime Iva delle abitazioni. In altri termini, se per una autorimessa sono richieste le agevolazioni "prima casa", la seconda non va considerata come un bene strumentale per natura (in tal caso l'Iva sarebbe applicabile con l'aliquota del 20 per cento e le imposte ipotecaria e catastale sarebbero dovute nella complessiva misura del 4 per cento), ma deve essere

- a) sia le cessioni di fabbricati strumentali che siano "Iva - esenti";
- b) sia le cessioni di fabbricati strumentali che siano "Iva - imponibili", vale a dire quelle:
 - b.1) effettuate entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici⁽³⁵⁸⁾ degli stessi o dalle im-

trattata come bene immobile di natura abitativa, e quindi con Iva al 10 per cento (e con applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa). In altri termini, va considerato che la vendita di una autorimessa da parte del costruttore può avvenire, principalmente:

- a) da sola, e cioè senza che il box sia ceduto insieme con un'altra unità immobiliare di cui costituisca pertinenza;
- b) insieme con l'unità immobiliare di cui costituisca pertinenza;
- c) insieme con l'abitazione e un'altra autorimessa, con richiesta di agevolazione "prima casa" unicamente per l'abitazione e una autorimessa (nel caso di acquisto di due autorimesse, l'agevolazione "prima casa" viene concessa solo per l'acquisto di una autorimessa, mentre per l'altra si deve applicare la tassazione ordinaria).

Ebbene, nel primo caso, l'autorimessa va considerata come "bene strumentale", con la conseguenza che l'Iva è al 20 per cento, l'imposta di registro è dovuta nella misura fissa (di euro 168) e le imposte ipotecaria e catastale sono da calcolare con l'aliquota complessiva del 4 per cento. Se invece la cessione rientra nell'alveo dell'esenzione da Iva, l'imposta di registro è in misura fissa (di euro 168) e restano in quota proporzionale al 4 per cento le imposte ipotecaria e catastale.

Nel caso b), la natura pertinenziale fa assumere all'autorimessa la stessa natura del bene principale: e così, se l'autorimessa è venduta con l'abitazione, l'aliquota Iva (se non si applica l'agevolazione "prima casa") è al 10 per cento e le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute tutte nella misura fissa (di 168 euro ciascuna).

Nel terzo caso (quello esaminato nella risoluzione delle Entrate 139/E), per l'appartamento e una autorimessa si applica l'aliquota Iva del 4 per cento; l'altra autorimessa sconta l'Iva del 10 per cento. Infine, sono dovute (e, ciò va sottolineato, per una sola volta) tre importi fissi (di 168 euro ciascuno) per imposte di registro, ipotecaria e catastale.

C'è infine il caso della vendita dell'autorimessa *stand alone*, ma con la "variante" che l'acquisto viene finalizzato a creare un vincolo pertinenziale tra l'unità oggetto di acquisto e l'abitazione già di titolarità della parte acquirente (questo caso è già stato trattato dall'amministrazione finanziaria nella circolare 12/E del 1° marzo 2007). Il presupposto è che occorre «attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale». Dunque, qualora ricorrano i presupposti in base ai quali un bene può essere considerato pertinenza di un altro, allora si può, secondo l'agenzia, «estendere alla pertinenza l'applicazione della medesima disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale, sia nell'ipotesi in cui questo e la pertinenza siano oggetto del medesimo atto di cessione sia nell'ipotesi in cui i due beni siano ceduti con atti separati». Le condizioni sono: un requisito oggettivo (e cioè che il bene servente deve obiettivamente essere destinato a servizio od ornamento del bene principale) e uno soggettivo (e cioè l'intenzione del proprietario di porre un bene a servizio dell'altro).

⁽³⁵⁸⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 «in base ai criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa in relazione al previgente regime di tassazione degli immobili (Circolare 11 luglio 1996 n. 182/E) si deve ritenere che [...] possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi" oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori».

