

CONSULENZA IMMOBILIARE

Agevolazioni-Superbonus

Le cessioni dei crediti edilizi – Le novità

Leonardo Pietrobon 2

Imposte dirette

Riproposta la detrazione dall'Irpef dell'Iva pagata sugli acquisti di immobili abitativi ad alta efficienza energetica

Sandro Cerato 10

Agevolazioni

Le novità della Legge di Bilancio 2023 in tema di acquisti agevolati di terreni

Luigi Scappini 20

Iva

Cessione di cubatura non soggetta a Iva

Marco Peirolo 28

Contratti di locazione

Il nudo proprietario non usufruisce della cedolare secca

Gianfranco Antico 37

Procedure

Intimazione di pagamento ai soci di una Srl in virtù di titolo esecutivo emesso nei confronti di società cancellata dal Registro Imprese

Ernestina De Medio 44

Intervento del creditore titolato e sussistenza del privilegio ipotecario sul ricavato dei beni del terzo datore

Ernestina De Medio 57

Accertamento

Detrazione Iva sugli interventi di ristrutturazione di immobili abitativi destinati ad attività ricettiva

Marco Peirolo 66

Osservatorio

75

Consulenza immobiliare n. 45/2023

Le cessioni dei crediti edilizi – Le novità

Leonardo Pietrobon - commercialista e revisore legale

Premessa

Il D.L. 11/2023, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 16 febbraio 2023, interviene, ancora una volta, per modificare la disciplina dei meccanismi di cessione dei crediti edilizi e di sconto in fattura, di cui all'[articolo 121](#), D.L. 34/2020, cancellando, di fatto, tali possibilità in ordine ai “nuovi” crediti, sorti a partire dal 17 febbraio 2023.

La finalità della prima versione dell'articolo 121, D.L. 34/2020 era (ed è ancora oggi per quelle cessioni ammesse) quella di favorire il realizzo di specifici interventi edilizi e la monetizzazione dei collegati *bonus* fiscali, ma di fronte agli ingenti volumi di crediti, il Legislatore si è trovato un volume di crediti “ingestibile” e tutt'altro che preventivato¹ per le casse erariali.

I differenti interventi normativi, quali a titolo esemplificativo il c.d. “Decreto Sostegni-ter”², se da un lato sono stati introdotti per monitorare la bontà dei crediti oggetto di trasferimento, perseguivano, forse, l'obiettivo di scoraggiare nuove cessioni o sconti in fattura; obiettivo, parzialmente raggiunto viste le pressoché totali chiusure da parte di quegli operatori economici che, in sede di prima vigenza dell'articolo 121, D.L. 34/2020, acquistavano ingenti importi di crediti.

Il blocco alle cessioni (o sconti in fattura) non è stato introdotto in modo generalizzato, in quanto sono previste alcune eccezioni, con conseguente possibilità di cedere il credito o di applicare lo sconto fattura, subordinatamente alla sussistenza di determinate condizioni, quali: il possesso del titolo edilizio e l'inizio dei lavori.

Oltre alla “cancellazione” delle possibilità di cessione e sconto in fattura, per i “nuovi” crediti, il medesimo D.L. 11/2022 introduce anche il divieto di acquisto da parte di Regioni e Comuni che, negli ultimi mesi, avevano assunto un ruolo attivo nel mercato dei crediti fiscali, contribuendo a liberare i cassetti fiscali degli istituti di credito e, di conseguenza, delle imprese.

¹ Secondo l'Agenzia delle entrate, al 31 dicembre 2022 l'ammontare dei crediti generati dalle opzioni di sconto in fattura e di cessione è stato stimato in 105 miliardi di euro.

² Articolo 28, D.L. 4/2022.

L'attuale quadro normativo

Per effetto delle previsioni normative di cui al D.L. 11/2023, la previsione di cui all'[articolo 121](#), D.L. 34/2020 rimane ancora valida, ma con le limitazioni “temporali” previste dal comma 1, articolo 2, D.L. 11/2023. In particolare, la struttura generale dell'articolo 121, D.L. 34/2020 deve essere come di seguito coordinata.

Il comma 1, articolo 2, D.L. 11/2023 prevede che:

“A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, in relazione agli interventi di cui all'articolo 121, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, non è consentito l'esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del medesimo decreto-legge”.

I successivi commi 2 e 3 prevedono, invece, delle limitazioni al citato blocco, prevedendo (ancora) la possibilità di cessione o sconto in fattura in modo differenziato a seconda che l'intervento riguardi:

- lavori qualificabili come *superbonus*, di cui all'[articolo 119](#), D.L. 34/2020;
- o lavori “ordinari”, ossia diversi da quelli di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020, per i quali il comma 2, articolo 121, D.L. 34/2020 prevede le possibilità di cessione o sconto fattura, quali ad esempio interventi di recupero edilizio (lettere a), b) e d), [articolo 16-bis](#), Tuir), riqualifica energetica ([articolo 14](#), D.L. 63/2013), interventi antisismici ([articolo 16](#), D.L. 63/2013), installazione di pannelli fotovoltaici (articolo 16-bis, comma 1, lettera h), Tuir), eliminazione delle barriere architettoniche e *bonus* facciate.

In conclusione, va sottolineato come le cessioni o la possibilità di applicare lo sconto in fattura non siano state cancellate in modo generalizzato, ma sono opzioni ancora ammesse in funzione della sussistenza di specifiche condizioni, stabilite in modo differenziato a seconda della tipologia di intervento.

Interventi *superbonus*

Come accennato nel paragrafo precedente, la cessione o la possibilità di applicare il meccanismo dello sconto in fattura, di cui all'articolo 121, D.L. 34/2020, rimangono opzioni valide se sussistono alcune condizioni stabilite dal comma 2, articolo 2, D.L. 11/2023.

Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano alle opzioni relative alle spese sostenute per gli interventi di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020, per i quali in data antecedente a quella di entrata in vigore del presente decreto:

- a) per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), ai sensi dell'[articolo 119](#), comma 13-ter, D.L. 34/2020;
- b) per gli interventi effettuati dai condomini risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, D.L. 34/2020;
- c) per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

Dalla lettura del sopra riportato comma 2, articolo 2, D.L. 11/2023, al fine di poter stabilire se sussiste ancora la possibilità di poter applicare le opzioni di cessione o di sconto in fattura per i lavori *superbonus*, è necessario operare una distinzione in funzione:

- a) del tipo di immobile oggetto di intervento;
- b) della tipologia di intervento edilizio.

In particolare, il comma 2 prevede che sussiste ancora la possibilità di cedere il credito o di applicare il meccanismo dello sconto in fattura nei seguenti casi:

- a) per gli interventi eseguiti sulle unità unifamiliari, diversi dalla demolizione e ricostruzione, è necessario che alla data del 16 febbraio 2023 risulti presentata la CILA, ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, D.L. 34/2020;
- b) per gli interventi eseguiti dai condomini, diversi dalla demolizione e ricostruzione, è necessario che alla data del 16 febbraio 2023 risultino le seguenti condizioni:
 - adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori;
 - presentata la CILA, ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, D.L. 34/2020;
- c) per gli interventi comportanti la demolizione e ricostruzione, sia di edifici unifamiliari e sia di edifici condominiali, è necessario che alla data del 16 febbraio 2023 risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo

Tipologia di immobile	Intervento di demolizione e ricostruzione	Data Assemblea approvazione intervento	Data presentazione CILAS/richiesta PdC	Possibilità di cessione/sconto fattura
Unifamiliare	No	-	Entro il 16 febbraio 2023	Sì
Unifamiliare	No	-	Dal 17 febbraio 2023	No
Unifamiliare	Sì	-	Entro il 16 febbraio 2023	Sì
Unifamiliare	Sì	-	Dal 17 febbraio 2023	No
Condominio	No	Entro il 16 febbraio 2023	Entro il 16 febbraio 2023	Sì
Condominio	No	Entro il 16 febbraio 2023	Dal 17 febbraio 2023	No
Condominio	No	Dal 17 febbraio 2023	Dal 17 febbraio 2023	No

Condominio	Sì	Entro il 16 febbraio 2023	Entro il 16 febbraio 2023	Sì
Condominio	Sì	Entro il 16 febbraio 2023	Entro il 16 febbraio 2023	Sì
Condominio	Sì	Dal 17 febbraio 2023	Dal 17 febbraio 2023	No

Interventi diversi dal *superbonus*

Per quanto riguarda gli interventi diversi da quelli di cui all'[articolo 119](#), D.L. 34/2020, l'articolo 2, comma 3, D.L. 11/2023 prevede l'ulteriore fattispecie di inapplicabilità del blocco delle cessioni (sconto in fattura), anche in questo caso al sussistere di specifiche condizioni.

Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano alle opzioni relative alle spese sostenute per gli interventi diversi da quelli di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020, per i quali in data antecedente a quella di entrata in vigore del D.L. 11/2023:

- a) risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
- b) per gli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, siano già iniziati i lavori;
- c) risulti regolarmente registrato il contratto preliminare, ovvero, stipulato il contratto definitivo di compravendita dell'immobile nel caso di acquisto di unità immobiliari ai sensi dell'[articolo 16-bis](#), comma 3, Tuir, o ai sensi dell'[articolo 16](#), comma 1-*septies*, D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, dalla L. 90/2013.

Dall'analisi del sopra riportato comma 2 emerge come, sotto il profilo oggettivo, la distinzione delle differenti tipologie di interventi eventualmente ammessi sia così costituita:

- a) interventi per i quali è necessaria la sussistenza di un titolo edilizio, quale ad esempio permesso di costruire (ristrutturare), SCIA, CILA, etc.;
- b) interventi in edilizia libera, per i quali non è, invece, necessaria la sussistenza di un titolo edilizio;
- c) acquisto di immobili completamente ristrutturati, di cui al comma 3, articolo 16-*bis*, Tuir e acquisto di immobili derivanti da interventi di demolizione e ricostruzione, per i quali sono applicabili le disposizioni di cui al comma 1-*septies*, articolo 16, D.L. 63/2013.

Interventi diversi dal *superbonus* non in edilizia libera

Rientrano nella categoria di interventi richiamanti dalla lettera a), comma 3, articolo 2, D.L. 11/2023 le opere di seguito riportate.

Riferimento normativo	Tipologie di interventi
Articolo 16-bis , Tuir	<ul style="list-style-type: none"> • interventi di manutenzione ordinaria, di cui alla lettera a), articolo 3, D.P.R. 380/2001, riferiti a parti comuni di edifici condominiali, per i quali è richiesto il titolo edilizio • interventi di manutenzione straordinaria, di cui alla lettera b), articolo 3, D.P.R. 380/2001, riferiti sia a edifici condominiali sia a singole unità immobiliari, per i quali è richiesto il titolo edilizio • interventi di restauro e risanamento conservativo, di cui alle lettere c) e d), articolo 3, D.P.R. 380/2001, riferiti sia a edifici condominiali sia a singole unità immobiliari, per i quali è richiesto il titolo edilizio • acquisto o costruzione di <i>box</i> auto/posti auto, di cui alla lettera d), articolo 16-<i>bis</i>, Tuir • installazione di impianti fotovoltaici, di cui alla lettera h), comma 1, articolo 16-<i>bis</i>, Tuir
Articolo 14 , D.L. 63/2013	Interventi di efficientamento energetico
Articolo 16 , commi da 1 a 1- <i>sexies</i> , D.L. 63/2013	Interventi antisismici
Articolo 16-ter , D.L. 63/2103	Installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici
Articolo 1, commi 219 e 220 , L. 160/2019	Interventi di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna

Per tutte queste tipologie di interventi, se è prevista la richiesta di titolo edilizio, la possibilità di cedere o di applicare il meccanismo dello sconto in fattura, di cui all'[articolo 121](#), D.L. 34/2020, è riconosciuta solo a condizione che alla data del 16 febbraio 2023 sia presente la richiesta del titolo edilizio necessario.

Interventi in edilizia libera

La gestione degli interventi in edilizia libera, apparentemente, può sembrare di più semplice gestione, in quanto, come stabilito dalla lettera b), comma 3, articolo 2, D.L. 11/2023, la possibilità di cessione (o sconto in fattura) è ammessa a condizione che alla data del 16 febbraio 2023 siano iniziati i lavori. In questi casi, infatti, non essendoci la “certificazione” di inizio lavori sulla base di un titolo edilizio può essere sufficiente una autocertificazione da parte del committente che le opere sono iniziate alla data sopra indicata (16 febbraio 2023).

Sotto il profilo sostanziale, l'autodichiarazione si sostanzia in una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, ex [articolo 47](#), D.P.R. 445/2000, in cui il beneficiario della detrazione dichiara sotto la propria responsabilità l'inizio dei lavori in data antecedente al 17 febbraio 2023 e la circostanza che gli interventi rientrano tra quelli agevolabili, pure se non necessitano di alcun titolo abilitativo.

Una delle questioni più controverse in questi casi è se sia sufficiente la sussistenza della firma del contratto con il fornitore e, magari, il pagamento di un acconto con regolare emissione della fattura per provare l'inizio dei lavori.

A titolo puramente prudenziale, in totale assenza di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate, sembra opportuno escludere che siano sufficienti tali elementi, se non supportati da altra documentazione utile a comprovare l'effettiva esecuzione, anche parziale, delle opere entro la data del 16 febbraio 2023, come potrebbero essere:

- richieste di occupazione di suolo pubblico, per la temporanea installazione di ponteggi o mezzi di sollevamento;
- richieste di chiusure temporanee di strade utili all'esecuzione delle opere;

Sotto il profilo oggettivo, rientrano nella categoria di lavori in edilizia libera le seguenti opere¹:

- sostituzione integrale o parziale di pavimenti e relative opere di finitura e conservazione;
- riparazione di impianti per servizi accessori (impianto idraulico, impianto per lo smaltimento delle acque bianche e nere);
- rivestimenti e tinteggiature di prospetti esterni senza modifiche dei preesistenti oggetti, ornamenti, materiali e colori;
- rifacimento di intonaci interni e della tinteggiatura;
- rifacimento di pavimentazioni esterne e di manti di copertura senza modifiche dei materiali;
- sostituzione di tegole e di altre parti accessorie deteriorate per smaltimento delle acque, rinnovo delle impermeabilizzazioni;
- riparazione di balconi e di terrazze e delle relative pavimentazioni;
- riparazione di recinzioni;
- sostituzione di elementi di impianti tecnologici;
- sostituzione di infissi esterni e serramenti o di persiane con serrande, senza modifica della tipologia di infisso.