- prese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457 (articolo 10, comma 1, n. 8-ter, lett. a), d.P.R. 633/1972);
- b.2) effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione dell'Iva in percentuale pari o inferiore al 25 per cento (articolo 10, comma 1, n. 8-ter, lett. b), d.P.R. 633/1972)⁽³⁵⁹⁾;
- b.3) effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni (articolo 10, comma 1, n. 8-ter, lett. c), d.P.R. 633/1972);
- b.4) per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione⁽³⁶⁰⁾ per l'imposizione) (articolo 10, comma 1, n. 8-ter, lett. d), d.P.R. 633/1972)⁽³⁵⁹⁾.

Cfr. nello stesso anche C.M. n. 45 del 2 agosto 1973, secondo cui sono imprese costruttrici quelle imprese che svolgono, anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva rivendita, a nulla rilevando che la materiale esecuzione dei lavori sia stata, eventualmente, affidata ad altre imprese; R.M. n. 391795 del 29 novembre 1982, con la quale è stato ribadito che ha la qualità di costruttore qualunque imprenditore che abbia provveduto a costruire immobili aventi le caratteristiche prescritte, a prescindere dall'oggetto della sua normale attività e dai motivi per i quali gli edifici sono stati costruiti; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 93/E del 23 aprile 2003, secondo la quale la qualità di costruttore viene assunta dalla società conferitaria dell'azienda appartenuta al conferente che, mediante quel complesso organizzato di beni, poi conferito, assume la qualità di costruttore.

In altri termini (cfr. R.M. n. 363855 del 23 giugno 1979), la qualità di costruttore non è una qualità soggettiva del soggetto imprenditore, ma una qualità oggettiva dell'azienda per mezzo della quale l'imprenditore esercita la propria attività d'impresa. Cfr. pure C.M. n. 182/E/III-7-654 dell'11 luglio 1996, secondo cui «nella categoria delle imprese costruttrici rientrano a pieno titolo le società cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci».

⁽³⁵⁹⁾ Nelle fattispecie di cui alle lettere b) e d) dell'articolo 10, comma 1, n. 8-ter, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (e cioè, ai sensi della lettera b), le cessioni «effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento»; nonché, ai sensi della lettera d), le cessioni «per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione», si applica (articolo 17, comma 6, lett. a-bis), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) il cosiddetto regime dell'inversione contabile (o *reverse charge*), per effetto del quale «al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, [...] deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 [...]; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25».

⁽³⁶⁰⁾ Pare trattarsi di un diritto potestativo, rispetto al cui esercizio la controparte si troverebbe in una posizione di soggezione: cfr. in tal senso BASILAVECCHIA, *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra Iva e imposte sui trasferimenti della ricchezza*, in AA.VV., *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Milano, 2006, p. 102.

1.6.5. La base imponibile

Le aliquote cui sopra s'è accennato si applicano alla base imponibile rappresentata dal prezzo o dal valore dichiarato nel contratto⁽³⁶¹⁾⁽³⁶²⁾ ma con la precisazione che detta base imponibile può essere sottoposta a rettifica (non "puntualmente", e cioè atto per atto, ma in sede di rettifica della dichiarazione annuale Iva del soggetto cedente) qualora l'Ufficio la ritenga di ammontare inferiore a quello delle operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 54, comma 3, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633⁽³⁶³⁾⁽³⁶⁴⁾.

Nella legislazione attualmente in vigore non compare più pertanto né il riferimento della base imponibile alla valutazione automatica catastale⁽³⁶⁵⁾

⁽³⁶¹⁾ Infatti, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (quale risultante dall'articolo 24, comma 4, lett. f), legge 7 luglio 2009, n. 88), «*la base imponibile delle cessioni di beni [...] è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente [...] secondo le condizioni contrattuali, compresi [...] i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario [...]*».

⁽³⁶²⁾ Va ricordato che ai sensi dell'articolo 60-bis, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, «*in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta*» (comma 2); e che «*qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione. Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione presenta all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione*» (comma 3-bis).

⁽³⁶³⁾ L'articolo 54, comma 3, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (quale risultante dall'articolo 24, comma 4, lett. f), legge 7 luglio 2009, n. 88), sancisce che: «*L'ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui ai numeri 2), 3) e 4) del secondo comma dell'articolo 51, dagli elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso*».