Acquisto di immobili ristrutturati e *sisma bonus* acquisti

Il comma 3, articolo 2, D.L. 11/2023, infine, indica particolari condizioni affinché siano ancora ammesse le cessioni dei crediti (o sconto fattura), in relazione alle seguenti operazioni:

¹ Si ricorda che le opere in edilizia libera, al pari di ogni altro intervento, possono differire in base al regolamento edilizio del Comune ove è ubicato l'immobile.

– acquisto di immobili completamente ristrutturati da imprese di costruzione e/o ristrutturazione, entro 18 mesi dalla loro ultimazione, secondo quanto stabilito dal comma 3, [articolo 16-bis](#), Tuir;

– acquisto di immobili derivanti da un intervento di demolizione e ricostruzione realizzato da un'impresa di costruzioni e/o ristrutturazione di un immobile ubicato in una delle zone sismiche 1, 2 o 3 del territorio nazionale, secondo quanto stabilito dal comma 1-septies, [articolo 16](#), D.L. 63/2013.

Per entrambe le sopra riportate tipologie di acquisto “agevolato”, il comma 3, articolo 2, D.L. 11/2023 consente l'esercizio delle opzioni di cessione o sconto fattura anche per le operazioni successive al 16 febbraio 2023, a condizione che, sempre alla stessa data, risulti:

- regolarmente registrato il contratto preliminare; ovvero
- risulti stipulato il contratto definitivo di compravendita dell'immobile.

Data di registrazione del preliminare	Data di stipula del rogito notarile	Possibilità di cedere il credito o di applicare lo sconto fattura
Fino al 16 febbraio 2023	Dopo il 16 febbraio 2023	Sì
Dopo il 16 febbraio 2023	Dopo il 16 febbraio 2023	No
Non esiste preliminare	Entro il 16 febbraio 2023	Sì
Non esiste preliminare	Dopo il 16 febbraio 2023	No

SCHEDA DI SINTESI

Il D.L. 11/2023, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 16 febbraio 2023, interviene, ancora una volta, per modificare la disciplina dei meccanismi di cessione dei crediti edilizi e di sconto in fattura, di cui all'articolo 121, D.L. 34/2020, cancellando, di fatto, tali possibilità in ordine ai “nuovi” crediti, sorti a partire dal 17 febbraio 2023.

Il blocco alle cessioni (o sconti in fattura) non è stato introdotto in modo generalizzato, in quanto sono previste alcune eccezioni, con conseguente possibilità di cedere il credito o di applicare lo sconto in fattura, subordinatamente alla sussistenza di determinate condizioni, quali: il possesso del titolo edilizio e l'inizio dei lavori.



Per gli interventi *superbonus* il blocco delle cessioni non opera se alla data del 16 febbraio 2023 sussistevano:

- CILAS;
- delibera assembleare, nel caso di lavori su parti comuni;
- richiesta del titolo edilizio, nel caso di interventi di demolizione e ricostruzione.



Per gli interventi in edilizia libera la possibilità di cessione (o di sconto in fattura) è ammessa a condizione che alla data del 16 febbraio 2023 siano iniziati i lavori.



Per le detrazioni derivanti dall'acquisto di immobili completamente ristrutturati o dall'acquisto di immobili derivanti da interventi di demolizione e ricostruzione in zona sismica è consentito l'esercizio delle opzioni di cessione o sconto in fattura anche per le operazioni successive al 16 febbraio 2023, a condizione che, sempre alla stessa data, risulti:

- regolarmente registrato il contratto preliminare; ovvero
- risulti stipulato il contratto definitivo di compravendita dell'immobile.

Corso di specializzazione

in convenzione con

 **eCAMPUS UNIVERSITÀ**

 **ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI RAGUSA
CIRCOSCRIZIONE DEL TRIBUNALE DI RAGUSA**

 **Euroconference**

Diretta web dall'08 marzo

GESTORE DELLA CRISI D'IMPRESA

Curatore, commissario liquidatore e attestatore

Corso abilitante per l'iscrizione nel nuovo albo Gestori della Crisi, tenuto dal Ministero di Giustizia
Percorso Formativo di 44 ore che permette l'iscrizione all'Albo dei Gestori della Crisi ai sensi dell'art. 365 del D.Lgs. 14/2019, nel rispetto del D.M. 202/2014, del D.M. 75/2022 e delle Linee Guida emanate dalla Scuola Superiore della Magistratura e tenendo conto della Circ. del Ministero della Giustizia n. 45/2023.

Il corso è organizzato in convenzione tra Università eCampus, Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Ragusa ed Euroconference

ACCEDI AL SITO

Per partecipare alla sede Web, è necessario disporre di un computer personale con webcam e audio perfettamente funzionanti

Consulenza immobiliare n. 45/2023

Riproposta la detrazione dall'Irpef dell'Iva pagata sugli acquisti di immobili abitativi ad alta efficienza energetica

Sandro Cerato – direttore scientifico Centro Studi Tributari

Premessa

La Legge di Bilancio 2023 ha reintrodotta la detrazione dall'Irpef sull'Iva pagata per l'acquisto di unità immobiliari residenziali a elevata efficienza energetica. In particolare, è previsto che:

“Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, il 50 per cento dell'importo corrisposto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in relazione all'acquisto, effettuato entro il 31 dicembre 2023, di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B ai sensi della normativa vigente, cedute da organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) immobiliari o dalle imprese che le hanno costruite. La detrazione di cui al primo periodo è pari al 50 per cento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta sul corrispettivo di acquisto ed è ripartita in dieci quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese e nei nove periodi d'imposta successivi”.

Si rappresenta sin da subito che l'agevolazione in rassegna non è nuova: l'articolo 1, [comma 56](#), L. 208/2015, aveva già riconosciuto la detrazione dall'Irpef nella misura del 50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'Iva in relazione agli acquisti, effettuati dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2017, di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B, cedute dalle imprese costruttrici delle stesse (l'agevolazione doveva essere ripartita in 10 quote annuali)¹.

Posto che la disposizione introdotta dalla Legge di Bilancio 2023 è pressoché identica a quella che ha interessato gli acquisti delle unità immobiliari di classe energetica A o B avvenuti dal 1°

¹ Di fatto, la detrazione introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 ha riguardato gli acquisti delle unità immobiliari di classe energetica A o B avvenuti dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2017 e non era stata, fino all'approvazione della Legge di Bilancio 2023, oggetto di proroghe o di una sua reintroduzione.

gennaio 2016 al 31 dicembre 2017, dovrebbero conseguentemente potersi estendere alla “nuova” agevolazione i chiarimenti già resi dall’Amministrazione finanziaria con riguardo alla precedente agevolazione, che di seguito si ripropongono nei loro principali contenuti.

Requisiti soggettivi dell’agevolazione

Possono beneficiare della detrazione in argomento soltanto le persone fisiche non esercenti attività commerciale¹ che, nel periodo agevolato (1° gennaio 2023 – 31 dicembre 2023), acquisteranno immobili soggetti a Iva (per obbligo o per opzione) e che hanno provveduto al pagamento dell’imposta: nessuna agevolazione compete, infatti, se colui che ha acquistato il fabbricato non coincide con il soggetto che ha provveduto al pagamento dell’Iva.

Nelle more della precedente agevolazione, anche la prassi notarile aveva precisato che la detrazione in parola, essendo strettamente connessa all’acquisto di una unità immobiliare, sarebbe spettata solo alla persona fisica che ha acquistato l’immobile e sostenuto la relativa spesa².

Acquisti effettuati da società di persone

Secondo quanto precisato dalla prassi notarile, nelle more della precedente agevolazione, avrebbero potuto beneficiare della detrazione Irpef in discorso anche i soci (persone fisiche) di società di persone nel caso in cui l’acquisto del fabbricato fosse stato effettuato, non dal socio, bensì dalla società da costui partecipata e fermo restando la sussistenza delle altre condizioni previste dalla norma di cui si dirà in seguito. Si legge, infatti, nel richiamato studio n. 7-2016/T che:

“la nuova detrazione, come quella prevista dall’art. 16-bis del TUIR avente ad oggetto le spese relative al «recupero del patrimonio edilizio», dovrebbe essere imputabile in base al principio di trasparenza ai soci esclusivamente nel caso in cui i fabbricati posseduti dalla società siano produttivi di reddito fondiario. Tale condizione si realizza per i c.d. «beni patrimonio» (ai sensi dell’art. 90 del TUIR) estranei all’esercizio dell’attività d’impresa. Diversamente la detrazione non dovrebbe essere applicabile con riferimento ai beni strumentali all’esercizio dell’attività d’impresa. In questo senso si è espressa la Corte

¹ Sono conseguentemente esclusi dall’agevolazione di cui trattasi, le società di capitali, poiché assoggettate a Ires. Allo stesso modo, sono esclusi dall’agevolazione anche gli enti non commerciali i quali, sebbene assoggettati a Ires, determinano il reddito complessivo con modalità pressoché analoghe (anche se non completamente coincidenti) a una persona fisica.

² Nella particolare ipotesi in cui il contribuente abbia acquistato solo una parte dell’immobile agevolato, si ritiene che, in mancanza di opportuni chiarimenti da parte dell’Agenzia delle entrate, l’ammontare della detrazione debba essere commisurato all’Iva effettivamente corrisposta, senza dover effettuare una riduzione proporzionale del beneficio tenendo in considerazione la “porzione” dell’unità immobiliare acquistata (Consiglio nazionale del Notariato studio n. 7-2016/T).

di Cassazione a proposito dell'ambito applicativo del citato art. 16-bis del TUIR con l'ordinanza n. 12466/2015".

L'interpretazione fornita dal Consiglio nazionale del Notariato non ha, però, trovato riscontro nelle istruzioni allegate al modello Redditi SP. Infatti, a dispetto di quanto previsto per la detrazione delle spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di riqualificazione energetica degli edifici e per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, nel quadro RP del modello Redditi SP non è mai stato presente alcun campo in cui poter invocare l'agevolazione sugli acquisti di unità abitative perfezionati entro lo scorso 31 dicembre 2017.

Requisiti oggettivo dell'agevolazione

La detrazione Irpef, pari al 50% dell'Iva pagata sull'acquisto di unità abitative di classe energetica A e B, spetta esclusivamente per l'acquisto di unità immobiliari a destinazione residenziale, vale a dire le unità immobiliari appartenenti alla categoria catastale A, a esclusione degli immobili aventi categoria catastale A/10 (uffici).

Categoria catastale immobili che possono beneficiare dell'agevolazione	
A/1	Abitazioni di tipo signorile
A/2	Abitazioni di tipo civile
A/3	Abitazioni di tipo economico
A/4	Abitazioni di tipo popolare
A/5	Abitazioni di tipo ultrapopolare
A/6	Abitazioni di tipo rurale
A/7	Abitazioni in villini
A/8	Abitazioni in ville
A/9	Castelli e i palazzi di eminenti pregi artistici e storici
A/11	Abitazioni e alloggi tipici dei luoghi

In particolare, ai fini della spettanza della detrazione, è irrilevante che l'acquisto riguardi un'unità immobiliare di lusso (A/1, A/8 e A/9)¹ e che l'immobile agevolato sia destinato (o meno) ad abitazione principale dall'acquirente.

A tal proposito, la prassi notarile (Consiglio nazionale del Notariato studio n. 7-2016/T) ha ulteriormente precisato che la detrazione Irpef qui in commento si applica anche agli acquisti che possono anche consistere nella seconda, terza, etc. casa del contribuente, posto che la norma non

¹ L'acquisto di immobili abitativi c.d. di lusso non ha impedito all'acquirente di beneficiare della detrazione Irpef in argomento, in presenza delle altre condizioni previste dalla Legge di Bilancio 2016. A ciò si aggiunga che per tali tipologie di immobili il beneficio fiscale è stato ancor più importante, in considerazione del fatto che l'aliquota Iva applicabile alla compravendita di immobili c.d. di lusso è pari al 22%.

dispone che l'immobile residenziale acquistato debba essere destinato ad abitazione principale. Analogamente, ai fini della fruizione del beneficio in esame, è irrilevante l'effettivo utilizzo dell'immobile da parte dell'acquirente¹.

A ogni modo, per la corretta individuazione degli immobili di tipo residenziale, oltre alla categoria catastale, è possibile fare riferimento anche ad altri elementi. Potrebbero, infatti, essere compresi

“nell'alveo della novella anche gli immobili in corso di costruzione per i quali siano stati già rilasciati i titoli abitativi edilizi per la costruzione di edifici a destinazione residenziale e ai quali sarà assegnata la classe energetica A o B. In base ad un'interpretazione letterale della disposizione in rassegna non sembra che il legislatore richieda necessariamente la destinazione attuale” (studio Consiglio nazionale del Notariato 12.2.2016 n. 7-2016/T)”.

Estensione dell'agevolazione alle pertinenze

Con la [circolare n. 20/E/2016](#), è stato esteso il beneficio fiscale anche alle pertinenze degli immobili agevolabili (ad esempio, posto auto, cantina, soffitta) a condizione che queste siano state acquistate contestualmente all'unità abitativa e che nell'atto di acquisto sia stato evidenziato il relativo vincolo pertinenziale². Peraltro, posto che non è stato fissato alcun limite quantitativo circa il numero di pertinenze che possono beneficiare della detrazione, rientrano nell'agevolazione in discorso sia una cantina sia un *box*, purché acquistati unitamente all'immobile agevolato.