⁽³⁶⁴⁾ Va notato che nella Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 170/E del 13 luglio 2007, l'Amministrazione Finanziaria dà credito, ritenendola plausibile, alla situazione (assai ricorrente nella prassi professionale) del costruttore che pratica, in sede di contrattazione preliminare, prezzi al metro quadrato crescenti, man mano che avanza il cantiere, con il risultato pratico che i rogiti sono alfine stipulati a prezzi non omogenei.

⁽³⁶⁵⁾ L'articolo 35, comma 4, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, ha abrogato l'articolo 15, d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, nella legge 22 marzo 1995, n. 85, il quale disponeva che «*1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto non si procede a rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C, salvo che da atto o documento il corrispettivo risulti di maggiore ammontare, se lo stesso è indicato nell'atto in misura non inferiore al valore determinato ai sensi*

né⁽³⁶⁶⁾ il riferimento alla rettifica della dichiarazione annuale sulla base del “valore normale”⁽³⁶⁷⁾ delle operazioni effettuate dal cedente⁽³⁶⁸⁾⁽³⁶⁹⁾.

dell'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. Qualora l'immobile non sia ancora iscritto in catasto con attribuzione di rendita, si applicano le disposizioni in materia di procedura di accatastamento degli immobili urbani di cui all'articolo 12 del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, con esclusione di quelle recate dall'ultimo periodo del comma 1. L'ufficio tecnico erariale invia, a norma del comma 2 del suddetto articolo 12, il certificato catastale anche alle parti contraenti. In tale caso nel termine di dieci giorni dal ricevimento del certificato il cedente può emettere fattura per l'importo eccedente l'ammontare dei corrispettivi assoggettati all'imposta sul valore aggiunto.

1-bis. Per le unità immobiliari urbane oggetto di denuncia in catasto con modalità conformi a quelle previste dal regolamento di attuazione dell'articolo 2, commi 1-quinquies ed 1-septies, del decreto legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, si applicano le disposizioni di cui al comma 2-bis dell'articolo 12 del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, nonché quelle di cui al primo periodo del comma 1. In tale caso, nel termine di dieci giorni dall'eventuale notifica della rendita catastale definitiva, il cedente può emettere fattura per l'importo eccedente l'ammontare dei corrispettivi assoggettati all'imposta sul valore aggiunto.

2. L'ufficio del registro comunica all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente se il contribuente non si è avvalso delle disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, ovvero se il corrispettivo della cessione risulta inferiore al valore determinato ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

2-bis. Le disposizioni dei commi 1 e 2 non si applicano alle cessioni di fabbricati effettuate nei confronti degli utilizzatori in esecuzione di contratti di locazione finanziaria».

⁽³⁶⁶⁾ Perché abrogato dall'articolo 24, comma 4, lett. f), legge 7 luglio 2009, n. 88.

⁽³⁶⁷⁾ Ai sensi dell'articolo 14, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (quale risultante dall'articolo 24, comma 4, lett. c), legge 7 luglio 2009, n. 88), «per valore normale si intende l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione».

⁽³⁶⁸⁾ Nell'articolo 54, comma 3, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, a seguito di quanto disposto dall'articolo 35, comma 2, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, si leggeva il seguente ultimo periodo: «Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova di cui al precedente periodo» e cioè la prova di una maggior entità della base imponibile «s'intende integrata anche se l'esistenza delle operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni di cui al secondo comma sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 14 del presente decreto».

⁽³⁶⁹⁾ Questa rettifica del fatturato aveva impatto anche sulla determinazione del reddito d'impresa: secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006, «gli uffici finanziari, pertanto, possono rettificare direttamente il reddito d'impresa tenendo conto del “valore normale” dei beni immobili ceduti quando questo risulti superiore al corrispettivo dichiarato, senza dover preventivamente dimostrare, ad esempio, l'incompletezza, falsità o inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione ovvero l'irregolare tenuta delle scritture contabili ai sensi del successivo comma 2 del medesimo articolo 39».