Resta, naturalmente, inteso che se il contribuente acquista, unitamente all'immobile agevolato *“prima casa”*, altre 2 unità immobiliari aventi categoria catastale C/2, costui può beneficiare della detrazione pari al 50% dell'Iva pagata, nella misura del:

- 4% e che è stata applicata per l'acquisto della prima pertinenza;
- 10% e che è stata applicata per l'acquisto della seconda unità pertinenziale.

La classe energetica dell'immobile

La detrazione fiscale in analisi riguarda i soli immobili abitativi, come sopra individuati, purché appartenenti alla classe energetica A o B, alla cui definizione è possibile fare riferimento:

¹ Risultata detraibile, quindi, il 50% dell'Iva pagata per l'acquisto di unità abitative non utilizzate o utilizzate solo per una parte dell'anno, ovvero concesse in locazione a terzi. Conseguentemente, possono fruire della detrazione in commento anche le *“secondo case”* a disposizione nello stesso Comune in cui dimora il proprietario, ovvero in località turistiche.

² Di diversa opinione la prassi notarile, per la quale sarebbe stato comunque possibile beneficiare dell'agevolazione anche in caso di acquisto di una pertinenza con atto separato rispetto all'abitazione. Si legge, infatti, nel più volte richiamato studio n. 7-2016/T che *“se l'immobile principale risulta acquistato nel 2015 e la pertinenza risulta acquistata nel successivo anno 2016, in presenza degli altri presupposti previsti dalla legge sarà possibile beneficiare della detrazione”*.

- all'allegato 4 delle linee guida nazionali per la classificazione energetica degli edifici di cui al decreto Mise 26 giugno 2009;
- alla normativa regionale, laddove vigente.

Classe energetica	Dispendio di energia
A	< 30 Kwh/mq annuo = < 3 litri gasolio/mq annuo
B	tra 31-50 Kwh/mq annuo = 3,1-5 litri gasolio/mq annuo

Soggetto cedente l'immobile

Per beneficiare dell'agevolazione qui in rassegna, le unità immobiliari devono essere cedute da:

- organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) immobiliari ovvero;

Gli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) immobiliari consistono in fondi immobiliari che investono esclusivamente o prevalentemente in beni immobili, diritti reali immobiliari, ivi inclusi quelli derivanti da contratti di *leasing* immobiliare con natura traslativa e da rapporti concessori, partecipazioni in società immobiliari, parti di altri fondi immobiliari, anche esteri¹.

- dalle imprese costruttrici che hanno edificato le suddette unità immobiliari.

A questo proposito, si definisce impresa di costruzione, l'impresa che:

- con organizzazione e mezzi propri, ovvero mediante appalto dei lavori a terzi, ha effettivamente edificato l'immobile²;
- svolge, anche occasionalmente, attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita;

Relativamente a tale impresa, è bene ricordare che risulta ininfluenza la modalità di esecuzione dei lavori, nel senso che gli stessi possono essere affidati, in tutto o in parte, anche ad altre imprese (circolari [n. 45/E/1973](#) e [n. 27/E/2006](#)).

- ha fatto costruire l'immobile, ma normalmente svolge altra attività³;

Rettificando un precedente chiarimento reso in occasione di Telefisco 2016, l'Agenzia delle entrate ha meglio precisato che, limitatamente all'agevolazione in commento:

¹ In virtù del fatto che l'OICR è gestito da una società di gestione del risparmio (SGR), la quale è soggetto passivo Iva per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle operazioni dei fondi immobiliari da essa istituiti (articolo 8, D.L. 351/2001), per le cessioni di fabbricati il regime Iva è delineato dall'articolo 10, comma 1, n. 8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972.

² Secondo le precisazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, rientrano nella definizione di impresa costruttrice anche i soggetti ai quali è intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale avviene la costruzione dell'immobile di riferimento ([circolare n. 22/E/2013](#)).

³ In particolare, secondo la prassi dell'Agenzia delle entrate (risoluzioni [n. 430065/E/1990](#) e [n. 93/E/2003](#)), l'impresa di costruzione è tale anche qualora il soggetto svolga abitualmente un'altra attività, ma occasionalmente realizzi un edificio, direttamente o tramite appalto a imprese terze.

“l’espressione “impresa costruttrice” - terminologia utilizzata dalla norma che regola l’agevolazione (articolo 1, comma 56, L. 208/2015) - può essere intesa nel senso ampio di “impresa che applica l’Iva all’atto del trasferimento”, considerando tale non solo l’impresa che ha realizzato l’immobile, ma anche le imprese di “ripristino” o “ristrutturatrici” che hanno eseguito interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia o ristrutturazione urbanistica (Circolare n. 20/E/2016)”¹.

Imponibilità Iva (per obbligo o per opzione) dell’acquisto dell’immobile agevolato

Per l’operatività della detrazione di cui trattasi risulta determinante l’addebito dell’Iva in rivalsa (per obbligo o per opzione) da parte dell’impresa di costruzione o dall’OICR cedente il fabbricato. A questo proposito, si ricorda che il trattamento Iva delle operazioni aventi a oggetto le cessioni di immobili abitativi, ovvero di unità immobiliari urbane a destinazione abitativa (censite in Catasto o classificabili nelle categorie del gruppo A - eccetto gli A/10), poste in essere da un soggetto passivo Iva, è disciplinato nel contesto dell’[articolo 10](#), comma 1, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972 e può essere così schematizzato.

Cedente	Termini	Iva	Spettanza detrazione
Imprese costruttrici o che hanno effettuato interventi di ristrutturazione o ripristino	Entro 5 anni dall’ultimazione	Imponibile per obbligo (aliquota 4%, 10% o 22%)	Sì
	Oltre 5 anni dall’ultimazione	Esente	No
		Imponibile per opzione espressa in atto (aliquota 4%, 10% o 22%)	Sì
Soggetto diverso dal costruttore/ristrutturatore	Nessun periodo di osservazione	Esenzione	No
Soggetto diverso dal costruttore/ristrutturatore avente a oggetto fabbricati destinati ad alloggi sociali	Nessun periodo di osservazione	Imponibilità su opzione (aliquota 4%, 10% o 22%)	Sì
		Esenzione in assenza di opzione (aliquota 4%, 10% o 22%)	No

In occasione di Telefisco 2016, l’Agenzia delle entrate ha meglio precisato che:

¹ Quest’ultima interpretazione fornita dall’Amministrazione finanziaria è, peraltro, conforme a quanto precisato a suo tempo dalla prassi notarile secondo cui la detrazione sarebbe spettata anche alle cessioni di immobili residenziali poste in essere dalle imprese di “ripristino” (Consiglio nazionale del Notariato studio n. 7-2016/T).

- “la cessione di fabbricati abitativi da parte delle imprese costruttrici può essere assoggettata ad IVA anche dopo i cinque anni dalla fine dei lavori, purché l’impresa cedente abbia manifestato espressamente l’opzione per la relativa imposizione¹.

- nel silenzio della norma, l’acquisto nel periodo di imposta agevolato di un appartamento che l’impresa costruttrice cedente abbia precedentemente concesso in locazione permette comunque di fruire della detrazione”.

Misura della detrazione

Per espressa previsione normativa, la detrazione di cui trattasi (pari al 50% dell’Iva pagata sull’acquisto del fabbricato agevolato) deve essere scomputata dall’Irpef in 10 quote costanti di pari importo. Peraltro, posto che non sono stati previsti dei limiti di importo superati i quali la detrazione non compete, il contribuente che nel periodo agevolato (ad esempio, 1° gennaio 2023 – 31 dicembre 2023) acquisterà più immobili residenziali (di classe A o B) da un’impresa di costruzione/ ripristino o da un organismo di investimento collettivo del risparmio (OICR) immobiliare, potrà beneficiare dell’agevolazione per ciascun fabbricato acquistato.

ESEMPIO 1

Si ipotizzi il caso che il sig. Franco Rossi abbia acquistato in data 5 febbraio 2023, 2 unità immobiliari (non di lusso) al prezzo di 100.000 euro ciascuna con l’applicazione dell’aliquota Iva nella misura del 10%. In relazione a tali acquisti, posto che l’Iva che è stata complessivamente corrisposta ammonta a 20.000 euro (200.000 euro*10%), la detrazione è pari a 10.000 euro (20.000 euro*50%). Il sig. Franco Rossi può, quindi, detrarre dalla propria Irpef:

- 1.000 euro nell’anno in cui è stato sostenuto l’onere dell’Iva (10.000 euro/10);
- 9.000 euro in altrettante detrazioni di pari importo (1.000 euro cadauna) per le successive 9 annualità.

Resta inteso che, al pari di ogni altra detrazione fiscale, anche quella in esame compete fino a concorrenza dell’Irpef lorda, con l’effetto che l’eventuale eccedenza non utilizzata andrà persa e non potrà essere recuperata nelle annualità successive. Da lato pratico, la verifica della capienza deve essere effettuata con riferimento a ognuna delle 10 quote spettanti in relazione all’Irpef lorda di ciascuna annualità.

¹ In presenza di quest’ultima condizione, la detrazione Irpef può essere riconosciuta indipendentemente dalla data di fine lavori, posto che, al riguardo, l’articolo 1, comma 56, L. 208/2015 (c.d. Legge di Bilancio 2016) non indica alcun termine finale.

È giusto il caso di segnalare che la norma istitutiva dell'agevolazione nulla ha disposto in merito alla sorte delle rate di detrazione "a nuovo", ovvero che possono essere fruito nel periodo d'imposta successivi a quello in cui viene dismesso l'immobile agevolato. In assenza di disposizioni particolari, dovrebbe poter essere possibile continuare a portare in detrazione, nei successivi periodi d'imposta, le quote residue non ancora utilizzate¹.

Validità della detrazione

L'agevolazione di cui trattasi non è a regime, ma opera per un arco di tempo molto limitato: l'ambito applicativo della stessa riguarda, infatti, soltanto gli acquisti che si perfezioneranno nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2023 e il 31 dicembre 2023.

Seppur la norma non abbia espressamente previsto un limite di tempo entro cui si debbano pagare le fatture comprensive dell'Iva da detrarre al 50%, ai fini della fruizione della detrazione e in applicazione del principio di cassa, è necessario che il fabbricato venga "rogitato" nel corrente periodo di imposta (Telefisco 2016 e circolari [n. 12/E/2016](#) e [n. 20/E/2016](#))².

Cumulabilità dell'agevolazione

In merito all'eventuale cumulo con altre agevolazioni, l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la possibilità che il contribuente che abbia acquistato un'unità immobiliare all'interno di un edificio interamente ristrutturato dall'impresa di costruzione possa beneficiare, sia della detrazione:

- del 50% dell'Iva sull'acquisto;
- prevista dall'[articolo 16-bis](#), comma 3, Tuir, applicabile, anche per il 2023, con l'aliquota del 50% e calcolata sul 25% del prezzo di acquisto dell'immobile, e comunque entro un *plafond* massimo di 96.000 euro.

In questi casi, però, occorre tener presente che la detrazione di cui all'articolo 16-bis, comma 3, Tuir, non può comprendere anche l'Iva agevolata con la nuova detrazione.

¹ Peraltro, sempre in mancanza di una precisa disposizione di legge, si ritiene che le quote di detrazione non ancora fatte valere in dichiarazione non potranno essere trasferite facoltativamente al cessionario dell'immobile (tramite una espressa manifestazione di volontà da parte del cedente), così come invece ammesso per la detrazione Irpef prevista per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio nel comma 8, articolo 16-bis, Tuir.

² Conseguentemente, non è possibile fruire della detrazione con riferimento all'Iva relativa agli acconti corrisposti nel 2022, anche se il rogito risulta stipulato nell'anno 2023. Analogamente, l'agevolazione non compete per l'Iva versata in acconto nel 2023 se la vendita è stipulata nel 2024, in quanto la norma si applica agli acquisti effettuati o da effettuare entro il 31 dicembre 2023.

ESEMPIO 2

Il sig. Marco Gialli ha acquistato in data 10 febbraio 2023 da un'impresa di ristrutturazione un'unità abitativa (con le agevolazioni "prima casa") all'interno di un fabbricato interamente ristrutturato, al prezzo di 200.000 euro oltre Iva al 4% (8.000 euro) per un totale complessivo di 208.000 euro. In relazione a tale acquisto, il suddetto contribuente ha maturato il diritto, alla detrazione:

- del 50% dell'Iva pagata sull'acquisto dell'immobile, pari a 4.000 euro (8.000 euro * 50%);
- di cui all'[articolo 16-bis](#), comma 3, Tuir pari al 50% calcolato sul 25 % del costo dell'immobile rimasto a suo carico. Tale detrazione è pari a 25.500 euro [(208.000 euro - 4.000 euro) * 25% = 51.000 euro * 50%]

Ad analoga conclusione si giunge anche nel caso di realizzazione di *box* pertinenziale acquistato contestualmente all'immobile agevolato ai sensi della disposizione in commento, relativamente al quale compete anche la detrazione di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera d), Tuir, pari al 50% del costo di realizzazione documentato dall'impresa.

ESEMPIO 3

Il sig. Luca Verdi ha acquistato in data 30 gennaio 2023 da un'impresa costruttrice un'unità immobiliare "prima casa" e un *box* pertinenziale. Il costo complessivo dell'immobile comprensivo della pertinenza è pari a 100.000 euro oltre Iva al 4% (4.000 euro), per un totale di 104.000 euro. Il costo di realizzazione del *box* è pari a 5.000 euro più Iva pari a 200 euro. In relazione a tale acquisto, il contribuente avrà diritto, alla detrazione:

- del 50% dell'Iva sull'acquisto dell'immobile comprensivo della pertinenza, pari a 2.000 euro (4.000 euro * 50%);
- spettante ai sensi dell'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera d), Tuir, sul costo di realizzazione del *box* al netto dell'Iva portata in detrazione riferita a tale costo, pari a 5.100 euro (5.200 euro - 100 euro). La detrazione è pari al 50 % di tale importo, ovvero, pari a 5.100 euro * 50% = 2.550 euro.