Non è invece stata formalmente abrogata la previsione secondo cui per i trasferimenti immobiliari soggetti ad Iva finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, il valore normale del bene trasferito da assumere quale parametro di riferimento ai fini della rettificabilità della dichiarazione Iva «*non può comunque essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato*»⁽³⁷⁰⁾⁽³⁷¹⁾⁽³⁷²⁾. Tale norma, tuttavia, dettata «*ai fini delle disposizioni di cui*

⁽³⁷⁰⁾ Ai sensi dell'articolo 35, comma 23-bis, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, introdotto dalla legge di conversione 4 agosto 2006, n. 248, è infatti disposto che «*per i trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, ai fini delle disposizioni di cui all'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, terzo comma, ultimo periodo, il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato*».

⁽³⁷¹⁾ Nella vigenza di tale norma, secondo Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 248 del 17 giugno 2008, dato che la base imponibile ai fini Iva è il prezzo pattuito (ai sensi dell'articolo 13, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) «non può [...] ritenersi corretto che il cedente fatturi in via preventiva importi in misura superiore a quelli dichiarati in atto - che, in linea di principio, coincidono con quelli effettivi - al solo fine di inibire il potere di rettifica dell'ufficio. [...] infatti [...] nell'atto di compravendita dell'immobile» deve «essere indicato il corrispettivo effettivamente pattuito tra le parti e» l'Iva deve «essere assolta sulla base dell'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente, secondo le condizioni contrattuali».

⁽³⁷²⁾ Cfr. BUSANI, *Cessioni di immobili con il rischio mutui*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 agosto 2008, secondo il quale questa norma destava un forte senso di contraddittorietà: si pensi a una compravendita stipulata per il prezzo di 80 e al fatto che l'acquirente contragga un mutuo di 100 (finalizzato per 80 al pagamento del prezzo e per 20 al pagamento di futuri lavori di ristrutturazione). Secondo il Fisco la normativa in esame avrebbe introdotto «una presunzione legale relativa» circa il fatto che l'importo finanziato «costituisce la soglia minima alla quale riportare il valore commerciale dell'immobile», cosicché ove «l'imponibile dichiarato sia inferiore all'ammontare del mutuo concesso all'acquirente», esso «può essere rettificato in aumento [...] ferma restando la possibilità del contribuente di fornire prova contraria». In particolare, «nel caso in cui nel contratto sia specificato che parte della somma mutuata è destinata a coprire i costi dei lavori di ristrutturazione dell'immobile, per vincere la presunzione [...] occorre fornire la prova documentata dei lavori di ristrutturazione effettuati sull'immobile acquistato. A tale scopo potranno essere esibite le autorizzazioni ad eseguire i lavori rilasciate dall'ente locale competente, ove previste, i preventivi relativi ai lavori da svolgere, le fatture di pagamento e ogni altra utile documentazione» (cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 122/E del 1° giugno 2007; cfr. anche Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 248 del 17 giugno 2008, secondo cui «peraltro, nonostante l'entità minima del valore normale dei trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA, finanziati mediante mutui, risulti individuata *ex lege*, non si determina un'equiparazione assoluta tra importo del finanziamento e valore normale, destinata a valere indipendentemente dai criteri fissati dall'art. 14, del D.P.R. n. 633 del 1972» cosicché «se il cessionario stipula un contratto di mutuo bancario per un importo superiore al corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita al fine di sostenere anche altre spese relative all'acquisto dell'immobile, coerentemente con la natura di presunzione legale relativa delle richiamate disposizioni, in sede di accertamento è sempre possibile fornire prova che l'ammontare del finanziamento rilevante ai fini della determinazione del valore normale è solo parte di quello risultante dall'operazione di credito ovvero che lo stesso non è finalizzato all'acquisto dell'immobile. A tale fine, se nel contratto di mutuo è specificato che parte della somma mutuata non è destinata a sostenere l'acquisto dell'immobile, per vincere la presunzione occorre fornire prova documentale della diversa destinazione del predetto ammontare. Sarà, pertanto, cura delle parti conservare adeguata documentazione al fine di superare la presunzione prevista dalla legge»). Questa lettura non appariva convincente. È vero infatti che l'importo erogato a mutuo è,

all'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, terzo comma, ultimo periodo», è da considerarsi implicitamente abrogata per effetto dell'abrogazione di detto articolo 54, comma 3, d.P.R. 633/1972, per effetto dall'articolo 24, comma 4, lett. f), legge 7 luglio 2009, n. 88.