SCHEDA DI SINTESI

La Legge di Bilancio 2023 ha reintrodotta la detrazione dall'Irpef sull'Iva pagata per l'acquisto di unità immobiliari residenziali a elevata efficienza energetica. In particolare, la novella disposizione prevede che compete la detrazione dall'Irpef del 50%:

1. dell'importo corrisposto per il pagamento dell'Iva;

2. in relazione all'acquisto, effettuato entro il 31 dicembre 2023, di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B;
3. cedute da organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) immobiliari o dalle imprese costruttrici delle stesse.



Posto che la disposizione introdotta dalla Legge di Bilancio 2023 è pressoché identica a quella che ha interessato gli acquisti delle unità immobiliari di classe energetica A o B avvenuti dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2017, dovrebbero conseguentemente potersi estendere alla “nuova” agevolazione i chiarimenti già resi dall'Amministrazione finanziaria con riguardo alla precedente agevolazione.



Possono beneficiare della detrazione in argomento, le persone fisiche non esercenti attività commerciale a esclusione, quindi, dei soggetti Ires (ad esempio, le società di capitali e gli enti non commerciali) in relazione all'Iva pagata sugli acquisti di tali unità immobiliari effettuati dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023.



Per l'operatività della detrazione in esame è necessario l'addebito dell'Iva in rivalsa (sia per obbligo sia per opzione) da parte del costruttore sulla vendita dell'unità immobiliare. Non sono, pertanto, ricompresi nell'ambito dell'agevolazione gli acquisti di immobili per i quali il costruttore non abbia optato per l'applicazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972.



La detrazione Irpef in argomento interessa esclusivamente l'acquisto di unità immobiliari a destinazione residenziale, vale a dire le unità immobiliari appartenenti alla categoria catastale A, a esclusione degli immobili aventi categoria catastale A/10 (uffici). Ai fini della spettanza della detrazione è irrilevante che l'acquisto riguardi un'unità immobiliare di lusso (A/1, A/8 e A/9) e che l'immobile agevolato venga adibito o meno ad abitazione principale dall'acquirente.



Per espressa previsione normativa, la detrazione di cui trattasi (pari al 50% dell'Iva pagata sull'acquisto del fabbricato agevolato) potrà essere scomputata dall'Irpef non in un'unica soluzione, ma in 10 quote costanti di pari importo. Resta inteso che, al pari di ogni altra detrazione fiscale, anche quella in esame compete fino a concorrenza dell'Irpef lorda, con l'effetto che l'eventuale eccedenza non utilizzata andrà persa e non potrà essere recuperata nelle annualità successive.

Consulenza immobiliare n. 45/2023

Le novità della Legge di Bilancio 2023 in tema di acquisti agevolati di terreni

Luigi Scappini – dottore commercialista e revisore legale

La legislazione, sia essa ordinaria o speciale, da sempre, dedica particolare attenzione alla tutela e alla conservazione del territorio, nonché dell'esercizio dell'attività agricola.

Ne è testimonianza lo stesso [articolo 44](#), Costituzione ai sensi del quale:

“Al fine di conseguire il razionale sfruttamento del suolo e di stabilire equi rapporti sociali, la legge impone obblighi e vincoli alla proprietà terriera privata, fissa limiti alla sua estensione secondo le regioni e le zone agrarie, promuove ed impone la bonifica delle terre, la trasformazione del latifondo e la ricostituzione delle unità produttive; aiuta la piccola e la media proprietà. La legge dispone provvedimenti a favore delle zone montane”.

In ragione di ciò, e in specifico riferimento al mondo agricolo, nel tempo il Legislatore tributario, aveva creato un complesso reticolo di norme agevolative, smontato quasi integralmente per mano della L. 23/2011, norma che aveva “preservato” il solo [articolo 2](#), comma 4-bis, D.L. 194/2009.

Successivamente, con la Legge di Bilancio 2017, è stata ripristinato l'[articolo 9](#), D.P.R. 601/1973, norma avente a oggetto i soli terreni montani.

La Legge di Bilancio per il 2023, con i commi [110](#) e [111](#) è intervenuta su entrambe le norme ampliandone il profilo soggettivo di applicazione.

Modifiche all'agevolazione per la piccola proprietà contadina

Ai sensi dell'articolo 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009:

“Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiarie operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento”.

La norma, quindi, si rende applicabile, in prima battuta, ai coltivatori diretti e gli lap, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale.

Non esiste una definizione univoca di coltivatore diretto, tuttavia, la sintesi che se ne può ricavare, porta a definirlo come colui che esercita, in maniera professionale un'attività agricola ai sensi dell'[articolo 2135](#), cod. civ., direttamente e abitualmente, utilizzando il lavoro proprio o della sua famiglia, e la cui forza lavorativa non sia inferiore a 1/3 di quella complessiva richiesta dalla normale conduzione del fondo.

Al contrario, lo lap ai sensi dell'[articolo 1](#), D.Lgs. 99/2004, è colui che dedica alle attività agricole di cui all'articolo 2135, cod. civ., direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricava dalle attività medesime almeno il 50% de reddito globale da lavoro, percentuali ridotte al 25% nel caso in cui l'imprenditore operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17, Regolamento (CE) 1257/1999.

Ai fini della verifica del parametro reddituale, nel computo totale non si tiene conto dei redditi consistenti in pensioni, assegni a esse equiparate, indennità e somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche o in associazioni ed enti operanti nel comparto agricolo.

Inoltre, la norma richiede che l'aspirante lap abbia adeguate conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5, Regolamento (CE) 1257/1999. A tal fine rilevano le lauree in materie agrarie o veterinarie, l'aver esercitato attività agricola in qualità di imprenditore, socio di una società agricola o di dipendente per almeno un biennio e, infine, l'aver superato un esame riconosciuto dall'ente certificatore la qualifica di lap.

A tal fine, si ricorda che soggetto tenuto al riconoscimento è la Regione o Provincia autonoma; l'Inps ha la facoltà di effettuare le opportune verifiche ritenute necessarie, ma solamente a fini previdenziali. Il Legislatore, con l'[articolo 56-ter](#), comma 1, lettera b), D.L. 77/2021, convertito con modifiche dalla L. 108/2021, è intervenuto sul comma 2, precisando che *“L'accertamento eseguito da una regione ha efficacia in tutto il territorio nazionale”*.

Nel tempo a questi soggetti se ne sono aggiunti altri e, in particolare, con la c.d. Legge di Bilancio per il 2016 (L. 208/2015) è stato esteso il perimetro soggettivo di applicazione dell'agevolazione a:

- coniuge e parenti in linea retta di coltivatori diretti e lap, purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi ([comma 906](#));
- proprietari di masi chiusi di cui alla L.P. di Bolzano 17/2001 ([comma 907](#)).

In seguito, la Legge di Bilancio per il 2019, ha stabilito che i familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, appartenenti al medesimo nucleo familiare, regolarmente iscritti nella gestione assistenziale e

previdenziale agricola quali coltivatori diretti, accedono alla disciplina fiscale prevista dei titolari dell'impresa agricola al cui esercizio partecipano attivamente. Proprio in riferimento alla possibilità di poter fruire della c.d. piccola proprietà contadina, l'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 8/E/2019](#), § 1.6., ha confermato l'estensione del trattamento agevolato anche per gli atti con soggetti attivi i coadiuvanti del coltivatore diretto titolare di impresa agricola al cui esercizio i predetti familiari partecipano attivamente, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti.

Infine, si deve ricordare che anche determinate società possono accedere all'agevolazione; in particolare, per effetto di quanto previsto dall'[articolo 2](#), commi 4 e 4-bis, D.Lgs. 99/2004, rientrano nel perimetro applicativo le società coltivatrici dirette e le società agricole lap.

Le prime sono quelle la cui compagine societaria, almeno per la metà è costituita da coltivatori diretti. Le seconde, oltre a rivestire la qualifica di società agricole come definite dall'articolo 2, D.Lgs. 99/2004, devono altresì:

- nel caso di società di persone avere almeno un socio in possesso della qualifica di lap (per la Sas la qualifica deve essere riconducibile ai soli soci accomandatari);
- nel caso di società di capitali o cooperative almeno un amministratore, anche socio per le società cooperative, deve essere lap.

Nelle società di capitali, per effetto di quanto previsto dal successivo comma 3-bis, la qualifica di lap può essere apportata dall'amministratore a una sola società.

La novità della Legge di Bilancio per il 2023

L'articolo 1, [comma 110](#), L. 197/2022, ha introdotto, con decorrenza 1° gennaio 2023, il nuovo comma 4-ter, ai sensi del quale:

“Le agevolazioni di cui al comma 4-bis si applicano anche agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di persone fisiche di età inferiore a 40 anni che dichiarino nell'atto di trasferimento di volere conseguire, entro il termine di 24 mesi, l'iscrizione nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale prevista per i coltivatori diretti e gli lap”.

In questo modo, viene ulteriormente ampliato il perimetro soggettivo della c.d. piccola proprietà contadina, includendovi anche i giovani *under 40* che in sede di rogito, dichiarano di voler conseguire, entro 24 mesi, l'iscrizione alla gestione previdenziale agricola Inps prevista per i coltivatori diretti e gli lap.

La norma procede, come evidenziato in dottrina, all'introduzione del c.d. coltivatore diretto *in itinere*, che potrà conseguire in via postuma (entro 24 mesi) l'iscrizione all'Inps¹.

Si deve, inoltre, precisare, che la novità della Legge di Bilancio per il 2023, non deve essere confusa con quando già previsto dall'[articolo 1](#), comma 5-ter, D.Lgs. 99/2004, ai sensi del quale:

“Le disposizioni relative all’Iap si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione, nonché si siano iscritti all’apposita gestione dell’Inps. Entro 24 mesi dalla data di presentazione dell’istanza di riconoscimento, salvo diverso termine stabilito dalle Regioni, il soggetto interessato deve risultare in possesso dei requisiti di cui ai predetti commi 1 e 3, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti. Le Regioni e l’Agenzia delle entrate definiscono modalità di comunicazione delle informazioni relative al possesso dei requisiti relativi alla qualifica di Iap”.

Lo Iap *in itinere*, infatti, è un soggetto che al momento dell'azionamento della c.d. piccola proprietà contadina, ha già iniziato un percorso di riconoscimento della qualifica di Iap poiché risulta già iscritto in via provvisoria all'Inps e ha già iniziato l'*iter* per il riconoscimento della qualifica di Iap tramite la richiesta alla Regione competente.

Modifiche nell'acquisto dei terreni montani

Anche per quanto riguarda le agevolazioni previste per l'acquisto dei terreni montani, la Legge di Bilancio per il 2023, e più precisamente il [comma 111](#), interviene apportando modifiche, in questo caso procedendo alla sostituzione integrale del comma 2, [articolo 9](#), D.P.R. 601/1973, che adesso così recita:

“Nei territori montani di cui al primo comma, i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastale e di bollo. Le agevolazioni di cui al presente comma si applicano anche ai trasferimenti a favore di soggetti che, pur non essendo iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale di cui al primo periodo, con apposita dichiarazione contenuta nell’atto di acquisto, si impegnano a coltivare o a condurre direttamente il fondo per un periodo di cinque anni; i predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di acquisto, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente.

¹ G. Petteruti “Novità nei trattamenti agevolati per l'agricoltura e la montagna”, in Notariato Focus e novità normative del 9 gennaio 2023.

Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni”.

Perimetro soggettivo

La novità apportata dalla riscrittura del comma 2, innanzitutto porta a una evidente distinzione dei soggetti beneficiari dell’agevolazione, infatti, da un lato sono individuabili i coltivatori “*professional*” e dall’altro quelli che non lo sono.

I primi sono individuati nei coltivatori diretti e negli lap, regolarmente iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale Inps. A questi, come evidenziato anche in riferimento alla c.d. piccola proprietà contadina, devono essere aggiunte anche le società riconducibili tra quelle lap o coltivatrici dirette, nonché agli lap *in itinere* di cui all’[articolo 1](#), comma 5-ter, D.Lgs. 99/2004.

La vera novità è data dalla seconda categoria di soggetti rappresentata da coloro che, pur non risultando iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale, con apposita dichiarazione, si impegnano a coltivare o a condurre direttamente il fondo per un periodo di 5 anni.

La domanda cui bisogna dare una risposta è se anche in questo caso la norma è estendibile anche alle forme societarie non qualificate.

In ragione, dell’ultimo periodo della norma, in cui è previsto che “*le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni*”, la risposta dovrebbe essere negativa, infatti, mal si comprenderebbe il motivo della precisazione.

Perimetro oggettivo

Per quanto riguarda la corretta individuazione di quali siano i terreni agevolabili, a differenza di quanto prevede il comma 4-*bis*, [articolo 2](#), D.L. 194/2009, il riferimento è ai fondi rustici.

Ai fini del corretto inquadramento di quali siano i terreni agevolabili, si deve precisare che un terreno, in assenza di alcun intervento da parte dell’uomo, è privo delle caratteristiche essenziali che lo rendono sfruttabile per l’esercizio di attività produttive.

È solamente a seguito dell’intervento umano che lo stesso riceverà una destinazione agricola, a mezzo di lavorazione quali possono essere il dissodamento e la successiva messa a coltivazione.

Per effetto della mano dell’uomo il terreno da “*nudo*” assurge al ruolo di fondo destinato a “*ricevere*” una coltivazione con il preciso scopo di ottenere dei frutti dalla stessa.

Un terreno, ancorché coltivabile, resta qualificabile come tale. Quando il terreno viene arricchito di ulteriori elementi quali, ad esempio, impianti di irrigazione o depositi per gli attrezzi, la linea che demarca la differenza con l'azienda agricola diviene più flebile.

Nella realtà, la dottrina maggioritaria è concorde nel ritenere il fondo rustico attrezzato e l'azienda agricola concetti tra loro differenti, da un punto di vista sia strutturale sia funzionale.

Punto di partenza per la disamina delle differenze potrebbe essere l'arresto delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 5087/2014, ha evidenziato che l'azienda è un bene distinto dall'insieme dei beni che la compongono. Nonostante ciò, tuttavia, essa può essere acquisita nella sua complessità.

Ne deriva che il fondo rustico attrezzato è una frazione, un di cui del bene "azienda".

Esso si caratterizza per la sussistenza di un rapporto pertinenziale tra il bene principale, la terra, e quello/i servente/i che ne incrementano il valore.

Come noto, l'[articolo 817](#), cod. civ. considera pertinenze le cose che vengono destinate in modo durevole, a servizio o a ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata alternativamente a cura del proprietario del bene principale o da chi ha un diritto reale sul medesimo.

Nel caso del fondo rustico attrezzato, il bene principale è evidentemente individuato nel terreno, mentre le pertinenze saranno formate da tutti quei beni accessori che ne rendono più agevola lo sfruttamento.

Attenzione, nonostante questa attrazione "artificiale" dei secondi al primo, quest'ultimo mantiene la sua autonomia, tant'è vero che la sua proprietà potrà seguire strade diverse rispetto alle pertinenze.

Come evidenziato in dottrina:

"Le res del complesso pertinenziale sono disposte secondo un rapporto di accessorio a principale, in funzione del perseguimento di una finalità intrinseca ovvero il servizio che il primo presta in favore del secondo in maniera – per così dire – statica, tale da determinarne un aumento di valore".

Al contrario, l'azienda, come definita dall'[articolo 2555](#), cod. civ. consiste nel complesso dei beni organizzato dall'imprenditore (agricolo) per l'esercizio dell'impresa. Nel paniere dei beni che rientrano nel concetto di azienda vi sono sia quelli immateriali, quali i contratti, sia quelli materiali quali la stalla o l'impianto di irrigazione.

Evidente, tuttavia è che non esiste un rapporto gerarchico tra tali beni, essendo tutti funzionali al perseguimento dello scopo che si pone l'imprenditore, in un rapporto di complementarità e coordinamento.

In ragione di quanto detto, emerge che il fondo rustico attrezzato rappresenta uno degli elementi necessari affinché si sia in presenza di azienda, il che, ragionando in negativo, porta ad affermare che preso singolarmente non potrà mai rappresentare un'azienda.

Nel concetto civilistico di azienda, i beni organizzati dall'imprenditore, hanno caratteristiche tra loro differenti; in linea di massima, essi si pongono su un piano lineare, non essendovi un bene principale e dei beni serventi. Nel fondo rustico attrezzato, si ravvisa quasi sempre la pertinenzialità che tuttavia non implica la complementarietà che, invece, caratterizza il complesso aziendale dove alcuni beni potrebbero non assurgere a pertinenze del fondo rustico.

Sintetizzando:

“... il rapporto pertinenziale presuppone che il bene accessorio sia posto al servizio del fondo rustico (incrementandone l'utilità) da parte del soggetto che ne sia proprietario o che sia titolare di altro diritto reale sul fondo. Il complesso dei beni organizzati (ai quali è propriamente incluso il fondo) è, invece, il compendio dei beni che sono ciascuno in rapporto di reciproca coordinazione, in funzione della destinazione economica per la quale sono organizzati: la produzione di utilità. Per questo motivo, il concetto di fondo rustico attrezzato si distingue da quello di azienda agricola quale complesso dei beni organizzati perché solo il primo è un complesso pertinenziale.”

Definito il concetto di fondo rustico, bisogna domandarsi se il riferimento deve essere fatto alle risultanze urbanistiche o meno?

In dottrina è stato affermato che:

“appare preferibile escludere dal novero dei terreni acquistabili con l'agevolazione quelli urbanisticamente destinati ad utilizzazioni diverse da quelle agricole, seppur senza giungere a pretendere che debba trattarsi di suoli 'classificati in zona agricola nello strumento urbanistico vigente'. In altre parole, pur volendo valorizzare la tendenza legislativa a dare rilevanza alla qualificazione urbanistica, appare preferibile ammettere all'agevolazione anche l'acquisto di terreni che urbanisticamente non siano né agricoli, né edificabili, ma invece assoggettati a destinazioni o vincoli diretti ad impedire la trasformazione del territorio e non la sua utilizzazione agricola”¹.

¹ G. Perreruti, *op. cit.*

SCHEDA DI SINTESI

La Legge di Bilancio per il 2023, con i commi 110 e 111 interviene rispettivamente sulle agevolazioni previste per la c.d. piccola proprietà contadina e per l'acquisto dei terreni ubicati in zone montane.



La novità per la c.d. piccola proprietà contadina attiene al perimetro soggettivo, infatti, a decorrere dal 1° gennaio 2023, possono accedere all'agevolazione anche i soggetti che non risultano ancora iscritti alla previdenza agricola e che in atto dichiarano di farlo entro 24 mesi.



La novità per l'acquisto dei terreni montani, da un lato concerne gli aspetti soggettivi in quanto è prevista l'inclusione anche dei soggetti non qualificati che tuttavia si impegnano a coltivare i terreni per almeno un quinquennio e, dall'altro l'ambito oggettivo in quanto il riferimento è ai "solì" fondi rustici.



Evento Gratuito in diretta web

IL COMMERCIALISTA NELLA PIANIFICAZIONE FINANZIARIA ALLE AZIENDE

SCOPRI DI PIÙ

Consulenza immobiliare n. 45/2023

Cessione di cubatura non soggetta a Iva

Marco Peirola – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

Con la [risposta a interpello n. 69/E/2023](#), l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito al trattamento applicabile, ai fini dell'Iva, alla cessione di cubatura.

Recependo il recente orientamento delle SS.UU. della Corte di Cassazione, l'Agenzia delle entrate ha superato le precedenti indicazioni di prassi, chiarendo che la cessione di cubatura non configura una cessione di beni, ma una prestazione di servizi, da assoggettare a Iva con l'aliquota ordinaria (22%) e a imposta fissa di registro (200 euro) se l'operazione è effettuata nell'esercizio d'impresa.

Oggetto dell'interpello

L'interpello è stato proposto da una società, attiva nel settore farmaceutico, che nell'ambito della sua strategia di espansione e consolidamento ha acquisito uno stabilimento produttivo, sul quale sono presenti diritti edilizi disponibili e immobili dalla cui demolizione si potrebbero originare ulteriori diritti edilizi.

La società intenderebbe cedere una parte dei predetti diritti edilizi al vicino di area, il quale acquisirà in tal modo "*crediti di volumi da edificare*".

All'Agenzia delle entrate è stato chiesto quali siano la modalità di tassazione del contratto di cessione di cubatura, ai fini delle imposte indirette.

Cessione di cubatura

Per cessione di cubatura s'intende, generalmente, un accordo tra proprietari di aree dotate del requisito di reciproca prossimità e aventi la medesima destinazione urbanistica; un accordo, in particolare, in base al quale il proprietario di un'area edificabile (cedente) rinuncia su corrispettivo a sfruttare per sé la cubatura realizzabile sul proprio terreno così da consentire ad altro proprietario (cessionario) di disporre di una maggiore volumetria sul suo terreno.

In altri termini, con la cessione di cubatura, il proprietario del fondo distacca, in tutto o in parte, la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura concessagli dal

piano regolatore e, formando un diritto a sé stante, lo trasferisce definitivamente all'acquirente, a beneficio del fondo di costui.

In questa maniera, la cubatura viene a costituire una *species del genus* costituito dai “*diritti edificatori*”, indistintamente intesi e oggi contemplati, ai fini della trascrivibilità dei relativi contratti traslativi o costitutivi, anche dall'[articolo 2643](#), n. 2-*bis*, cod. civ., come introdotto dal D.L. 70/2011.

Orientamenti giurisprudenziali sulla natura giuridica della cessione di cubatura

La giurisprudenza di legittimità non si è espressa in modo uniforme sulla natura giuridica della cessione di cubatura o volumetria.

Sono 2 i fondamentali, e inconciliabili, orientamenti emersi, laddove:

– secondo un primo indirizzo, ripreso e fatto proprio dalla giurisprudenza della sezione tributaria, la cessione di cubatura ha a oggetto il diritto di edificare quale manifestazione coesistente e inerente al diritto di proprietà, assumendo con ciò la natura di atto traslativo di un diritto reale¹; ora qualificato come servitù atipica, ora come diritto di superficie atipico, ora come limitazione legale al diritto di proprietà, ora come rinuncia abdicativa del cedente notificata al Comune; in altri casi, la giurisprudenza non ha ritenuto necessario inquadrare giuridicamente e in via generale la natura del trasferimento di cubatura nell'ambito di un particolare diritto reale tipico, osservando che, ai fini dell'imposta di registro secondo la disciplina *ratione temporis* applicabile, assumeva valore dirimente non tanto questo inquadramento, quanto l'accertamento dei presupposti minimi per la sua assimilazione ai negozi certamente traslativi o costitutivi di diritti reali, come tali assoggettabili alla corrispondente imposta proporzionale di registro²;

– secondo un secondo indirizzo³, per lo più riconducibile alla giurisprudenza della sezione II civile, la cessione di cubatura avrebbe, invece, natura meramente obbligatoria, risolvendosi nell'assunzione, da parte del proprietario cedente, dell'obbligo a prestarsi presso la P.A. affinché quest'ultima rilasci il provvedimento concessorio – discrezionale e non vincolato – a favore del proprietario cessionario e a titolo di maggiorazione della cubatura già precedentemente a questi riconoscibile in base ai vigenti strumenti di pianificazione urbanistica; l'accordo di cessione avrebbe dunque efficacia solo obbligatoria e interna tra gli stipulanti, non comportante alcun diretto e immediato asservimento di un fondo a favore di un altro, posto che il trasferimento di cubatura - non soltanto nei confronti dei terzi, ma anche

¹ Cfr. Cassazione n. 10979/2007.

² Cfr. Cassazione n. 2235/1972.

³ Si vedano, per esempio, Cassazione, n. 24948/2018 e n. 18291/2020.

tra le stesse parti - sarebbe determinato esclusivamente dal provvedimento concessorio rilasciato dall'Amministrazione comunale a favore del cessionario e sulla base del programma edificatorio da questi proposto.

Cessione di cubatura quale atto costitutivo o traslativo di un diritto reale

L'indirizzo giurisprudenziale che colloca la cessione di cubatura tra gli atti costitutivi o traslativi di un diritto reale si fonda sulla valorizzazione - nell'ambito di una fattispecie che, pur correlandosi al rilascio del titolo edilizio da parte della P.A., si assume a forte connotazione privatistica - del carattere prettamente dominicale ascrivibile allo sfruttamento edilizio del suolo e, per questa via, alla considerazione della edificabilità in termini di utilità intrinseca e inerente a quest'ultimo (*qualitas fundi*). Si tratta di un'impostazione storicamente radicata con riguardo alla previsione di diritti di rilocalizzazione privata della volumetria da parte di taluni piani regolatori generali di grandi città e, in particolare, al problema della riconoscibilità a essi delle agevolazioni previste per i trasferimenti immobiliari dalla L. 408/1949 (c.d. Legge Tupini).

All'interno dell'indirizzo di realtà non si sono però date risposte sempre univoche sul "tipo" di diritto reale che verrebbe a costituirsi o a trasferirsi con l'atto di cessione di cubatura.

Insoddisfacente, in particolare, risulta il richiamo al diritto di superficie, dal momento che nella cessione di cubatura non entrano in gioco gli effetti propri di quest'ultima, la quale presuppone, ex [articolo 952](#), cod. civ., l'alterità tra proprietà del suolo e proprietà della costruzione; mentre è invece connaturato all'istituto che il cessionario della cubatura eserciti il diritto di costruire (seppure incrementato di una quota parte di volumetria originatasi altrove) sul fondo proprio. Pur volendo in ipotesi aderire a un'ottica di atipicità, non sembra che l'ordinamento consenta di basare l'assimilazione alla disciplina del diritto di superficie sulla forzata equiparazione (inevitabile nell'impostazione in esame) tra il diritto di costruire su terreno altrui (il che è connaturato alla superficie) e il diritto del cessionario di costruire sul terreno proprio anche se (almeno in parte) in virtù di cubatura generata da terreno altrui. A maggior ragione considerando che, una volta perfezionata la cessione di volumetria in capo al cessionario, neppure avrebbe più senso dare risalto all'altruità d'origine della cubatura trasferita.

Certamente più vicino alla realtà della fattispecie, nell'ambito dei diritti reali di godimento, è il richiamo allo schema della servitù prediale e, in particolare, alle figure della servitù non *aedificandi* (in caso di cessione totale della cubatura assentita), ovvero *altius non tollendi* (in caso di cessione parziale). Anche in questo caso si è in presenza di una concezione fortemente privatistica dell'istituto; la quale pone l'assenso della P.A. all'esterno della fattispecie costitutiva, rispetto alla quale esso fungerebbe da mera

condizione di efficacia nelle forme della *condicio juris* (qualora prevista dal PRG o dall'altra disciplina urbanistica), ovvero della *condicio facti* (se prevista come tale dalle parti nel contratto).

Cessione di cubatura quale negozio a effetti obbligatori

In base al secondo orientamento:

“la cosiddetta cessione di cubatura presuppone il perfezionamento di un accordo con il quale una parte (il proprietario cedente) si impegna a prestare il proprio consenso affinché la cubatura (o una parte di essa) che gli compete in base agli strumenti urbanistici venga attribuita dalla P.A. al proprietario del fondo vicino (cessionario), compreso nella stessa zona urbanistica, così consentendogli di chiedere ed ottenere una concessione per la costruzione di un immobile di volume maggiore di quello cui avrebbe avuto altrimenti diritto”¹.