rispetto al prezzo dichiarato, una delle possibili spie del maggior valore del bene o, meglio, del maggior prezzo pattuito (e evidentemente pagato "in nero"). Ma giungere, da questa considerazione, a leggere nella norma in esame una presunzione che ribalta l'onere della prova, ci passa un solco profondissimo. Invero, collegare la rettifica delle dichiarazioni fiscali di un soggetto al comportamento di un altro soggetto nella cui sfera il primo non ha la benché minima possibilità di interazione significa applicare una tassazione a una inesistente manifestazione di capacità contributiva. Si pensi solo che: l'acquirente potrebbe chiedere un mutuo superiore al prezzo pagato, cogliendo l'occasione dell'acquisto per effettuare una provvista finanziaria per uso personale (o per chiudere pregresse sue passività); oppure potrebbe chiedere un mutuo superiore al prezzo pagato al fine di ultimare un immobile comprato "al grezzo" oppure un immobile da ristrutturare, senza poi porre in essere alcun lavoro; infine potrebbe chiedere un mutuo a totale insaputa del venditore. È mai possibile che in tutti questi casi a farne le spese debba essere l'impresa cedente? Si pensi inoltre alle possibili crisi contrattuali cui potrebbe condurre l'interpretazione della normativa in questione quale esplicitata nella risoluzione 122/E: ad esempio, si immagini la stipula di un contratto preliminare di compravendita tra un costruttore e un acquirente che preveda una cospicua serie di pagamenti anteriori al contratto definitivo e il rifiuto del venditore di arrivare al rogito motivato dall'entità del mutuo che l'acquirente ha in animo di richiedere (anzi, al proposito, era assolutamente opportuno che i costruttori si premurassero di inserire nei contratti preliminari una clausola che impedisse all'acquirente di stipulare mutui di entità maggiore rispetto al prezzo pattuito oppure - anche - una clausola che ribaltasse sull'acquirente la responsabilità delle rettifiche fiscali che l'impresa avesse subito a causa dell'entità del mutuo contratto dall'acquirente). Questa possibile "distorsione" contrattuale a causa del Fisco la diceva lunga da sé sulla bontà dell'interpretazione recata dalla risoluzione 122/E. Invero, la norma in questione andava letta non nel senso che l'onere della prova era ribaltato, ma nel senso che il valore normale non poteva essere inferiore al valore del mutuo erogato se l'Amministrazione avesse provato che l'intero importo del mutuo fosse stato destinato a pagamento del prezzo: si doveva trattare invero della scintilla che faceva scattare l'accertamento, non della presunzione di un imponente inesistente.

TAV. 7 - Quadro sinottico dei presupposti per l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa"

	Presupposto negoziale	Presupposto dell'ubicazione dell'immobile	Presupposto soggettivo	Presupposto oggettivo	Presupposto delle dichiarazioni dell'acquirente
Legge 22 aprile 1982, n. 168	trasferimento a titolo oneroso		trasferimento effettuato «da persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione nei confronti di persone fisiche» che «non acquistano nell'esercizio di impresa, arte o professione»	«trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione non di lusso secondo i criteri di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408»	- «di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato destinato ad abitazione nel comune di residenza o in quello, se diverso, ove svolge la propria attività prevalente»; - «di adibirla a propria abitazione»; e; - «di non aver usufruito delle agevolazioni previste dal presente comma»
d.l. 7 febbraio 1985 n. 12 conv. in legge 5 aprile 1985 n. 118	trasferimento a titolo oneroso	- «nel Comune ove l'acquirente ha la propria residenza»; o, se diverso: nel Comune in cui egli «svolge la propria attività»; oppure: - (ove si trattasse di soggetto «trasferito all'estero per ragioni di lavoro») nel Comune in cui avesse «sede l'impresa da cui dipende»	trasferimento «effettuato nei confronti di persone fisiche»	«fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969»	- «di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione nel Comune ove è situato l'immobile acquistato»; - «di volerlo adibire a propria abitazione»; - «di non aver già usufruito delle agevolazioni previste» dal comma 1 dell'articolo 2 del d.l. 7 febbraio 1985 n. 12
Legge 31 dicembre 1991 n. 415	trasferimento a titolo oneroso	- «nel Comune ove l'acquirente ha la propria residenza»; o, se diverso: - nel Comune in cui egli «svolge la propria attività»; oppure: - (ove si trattasse di soggetto «trasferito all'estero per ragioni di lavoro») nel Comune in cui avesse «sede l'impresa da cui dipende»; - (ove si trattasse di «cittadini italiani emigrati all'estero che acquistano la prima casa sul territorio italiano») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale	trasferimento «effettuato nei confronti di persone fisiche»	«fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969»	- «di non possedere nel territorio dello Stato altro fabbricato o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione»; - «di non aver già usufruito delle agevolazioni previste dall'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, e dall'articolo 2 del predetto decreto-legge n. 12 del 1985, nonché di quelle previste dal» comma 2 dell'articolo 3 della legge 415/1991