Il trasferimento della cubatura - nei confronti dei terzi, così come tra le parti - deriva però

“esclusivamente dal provvedimento concessorio, discrezionale e non vincolato, che, a seguito della rinuncia all'utilizzazione della volumetria manifestata al Comune dal cedente, aderendo al progetto edilizio presentato dal cessionario, può essere emanato dall'ente pubblico a favore del cessionario”²; e che, pertanto, l'accordo tra le parti “ha un'efficacia meramente obbligatoria tra i suoi sottoscrittori e non è, quindi, configurabile come un contratto traslativo (e, tanto meno, costitutivo) di un diritto reale opponibile ai terzi”³.

Secondo i giudici di legittimità:

“nella cessione di cubatura si è in presenza di una fattispecie a formazione progressiva in cui confluiscano, sul piano dei presupposti, dichiarazioni private nel contesto di un procedimento di carattere amministrativo; a determinare il trasferimento di cubatura, tra le parti e nei confronti dei terzi, è esclusivamente il provvedimento concessorio, discrezionale e non vincolato, che, a seguito della rinuncia del cedente, può essere emanato dall'ente pubblico a favore del cessionario, non essendo configurabile tra le parti un contratto traslativo”⁴.

¹ Cfr. Cassazione, n. 18291/2020, *cit.*

² Cfr. Cassazione n. 20623/2009.

³ Cfr. Cassazione n. 24948/2018, *cit.*

⁴ Cfr. Cassazione n. 20623/2009, *cit.*

Intervento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione

Il contrasto interpretativo è stato risolto dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, dettando alcuni principi in ordine alla qualificazione della cessione di cubatura che, sebbene specificamente attinenti all'ambito impositivo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, assumono una portata più ampia e una rilevanza significativa anche agli effetti dell'Iva¹.

La Suprema Corte, partendo dall'esame dell'[articolo 2643](#), n. 2-bis, cod. civ., in base al quale devono rendersi pubblici con il mezzo della trascrizione *“i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati, previsti da normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale”*, ha chiarito che l'introduzione a opera del Legislatore di tale previsione costituisce un significativo argomento sistematico a sostegno del carattere non reale dell'atto di cessione di cubatura.

I giudici di legittimità, in particolare, evidenziano in proposito che:

“una specifica ed autonoma previsione di trascrivibilità dei “diritti edificatori” in quanto tali non avrebbe avuto ragion d'essere, né logica né pratica, qualora questi ultimi, partecipando di natura reale, risultassero comunque già prima trascrivibili in base alla disciplina generale”.

Dunque, l'introduzione dell'articolo 2643, n. 2-bis, cod. civ. è un elemento che, ad avviso della Suprema Corte, avvalorata, sotto il profilo sistematico, la tesi della non realtà dell'atto di cessione di cubatura.

In particolare, la Suprema Corte ha espressamente chiarito che:

“la cessione di cubatura, con la quale il proprietario di un fondo distacca in tutto o in parte la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura assentita dal piano regolatore e, formandone un diritto a sé stante, lo trasferisce a titolo oneroso al proprietario di altro fondo urbanisticamente omogeneo, è atto:

- immediatamente traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale;
- non richiedente la forma scritta ad substantiam ex art. 1350 cod. civ.;
- trascrivibile ex art. 2643, n. 2 bis cod. civ.;
- assoggettabile ad imposta proporzionale di registro come atto «diverso» avente ad oggetto prestazione a contenuto patrimoniale”.

Originario orientamento della prassi amministrativa

In un primo tempo, l'indirizzo giurisprudenziale che colloca la cessione di cubatura tra gli atti costitutivi o traslativi di un diritto reale è stato confermato anche dall'Amministrazione

¹ Cfr. Cassazione, sentenza n. 16080/2021.

finanziaria, rimarcando a sua volta l'inerenza alla proprietà del suolo della cessione di cubatura (ritenuta comportare un effetto in tutto analogo a quello conseguente alla disposizione di un diritto reale), ponendolo a fondamento della maggior imposizione sia di registro sia di plusvalenza reddituale.

In particolare, in merito al trattamento applicabile, ai fini dell'imposta di registro, a un atto con cui i proprietari di un lotto di terreno con sovrastante casa di abitazione intendono cedere, verso pagamento di corrispettivo, una quota parte dei volumi edificabili riguardanti il predetto lotto a una società, che s'impegna a realizzare tale cubatura sui terreni di sua proprietà, inseriti dal piano particolareggiato di un Comune nel medesimo comprensorio del lotto dei detti proprietari, l'Amministrazione finanziaria ha osservato che:

“l'atto, della cui tassazione si è chiesto il parere, verrebbe a concretarsi nell'assenso che il venditore darebbe alla società acquirente a costruire sul terreno della medesima acquirente un edificio di volumetria maggiore rispetto a quella prevista dal piano regolatore, con contemporanea rinuncia, peraltro, da parte dei detti proprietari, a realizzare un edificio della cubatura originaria, in modo che essi potranno costruire il loro immobile per una volumetria complessiva che dovrà essere pari a quella originaria ridotta esattamente della misura ceduta alla società acquirente”¹.

Tale essendo l'essenza dell'atto che si vuole porre in essere fra le parti interessate, l'Amministrazione ha ritenuto *“che il caso di specie dà luogo alla produzione di effetti analoghi a quelli derivanti da un atto costitutivo di diritti reali immobiliari”*, in linea con l'orientamento giurisprudenziale in base al quale, nella cessione di cubatura, si verifica l'acquisto di un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento, in quanto la volontà dei privati contraenti, nel porre in essere il trasferimento di una delle facoltà in cui si estrinseca il diritto di proprietà, e cioè quella di costruire, modifica il limite di edificabilità fissato dal piano regolatore per i singoli appezzamenti, con la conseguente compressione del diritto di proprietà del cedente e il correlativo aumento dell'edificabilità sull'area del cessionario.

Conformemente all'interpretazione sostenuta con la risoluzione n. 250948/1976, la prassi amministrativa ha ritenuto che:

“anche in materia di imposte dirette, il contratto di cessione di cubatura e, conseguentemente la cessione dei diritti di rilocalizzazione, concluso da privati produce un effetto analogo a quello proprio dei trasferimenti di diritti reali immobiliari. Infatti, nell'operazione di cessione prospettata, attraverso

¹ Cfr. risoluzione n. 250948/1976.

il consenso del comune si verifica l'acquisto di un diritto strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali di godimento, in quanto la volontà dei privati contraenti, nel porre in essere il trasferimento di una delle facoltà in cui si estrinseca il diritto di proprietà, e cioè quella di costruire, modifica il limite di edificabilità fissato dal piano regolatore per i singoli appezzamenti, con la conseguente compressione del diritto di proprietà del cedente e il correlativo aumento dell'edificabilità sull'area del cessionario¹.

Secondo l'Agenzia delle entrate:

“tenuto conto che nella fattispecie in esame viene a configurarsi il trasferimento di una posizione giuridica assimilabile ad un diritto reale di godimento, per la quale si rendono applicabili le regole fiscali stabilite in relazione alle cessioni della proprietà, ne consegue che la cessione dei diritti di rilocalizzazione è produttiva di plusvalenze tassabili ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), Tuir. In particolare, la cessione di diritti di rilocalizzazione che insistono su terreni agricoli realizza plusvalenza se il terreno è stato acquistato da meno di cinque anni e se non è pervenuto per successione mentre se detti diritti insistono su terreni edificabili la relativa cessione genera comunque plusvalenza ai sensi della richiamata lett. b), ultima parte, del citato articolo 67, Tuir”.

Nuovo orientamento della prassi amministrativa

Tenendo conto della configurazione giuridica del diritto edificatorio in esame, quale diritto di natura non reale, emergente dalla posizione delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, l'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 69/E/2023](#), ha chiarito che la cessione di cubatura non è riconducibile all'ambito applicativo dell'[articolo 2](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, che riguarda “*gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere*”.

Pertanto, anche agli effetti dell'Iva, la tesi dell'assimilazione della cessione di cubatura a un trasferimento di un diritto reale, espressa nei precedenti documenti di prassi, deve considerarsi superata.

Come osservato dall'Agenzia delle entrate, ai fini del corretto inquadramento ai fini Iva della cessione di cubatura, occorre avere riguardo alla previsione di carattere residuale contenuta nell'[articolo 3](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, in base alla quale costituiscono prestazioni di servizi,

¹ Cfr. [risoluzione n. 233/E/2009](#).

tra l'altro, le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

La cessione di cubatura è dunque soggetta a Iva con applicazione dell'aliquota Iva nella misura ordinaria e, in considerazione della qualificazione della cessione di cubatura come prestazione di servizi, devono, pertanto, ritenersi superati i chiarimenti forniti dalla prassi amministrativa sopra richiamata.

In attuazione del principio di alternatività Iva-registro di cui all'[articolo 40](#), D.P.R. 131/1986, in base al quale, “*per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa*”, l'atto di cessione di cubatura sconta l'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro.

SCHEDA DI SINTESI

Le SS.UU. della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 16080/2021, hanno affermato che il negozio, con il quale proprietario di un fondo distacca, in tutto o in parte, la facoltà inerente al suo diritto domenicale di costruire nei limiti della cubatura assentita dal piano regolatore e, formandone un diritto a sé stante, lo trasferisce a titolo oneroso al proprietario di altro fondo urbanisticamente omogeneo, integra un atto:

- immediatamente traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale;
- che non richiede la forma scritta *ad substantiam* ex articolo 1350, cod. civ.;
- trascrivibile ex articolo 2643, n. 2-bis, cod. civ..



Le SS.UU., nel caso affrontato, relativo alla cessione di cubatura realizzata da un soggetto privato, ha affermato che tale contratto, non essendo assimilabile a un trasferimento di diritti reali, è:

- soggetto ad imposta proporzionale di registro del 3%;
- in caso di trascrizione e voltura, soggetto ad imposta ipotecaria e catastale in misura fissa.



Alla luce dell'orientamento di cui sopra, l'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 69/E/2023, ha superato il precedente orientamento di prassi, chiarendo che la cessione di cubatura operata da un soggetto Iva:

- non dà luogo a una cessione di beni, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, D.P.R. 633/1972;
- ma si qualifica come prestazione di servizi di cui all'articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972.



Di conseguenza, se risulta soddisfatto il presupposto soggettivo, la cessione di cubatura è imponibile ai fini Iva con l'aliquota ordinaria (22%) e sconta l'imposta di registro in misura fissa (200 euro).

 **Euroconference**
Centro Studi Tributari

 **TeamSystem**



Evento Gratuito in diretta web

LA GESTIONE DIGITALE DELLE ATTIVITÀ DI STUDIO

SCOPRI DI PIÙ

Consulenza immobiliare n. 45/2023

Il nudo proprietario non usufruisce della cedolare secca

Gianfranco Antico – pubblicista

Premessa

Il nudo proprietario, pur avendo la disponibilità materiale di una parte dell'immobile, gravato di usufrutto a favore della madre, che intende locare a terzi, non può usufruire del regime della cedolare secca, atteso che tale disciplina è alternativa rispetto a quella ordinaria di tassazione del reddito fondiario, il cui reddito ai fini Irpef, non è imputato al nudo proprietario.

È questo in sostanza il principio che si ritrae dalla lettura della [risposta a interpello n. 216/E/2023](#).

Il regime facoltativo di tassazione degli immobili

Il regime facoltativo della cedolare secca – introdotto dall'[articolo 3](#), D.Lgs. 23/2011¹ - si sostanzia nel pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali (per la parte derivante dal reddito dell'immobile), senza assolvimento dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo, ordinariamente dovute per registrazioni, risoluzioni e proroghe dei contratti di locazione.

Può aderire alla cedolare anche chi si avvale del regime delle locazioni brevi, cioè per quei contratti di locazione di immobile a uso abitativo, di durata non superiore a 30 giorni, stipulato da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa².

L'opzione può essere esercitata per unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali da A/1 ad A/11 (esclusa l'A/10 - uffici o studi privati), locate a uso abitativo e per le relative pertinenze, locate congiuntamente all'abitazione.

Il regime della cedolare non può essere applicato ai contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo

¹ Cfr. i provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 aprile 2011 e del 10 gennaio 2014 e le [circolari n. 26/E/2011](#) e [n. 20/E/2012](#).

² Dal 2021 l'applicabilità è prevista solo se nell'anno si destinano a questa finalità al massimo 4 appartamenti; oltre tale soglia, l'attività, da chiunque esercitata, si considera svolta in forma imprenditoriale.

utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti, salvo quanto previsto per i locali commerciali classificati nella categoria C/1¹.

In sintesi, nel quadro che segue, si indicano le regole previste.

L'opzione per il regime della cedolare secca è possibile per il locatore alle seguenti condizioni			
Sia una persona fisica	Sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile	Effettui la locazione al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni ²	Consegua reddito fondiario

Sul canone di locazione annuo stabilito dalle parti la cedolare secca si applica l'aliquota del 21%.

L'opzione comporta l'applicazione delle regole della cedolare secca per l'intero periodo di durata del contratto (o della proroga) o, nei casi in cui l'opzione sia esercitata nelle annualità successive alla prima, per il residuo periodo di durata del contratto.

Il locatore ha comunque la facoltà di revocare l'opzione in ciascuna annualità contrattuale successiva a quella in cui è stata esercitata. Così come è sempre possibile esercitare nuovamente l'opzione, nelle annualità successive alla revoca, rientrando nel regime della cedolare secca.

La revoca deve essere effettuata entro 30 giorni dalla scadenza dell'annualità precedente e comporta il versamento dell'imposta di registro, eventualmente dovuta.

In caso di proroga del contratto, è necessario confermare l'opzione della cedolare secca contestualmente alla comunicazione di proroga. La conferma dell'opzione deve essere effettuata nel termine previsto per il versamento dell'imposta di registro, cioè entro 30 giorni dalla scadenza del contratto o di una precedente proroga.

In caso di risoluzione del contratto, l'imposta di registro non è dovuta se tutti i locatori hanno optato per il regime della cedolare secca. Tuttavia, è necessario comunicare la risoluzione anticipata presentando all'ufficio dove è stato registrato il contratto il modello RLI debitamente compilato.

Il reddito sottoposto a cedolare è escluso dal reddito complessivo e sul reddito assoggettato a cedolare e sulla cedolare stessa non possono essere fatti valere rispettivamente oneri deducibili e detrazioni.

Il reddito assoggettato a cedolare deve comunque essere compreso nel reddito ai fini del riconoscimento della spettanza o della determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi

¹ Cfr. articolo 1, comma 59, L. 145/2018. Detta norma estende l'applicazione del regime della cedolare secca sugli affitti ai canoni derivanti da contratti di locazione stipulati nell'anno 2019 delle unità immobiliari iscritte nel Catasto dei fabbricati alla categoria "C/1 negozi e 4 botteghe", la cui estensione non deve superare 600 mq, e loro pertinenze locate congiuntamente.

² Nel caso in cui l'immobile sia detenuto *pro quota* da persone fisiche e da un soggetto societario, l'opzione per il regime della cedolare secca può essere esercitata disgiuntamente solo dai titolari persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa o arti e professioni (cfr. [risposta a interpello n. 268/E/2019](#), che richiama quanto già indicato nella [circolare n. 26/E/2011](#)).

titolo collegati al possesso di requisiti reddituali (determinazione dell'Isee, determinazione del reddito per essere considerato a carico).

Dal punto di vista sanzionatorio, il comma 7, [articolo 1](#), D.Lgs. 471/1997, prevede che nelle ipotesi di cui all'[articolo 3](#), D.Lgs. 23/2011, se nella dichiarazione dei redditi il canone derivante dalla locazione di immobili a uso abitativo non è indicato o è indicato in misura inferiore a quella effettiva, si applicano in misura raddoppiata, rispettivamente, le sanzioni amministrative previste dai precedenti commi 1 e 2, del medesimo articolo 1, D.Lgs. 471/1997.

E pertanto, nei casi di canoni indicati in misura inferiore a quella effettiva – infedele – la sanzione va dal 180 al 360%. Invece, nei casi di omessa indicazione del canone – nell'ambito di una dichiarazione presentata nei termini - la sanzione va dal 240 al 480%, mentre nei casi di omessa indicazione del canone – nell'ambito di una dichiarazione presentata oltre i termini - la sanzione va dal 120 al 240%.

Il caso

Il caso sottoposto al parere dell'Agenzia delle entrate investe un contribuente che è titolare, congiuntamente al fratello, nella misura del 50% ciascuno, della nuda proprietà di un immobile abitativo (categoria catastale A/3), su cui la madre ha il diritto di usufrutto, e occupa l'immobile a titolo di abitazione principale, a eccezione di una porzione dello stesso immobile, definito planimetricamente, in relazione alla quale l'istante, unitamente al fratello, ne ha *“la materiale disponibilità”*.

Risposta a interpello n. 216/E/2023

Caso	→	Il contribuente, che intende stipulare un contratto di locazione a canone libero della predetta porzione dell'immobile, ritiene di poter accedere al regime della cedolare secca ancorché in qualità di nudo proprietario e di dover indicare la quota dell'immobile concesso in locazione, di propria competenza, nella sezione I del quadro B - Redditi dei fabbricati e altri dati, barrando la casella di colonna 11 <i>“Cedolare secca”</i>
------	---	--

Il parere dell'Agenzia delle entrate

La risposta dell'Agenzia delle entrate prende le mosse dal dettato normativo di riferimento – [articolo 26](#), Tuir.

La norma

Articolo 26, Tuir	→	1. I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall' articolo 30 , Tuir, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso. I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili a uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito, purché la mancata percezione sia comprovata dall'intimazione
-------------------	---	--

	<p>di sfratto per morosità o dall'ingiunzione di pagamento. Ai canoni non riscossi dal locatore nei periodi d'imposta di riferimento e percepiti in periodi d'imposta successivi si applica l'articolo 21 in relazione ai redditi di cui all'articolo 17, comma 1, lettera n-bis), Tuir. Per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità è riconosciuto un credito di imposta di pari ammontare.</p> <p>2. Nei casi di contitolarità della proprietà o altro diritto reale sull'immobile o di coesistenza di più diritti reali su di esso il reddito fondiario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun soggetto per la parte corrispondente al suo diritto.</p> <p>3. Se il possesso dell'immobile è stato trasferito, in tutto o in parte, nel corso del periodo d'imposta, il reddito fondiario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun soggetto proporzionalmente alla durata del suo possesso.</p>
--	--

I criteri di determinazione del reddito dei fabbricati sono contenuti nel successivo [articolo 37](#), Tuir, secondo cui:

“il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo”.

Con riferimento agli immobili locati, inoltre, qualora il canone risultante dal contratto di locazione (ridotto forfetariamente della percentuale prevista) sia superiore al “reddito medio ordinario”, il reddito fondiario è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.

Indicazioni di prassi	
Circolare n. 150/E/1999	<p>→ I redditi fondiari concorrono a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono l'immobile a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale e tale reddito deve essere imputato al periodo d'imposta in cui si è verificato il possesso, prescindendo dalla effettiva percezione del reddito. <i>“Ciò implica che i redditi dominicali e quelli dei fabbricati vengono imputati al possessore in quanto tale, senza tenere in alcun conto dell'esistenza o meno di un reddito né del momento in cui lo stesso è percepito. (...) I redditi dei fabbricati (...) concorrono alla formazione del reddito complessivo anche se non viene di fatto percepito alcun reddito, come avviene, ad esempio, per gli immobili adibiti ad abitazione principale del possessore o comunque non locati, per i quali il reddito continua ad essere determinato sulla base della rendita catastale”.</i></p> <p>E <i>“con riferimento a tale categoria reddituale, infatti, il presupposto dell'imposta non scaturisce, come stabilito dal principio generale contenuto nell'articolo 1 del Tuir, dal mero possesso del reddito, inteso come disponibilità reale dello stesso, bensì dal possesso qualificato del cespite patrimoniale che di per sé è considerato dal legislatore rappresentativo di capacità contributiva”.</i></p>
Circolare n. 150/E/1999	<p>→ <i>“il reddito fondiario non è considerato dal legislatore come un diretto e prevedibile risultato di un'attività produttiva, secondo un rapporto di causa effetto, trattandosi di</i></p>

un reddito meramente potenziale e figurativo, tant'è che è costituito da un "reddito medio ordinario" determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo".

L'[articolo 26](#), comma 1, Tuir, evidenzia che i redditi fondiari sono imputati ai soggetti *"che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale"*, mentre la nuda proprietà, per sua natura, si accompagna all'usufrutto, il quale riserva a priori al suo titolare il diritto di godere della cosa e di poter percepire anche i frutti prodotti (articoli [981](#) e [984](#), cod. civ.).

Indicazioni di prassi	
Risoluzione n. 381/E/2008	→ La donazione con costituzione del diritto di usufrutto comporta lo spostamento della soggettività passiva d'imposta dal <i>"nudo proprietario"</i> all'usufruttuario, per cui, in relazione alla fattispecie in esame, riguardante un contratto di donazione con riserva di usufrutto, obbligato a dichiarare il reddito del fabbricato è il padre/donante/usufruttuario e non la figlia/donataria/ <i>"nuda proprietaria"</i> dell'immobile.

Per l'Agenzia delle entrate, il regime della *"cedolare secca"* - per effetto del quale per il periodo di durata dell'opzione, non si applicano le aliquote progressive per scaglioni di reddito e le relative addizionali ma un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali sul reddito fondiario prodotto dall'immobile locato (ovvero, il canone annuo di locazione previsto dal contratto), nonché delle imposte di registro e di bollo - non può trovare applicazione al caso di specie.

Infatti, il regime della cedolare secca è alternativo e facoltativo rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario, ai fini dell'Irpef, che, non è imputato al nudo proprietario ai sensi dell'articolo 26, Tuir.

Brevi conclusioni

La prassi di intestare la nuda proprietà ai figli, riservandosi l'usufrutto, non realizza un trasferimento successorio alla morte dell'usufruttuario, così che in quel momento l'usufrutto si estingue e la nuda proprietà si espande in piena proprietà¹.

Prassi che sta diventando anche un mezzo di finanziamento per le persone anziane, che di fatto vendono l'immobile riservandosi l'usufrutto e la possibilità di abitarci, incassando già una somma di denaro, e per chi compra una forma di investimento, atteso che in genere si acquista a prezzi più bassi, legati all'età dell'usufruttuario.

¹ L'articolo 907, cod. civ., prevede che la durata dell'usufrutto non può eccedere la vita dell'usufruttuario. L'usufrutto costituito a favore di una persona giuridica non può durare più di trent'anni. E l'articolo 1014, cod. civ., dispone, oltre quanto stabilito dall'articolo 979, cod. civ., che l'usufrutto si estingue:

1. per prescrizione per effetto del non uso durato per 20 anni;
2. per la riunione dell'usufrutto e della proprietà nella stessa persona;
3. per il totale perimento della cosa su cui è costituito.

Dal punto di vista civilistico, la Corte di Cassazione, con la sentenza 25 giugno 2021 n. 18330, ha affermato che:

“il titolare del diritto reale di nuda proprietà su di un fabbricato, che abbia la disponibilità di fatto del bene, può concedere l'immobile in locazione, ed i canoni in conseguenza pattuiti concorrono alla quantificazione della sua base imponibile, secondo la previsione generale di cui all'art. 23, e poi 26, del DPR n. 917 del 1986”.

Pronuncia che, a sua volta, richiama un precedente della stessa Corte Suprema – n. 27021/2016 -, secondo cui:

“la natura personale del rapporto che si instaura tra locatore e locatario consente a chiunque abbia la disponibilità di fatto del bene, in base a titolo non contrario a norme di ordine pubblico, di concederlo validamente in locazione, compreso il nudo proprietario, la cui legittimazione a chiedere l'adempimento dell'obbligo di versamento dei canoni non può essere pertanto contestata dal conduttore convenuto, adducendo l'esistenza della posizione dell'usufruttuario, in quanto essa è estranea al rapporto personale di godimento insorto con la locazione”.

Dal punto di vista fiscale, tuttavia, pur se la nuda proprietà è anch'essa un diritto reale, l'alternatività dei sistemi di tassazione, ordinario e secco, non consente al nudo proprietario di usufruire della cedolare secca, atteso che è l'usufruttuario a pagare le tasse.

SCHEDA DI SINTESI

Il nudo proprietario, pur avendo la disponibilità materiale di una parte dell'immobile, gravato di usufrutto a favore della madre, che intende locare a terzi, non può usufruire del regime della cedolare secca, atteso che tale disciplina è alternativa rispetto a quella ordinaria di tassazione del reddito fondiario, il cui reddito ai fini dell'Irpef, non è imputato al nudo proprietario. È questo in sostanza il principio che si ritrae dalla lettura della risposta a interpello n. 216/E/2023.



Il regime facoltativo della cedolare secca – introdotto dall'articolo 3, D.Lgs. 23/2011 - si sostanzia nel pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali (per la parte derivante dal reddito dell'immobile), senza assolvimento dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo, ordinariamente dovute per registrazioni, risoluzioni e proroghe dei contratti di locazione.



Il contribuente, che intende stipulare un contratto di locazione a canone libero della predetta porzione dell'immobile, ritiene di poter accedere al regime della cedolare secca ancorché in qualità di nudo proprietario e di dover indicare la quota dell'immobile concesso in locazione, di propria competenza, nella sezione I del quadro B - Redditi dei fabbricati e altri dati, barrando la casella di colonna 11 "Cedolare secca".



Il regime della cedolare secca è alternativo e facoltativo rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario, ai fini dell'Irpef, che, non è imputato al nudo proprietario ai sensi del citato articolo 26, Tuir.



Dal punto di vista fiscale, pur se la nuda proprietà è anch'essa un diritto reale, l'alternatività dei sistemi di tassazione, ordinario e secco, non consente al nudo proprietario di usufruire della cedolare secca, atteso che è l'usufruttuario a pagare le tasse.

Euroconference
Editoria

GUIDA AGLI STRUMENTI DEFLATTIVI

Autori: Gianfranco Antico

Prezzi di listino	Versione cartacea	Versione e-book
	€ 15,00	€ 12,50 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

Consulenza immobiliare n. 45/2023

Intimazione di pagamento ai soci di una Srl in virtù di titolo esecutivo emesso nei confronti di società cancellata dal Registro Imprese

Ernestina De Medio – avvocato

Premessa

L'[articolo 2495](#), comma 2, cod. civ., implica che in caso di cancellazione della società di capitali dal Registro Imprese, l'obbligazione sociale non si estingue ma si trasferisce ai soci i quali, però, ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione e grava sul creditore che agisce per il recupero del credito provare che dalla distribuzione dell'attivo il socio intimato al pagamento abbia riscosso una quota dello stesso in base al bilancio finale di liquidazione.

Responsabilità dei soci di una Srl

La responsabilità dei soci di Srl è limitata, ciò significa che non dovranno rispondere con il loro patrimonio personale, ma nei limiti di quanto hanno conferito e, se la società viene cancellata, possono coprire i debiti per cifre non superiori a quanto hanno ottenuto come liquidazione.

La responsabilità dei soci di Srl, quindi, è circoscritta e riguarda:

- i conferimenti effettuati in fase di costituzione;
- gli apporti di beni o denaro eseguiti successivamente in conto capitale.

La Srl, infatti, è caratterizzata da un'autonomia patrimoniale perfetta, avendo una personalità giuridica ed essendo il patrimonio della società del tutto autonomo e distinto.

Tutto ciò si differenzia da quanto accade, invece, nelle società di persone, nelle quali l'autonomia patrimoniale è imperfetta. In tal caso i soci sono responsabili illimitatamente e il loro patrimonio personale può essere aggredito nel momento in cui non è più possibile soddisfare i creditori in modo regolare.

L'affermazione relativa ai limiti della responsabilità dei soci in relazione al capitale conferito e al bilancio finale di liquidazione, a ogni modo, non ha un carattere assoluto, dato che in alcuni casi l'amministratore deve rispondere se ha agito in mala fede.