	Presupposto negoziale	Presupposto dell'ubicazione dell'immobile	Presupposto soggettivo	Presupposto oggettivo	Presupposto delle dichiarazioni dell'acquirente
d.l. 23 gennaio 1993 n. 16 conv. in legge 24 marzo 1993 n. 75	trasferimento a titolo oneroso	<ul style="list-style-type: none"> - «nel Comune ove l'acquirente ha la propria residenza»; o, se diverso: - nel Comune in cui egli «svolge la propria attività»; oppure: - (ove si trattasse di soggetto «trasferito all'estero per ragioni di lavoro») nel Comune in cui avesse «sede l'impresa da cui dipende»; - (ove si trattasse di «cittadini italiani emigrati all'estero che acquistino la prima casa sul territorio italiano») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale 	trasferimento «effettuato nei confronti di persone fisiche»	«fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969»	<ul style="list-style-type: none"> - «di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato idoneo ad abitazione»; - «di volerlo adibire» (s'intende: il fabbricato oggetto di acquisto) «a propria abitazione principale»
d.l. 22 maggio 1993 n. 155 conv. in legge 19 luglio 1993 n. 243	trasferimento a titolo oneroso	<ul style="list-style-type: none"> - «nel Comune di residenza dell'acquirente»; o, se diverso: - nel Comune in cui questi «svolge la propria attività»; oppure: - (ove si trattasse di soggetto «trasferito all'estero per ragioni di lavoro») nel Comune in cui avesse «sede l'impresa da cui dipende»; - (ove si trattasse di «cittadino italiano immigrato all'estero» che acquisti la «prima casa sul territorio italiano») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale 	trasferimento effettuato a favore di una persona fisica	«fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969»	«di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato idoneo ad abitazione»

	Presupposto negoziale	Presupposto dell'ubicazione dell'immobile	Presupposto soggettivo	Presupposto oggettivo	Presupposto delle dichiarazioni dell'acquirente
Legge 28 dicembre 1995 n. 549	<p>«atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costituitivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse»</p>	<p>- «nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro un anno (1) dall'acquisto la propria residenza»; o, se diverso:</p> <p>- nel Comune in cui «in cui l'acquirente svolge la propria attività»; oppure:</p> <p>- (ove si trattasse di soggetto «trasferito all'estero per ragioni di lavoro») nel Comune in cui «ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende»;</p> <p>- (ove si trattasse di «cittadino italiano emigrato all'estero» che acquisti la «prima casa sul territorio italiano») in qualsiasi Comune nel territorio nazionale</p>	<p>trasferimento effettuato a favore di una persona fisica</p>	<p>«case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969»</p>	<p>- «di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare»;</p> <p>- «di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75 e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243»</p>

TAV. 8 - Quadro della tassazione applicabile all'acquisto della "prima casa" (*)

Legge	Entrata in vigore/ con effetto da	Scadenza	Atti soggetti a imposta di registro			Atti imponibili a Iva			
			Registro	Ipotecaria	Catastale	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
legge 22 aprile 1982, n. 168	24 aprile 1982	30 giugno 1984 (a)	2%	20.000 (b)	20.000 (b)	2%	20.000 (b)	20.000 (b)	
	1° gennaio 1983			50.000 (c)	50.000 (c)				50.000 (c)
d.l. 7 febbraio 1985 n. 12 conv. in legge 5 aprile 1985 n. 118	8 febbraio 1985	31 dicembre 1991 (d)	2%	50.000	50.000	2%	50.000	50.000	
	2 dicembre 1986			50.000	50.000				50.000
	2 ottobre 1989			100.000 (f)	100.000 (f)				100.000 (f)
legge 31 dicembre 1991 n. 415	1° gennaio 1992	senza scadenza	4%	100.000	100.000	4%	100.000	100.000	
d.l. 23 gennaio 1993 n. 16 conv. in legge 24 marzo 1993 n. 75	24 gennaio 1993	senza scadenza	4%	100.000	100.000	4%	100.000	100.000	
d.l. 22 maggio 1993 n. 155 conv. in legge 19 luglio 1993 n. 243	22 maggio 1993	senza scadenza	4%	150.000	150.000	4%	150.000	150.000	
legge 28 dicembre 1995 n. 549	1° gennaio 1996	senza scadenza	4%	150.000	150.000	4%	150.000	150.000	
	20 giugno 1996			250.000 (g)	250.000 (g)				250.000 (g)
	1° gennaio 2000			250.000 (euro 129,11)	250.000 (euro 129,11)				250.000 (euro 129,11)
	1° febbraio 2005			168 euro (h)	168 euro (h)				168 euro (h)

Note

(*) Gli importi sono espressi in lire salvo quelli espressamente indicati in euro.

(a) L'originaria scadenza del 31 dicembre 1983 venne prorogata al 30 giugno 1984 dall'articolo 4, d.l. 29 dicembre 1983, n. 747, convertito in legge 27 febbraio 1984, n. 18.

(b) Importo così stabilito dagli articoli 5 e 7, d.l. 26 maggio 1978, n. 216, convertito in legge 24 luglio 1978, n. 388.

(c) Importo così stabilito ai sensi dell'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53, entrato in vigore, ai sensi del medesimo articolo 5, comma 11, dal 1° gennaio 1983.

- ^(d) L'originario termine del 31 dicembre 1985 venne poi prorogato al 30 giugno 1986 dall'articolo 8, d.l. 30 dicembre 1985, n. 790 (non convertito in legge); al 31 dicembre 1986 dall'articolo 37, legge 28 febbraio 1986, n. 41; al 31 dicembre 1987 dall'articolo 5-bis, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, aggiunto dall'articolo 1 della legge di conversione 23 dicembre 1986, n. 899; al 31 dicembre 1988 dall'articolo 11, d.l. 29 dicembre 1987, n. 533 (non convertito in legge), dall'articolo 8, d.l. 13 gennaio 1988, n. 3 (non convertito in legge) e dall'articolo 5, legge 11 marzo 1988, n. 67; e al 31 dicembre 1991 dall'articolo 2, comma 3, legge 24 dicembre 1988, n. 541.
- ^(e) L'aliquota venne elevata al 4 per cento (con effetto dal 28 dicembre 1986, giorno successivo a quello della pubblicazione della legge di conversione 23 dicembre 1986, n. 899, avvenuta sulla Gazzetta Ufficiale n. 299 del 27 dicembre 1986) dall'articolo 5-bis, comma 1, d.l. 29 ottobre 1986, n. 708, convertito in legge 23 dicembre 1986, n. 899.
- ^(f) Con effetto dal 2 ottobre 1989 (ai sensi dell'articolo 6, comma 5, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384), gli importi in misura fissa vennero aumentati a lire 100.000 dall'articolo 6, comma 4, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384.
- ^(g) L'importo è stato elevato a lire 250.000 dall'articolo 10, comma 6, d.l. 20 giugno 1996 n. 323 (convertito in legge 8 agosto 1996 n. 425, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 191 del 16 agosto 1996), con effetto dal giorno stesso della sua pubblicazione, avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 20 giugno 1996.
- ^(h) Aliquota ridotta dal 4 al 3 per cento dall'articolo 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488, in vigore dal 1° gennaio 2000 (ai sensi dell'articolo 71, comma 3, legge 23 dicembre 1999, n. 488).
- ⁽ⁱ⁾ Importo stabilito dalla Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43).