La responsabilità del socio

I soci di una Srl, generalmente, quindi, non rispondono dei debiti contratti dalla società, potendo beneficiare di un regime di responsabilità limitata. Tuttavia, talvolta essi possono essere chiamati ad adempiere alle obbligazioni assunte con il proprio personale patrimonio quando partecipano all'attività di amministrazione.

Si legge in modo significativo nella relazione ministeriale di accompagnamento alla riforma del diritto societario (L. 6/2003):

“L'introduzione dell'art. 2476, comma 7, tiene conto delle caratteristiche del tipo sociale in questione e della circostanza che nella realtà molto spesso l'effettivo potere di amministrazione non corrisponde all'assunzione dell'effettiva veste formale e che pertanto la mancata assunzione di questa non può divenire un facile strumento per eludere la responsabilità che deve incombere su chi la società effettivamente gestisce”.

La possibilità di attribuire poteri gestori in capo ai soci è scaturita, come evidenziato nella stessa Relazione illustrativa alla riforma societaria, dal fatto che spesso, proprio per le dimensioni e caratteristiche delle Srl, l'amministrazione societaria non viene attuata dal soggetto formalmente investito della relativa carica, ma da soggetti terzi, che spesso coincidono con il socio di maggioranza, il quale potrebbe voler evitare formali cariche allo scopo di tentare di eludere le responsabilità previste in tema di gestione societaria.

È per tali motivi che il Legislatore ha previsto la responsabilità del socio in aggiunta a quella degli amministratori quando vi è ingerenza nell'attività di gestione e intenzione a realizzare danni alla società, ai soci o ai terzi.

Il Legislatore ha introdotto nel comma 7, [articolo 2476](#), cod. civ. una particolare responsabilità in capo al socio prevedendo che sono solidalmente responsabili con gli amministratori i soci che hanno intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci o i terzi.

In pratica, alla responsabilità degli amministratori sancita dall'articolo 2476, comma 1, cod. civ., in cui è disposto che: *“gli amministratori sono solidalmente responsabili verso la società dei danni derivanti dall'inosservanza dei doveri ad essi imposti dalla legge e dall'atto costitutivo per l'amministrazione della società, tuttavia la responsabilità non si estende a quelli che dimostrino di essere esenti da colpa e, essendo*

a cognizione che l'atto si stava per compiere, abbiano fatto constare del proprio dissenso", si può affiancare una responsabilità in capo ai soci, solidale con gli stessi amministratori.

Il comma 7, [articolo 2476](#), cod. civ., può però trovare attuazione quando il socio che ha compiuto l'atto di gestione non sia amministratore in quanto nell'ipotesi in cui la persona del socio e dell'amministratore dovessero coincidere si applicano le più ampie norme sulla responsabilità specifica degli amministratori per i danni provocati dal suo comportamento in base all'articolo 2476, comma 1 (responsabilità verso la società) e comma 6 (responsabilità verso i soci o i terzi), cod. civ., in relazione al potere/dovere di amministrare (Tribunale di Salerno 9 marzo 2010 e Corte d'Appello di Milano 18 gennaio 2012).

L'estinzione della società e la sorte dei debiti

Secondo la giurisprudenza prevalente, i debiti della società cancellata (e, dunque, estinta) si trasferiscono ai soci tramite una successione "pro quota" nel lato passivo della medesima obbligazione originariamente sorta in capo alla società.

Grava sul creditore l'onere della prova circa la distribuzione dell'attivo sociale e la riscossione di una quota di esso in base al bilancio finale.

Quanto al termine della prescrizione dell'azione del creditore sociale insoddisfatto verso il socio, la giurisprudenza ritiene che si applichi quello ordinario, decennale, a decorrere dal momento in cui inizia a maturare il termine di prescrizione previsto per l'azione nei confronti della società.

Relativamente, invece, alle società di persone, gli ex soci subentrano illimitatamente nei debiti facenti capo alla società estinta, risultando debitori in proprio e in solido tra loro.

Per quanto riguarda, poi, la successione dei soci in eventuali debiti tributari della società estinta, i soci di una società cancellata dal Registro Imprese succedono nei rapporti debitori già facenti capo alla stessa, ma non definiti all'esito della liquidazione, indipendentemente dalla circostanza che essi abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione.

I liquidatori e la loro responsabilità

L'[articolo 2495](#), comma 2, cod. civ. prevede un secondo potenziale soggetto passivo dell'azione dei creditori sociali: si tratta dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da loro colpa.

I liquidatori hanno il compito di gestire la liquidazione della società e di garantire il soddisfacimento dei creditori, nei limiti delle risorse disponibili; nello svolgere la loro attività i liquidatori sono tenuti all'osservanza di una precisa diligenza professionale, disciplinata dalle norme in tema di responsabilità

degli amministratori ([articolo 2489](#), comma 2, cod. civ.). Laddove tali professionalità e diligenza non siano osservate, i liquidatori possono essere chiamati a rispondere nei confronti dei creditori sociali. Affinché scatti la responsabilità dei liquidatori nei confronti dei creditori sociali, occorre che la mancanza di un attivo sufficiente a soddisfare il credito vantato da questi ultimi sia dipeso da colpa dei liquidatori, ovvero da un loro comportamento non professionale o non diligente da parte di questi ultimi.

Il comportamento dei liquidatori si può ritenere colposo quando essi non adempiono i doveri a loro imposti dalla legge e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico assunto all'atto della nomina, cioè il dovere di liquidare le attività con l'impegno necessario per la massimizzazione dei ricavi, di accertare attraverso un accurato controllo contabile la posizione debitoria della società, di soddisfare i creditori sociali con le somme ricavate dalla realizzazione dell'attivo e, soltanto dopo l'estinzione delle passività, di ripartire tra i soci l'eventuale residuo attivo.

In particolare, ad avviso della giurisprudenza, il liquidatore deve rispettare il principio della *par condicio creditorum* e delle rispettive cause di prelazione, qualora la massa attiva della società non consenta il pagamento integrale di tutti i debiti. I liquidatori non possono, infatti, compiere dei riparti di attivo senza aver necessariamente soddisfatto prima i creditori sociali perché in caso contrario andrebbero inevitabilmente a generare una lesione del diritto di credito nei loro confronti.

La giurisprudenza ha individuato i seguenti comportamenti sanzionabili del liquidatore:

- predisposizione di bilanci falsi;
- esistenza, nel bilancio finale di liquidazione, di una massa attiva distribuita, ai soci, invece che ai creditori;
- mancanza di tale massa attiva imputabile alla mancanza di attività professionale e diligente dei liquidatori;
- distrazione dell'attivo;
- omessa riscossione di un credito della società agevolmente recuperabile;
- vendita dei beni sociali a prezzi notevolmente inferiori a quelli di mercato;
- distribuzione incauta di acconti ai soci.

La responsabilità del liquidatore nei confronti dei creditori sociali è di tipo *extra* contrattuale per lesione del diritto di credito del terzo; è dunque onere del creditore dimostrare:

- la consapevolezza del liquidatore circa l'esistenza del credito; oppure

- la conoscibilità del credito attraverso la diligenza e professionalità (qualificata) che incombe sul liquidatore;
- la sussistenza di una massa attiva, all'esito della liquidazione, che sarebbe stata sufficiente a soddisfare – anche solo parzialmente – il proprio credito, oppure la condotta colposa (o dolosa) del liquidatore che ha reso impossibile la formazione di una massa attiva sufficiente a soddisfare il proprio credito;
- il pregiudizio subito;
- il nesso causale tra tale pregiudizio e il comportamento del liquidatore.

L'onere del creditore insoddisfatto è dunque notevolmente gravoso.

Trattandosi di azione di responsabilità *extra* contrattuale, essa è soggetta al termine di prescrizione quinquennale di cui all'[articolo 2949](#), cod. civ. (per analogia all'azione contro gli amministratori), che decorre dalla data di iscrizione della cancellazione della società nel Registro Imprese.

L'azione nei confronti dei liquidatori è compatibile e cumulabile con quella nei confronti dei soci, ma non vi è alcun vincolo di solidarietà tra le 2 tipologie di soggetti poiché la responsabilità dei soci si fonda sul contratto sociale e prescinde da qualsiasi valutazione del comportamento tenuto nel corso della liquidazione, mentre quella dei liquidatori dipende dal comportamento colposo degli stessi, lesivo dei diritti dei creditori.

Non potendovi essere un doppio pagamento per il medesimo credito, una volta che i creditori abbiano ottenuto quanto di loro spettanza con l'azione contro i soci non possono proseguire l'azione contro i liquidatori (e viceversa). Qualora, inoltre, siano i liquidatori a pagare in tutto o in parte i creditori, è prevista la rivalsa nei confronti dei soci per aver soddisfatto non un debito proprio, ma della società.

È possibile che, dopo la cancellazione della società, sorgano crediti dello stesso verso terzi o emergano beni residui, non risultanti dal bilancio finale di liquidazione.

Essendo escluso che la cancellazione della società dal Registro Imprese faccia venire meno tali sopravvenienze, la giurisprudenza ritiene che tali crediti o beni si trasferiscano, con la cancellazione ed estinzione della società, in capo agli *ex* soci, tra i quali si istaura un regime di contitolarità o di comunione indivisa sugli stessi. Gli *ex* soci divengono quindi titolari di tali attività in proporzione alle rispettive quote/partecipazioni detenute nella società prima dell'estinzione e, quindi, alla quota di liquidazione ricevuta.

Di conseguenza, si trasferisce agli *ex* soci anche la legittimazione processuale a far valere tali diritti, mentre i creditori sociali insoddisfatti potranno agire contro questi ultimi, pro quota, ai sensi dell'[articolo 2495](#), comma 2, cod. civ..

Diverso è il caso in cui si proceda alla cancellazione della società quando non tutto il patrimonio di questa è stato liquidato, e vi sono beni residui - che non sono stati venduti e il cui ricavo non è stato ripartito tra i soci - risultanti dal bilancio finale di liquidazione. (c.d. sopravvivenze attive), ossia beni che sono “*sopravvissuti*” alla liquidazione. Si pensi, ad esempio, al caso in cui la società sia proprietaria di un immobile e che essa venga cancellata dal Registro Imprese prima che tale bene sia venduto.

Secondo la giurisprudenza prevalente, la richiesta anticipata, da parte del liquidatore, di cancellazione della società, senza aver proceduto alla liquidazione integrale dell'attivo preesistente, oppure, senza aver atteso (in base a elementi noti al liquidatore) i tempi necessari alla maturazione/sopravvenienza di tale attivo in capo alla società, non equivale a un comportamento di rinuncia al credito/all'attivo, ma integra viceversa un'omissione colposa del liquidatore, che comporta la sua personale responsabilità verso i creditori sociali insoddisfatti. Può, invece, essere interpretato come un comportamento concludente di rinuncia al potenziale credito/attivo soltanto quello della società che venga cancellata dal Registro Imprese in pendenza di un giudizio avente a oggetto l'accertamento di pretese o crediti incerti e illiquidi.

In altri termini, i crediti di una società commerciale estinta non possono ritenersi rinunciati per il solo fatto che non siano stati evidenziati nel bilancio finale di liquidazione; ciò a meno che tale omissione non sia accompagnata da ulteriori circostanze - che devono essere verificate in concreto - tali da non consentire dubbi sul fatto che l'omessa apposizione in bilancio non possa avere altra causa se non la volontà di rinunciare a quel credito. Questo potrà verificarsi nel momento in cui il liquidatore, che non abbia agito per il recupero del credito, abbia operato una valutazione di convenienza in termini di realizzo, rinunciando a intraprendere azioni di dubbio esito e ritenendo più conveniente procedere alla cancellazione.

Qualora emergano, dopo la cancellazione della società, debiti sociali non ricompresi nel bilancio finale di liquidazione (sopravvivenze passive), i creditori sociali rimasti insoddisfatti potranno agire nei confronti degli ex soci, nei limiti della quota di liquidazione da essi ricevuta (oppure, illimitatamente a seconda della forma giuridica della società e del ruolo ricoperto nella società), oppure nei confronti dei liquidatori in colpa, ai sensi dell'[articolo 2495](#), comma 2, cod. civ..

Anche per quanto riguarda gli elementi patrimoniali passivi della società estinta, preesistenti e/o sopravvenuti alla sua cancellazione, si applica infatti il principio della successione dei soci nei debiti sociali, pur con la limitazione della loro responsabilità patrimoniale alla quota eventualmente liquidata. Trattandosi di successione nel debito della società, non vengono meno le eventuali garanzie accessorie

a essa e il titolo esecutivo in possesso del creditore sociale, ottenuto contro la società poi estinta, che potrà essere fatto valere anche contro gli ex soci, nei limiti della loro responsabilità.

I debiti sociali rimasti insoddisfatti dopo la cancellazione - siano essi noti o ignoti - non pregiudicano quindi l'effettiva estinzione della società a seguito della cancellazione dal Registro Imprese, ma si trasferiscono in capo agli ex soci, in virtù di un meccanismo successorio, nei limiti della responsabilità che essi avevano secondo il tipo di rapporto sociale prescelto.

Quanto ai debiti tributari della società estinta il Legislatore ha introdotto una nuova disciplina dagli effetti della cancellazione della società ai soli fini fiscali.

L'[articolo 28](#), comma 4, D.Lgs. 175/2014 prevede che:

“ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi, contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese”.

L'[articolo 36](#), D.P.R. 602/1973, modificato dal D.Lgs. 175/2014, disciplina diversamente l'onere probatorio in capo ai soggetti nei cui confronti l'Amministrazione finanziaria può agire per il recupero delle imposte accertate in capo a società di capitale cancellate.

Tale norma prevede infatti, anzitutto, che i liquidatori:

“che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione le imposte dovute per il periodo dalla liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiori a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti”.

La norma prevede, quindi, la responsabilità personale dei liquidatori, nel caso in cui, salva prova contraria, abbiano distribuito somme ai soci (in violazione dell'obbligo di rispettare il grado di privilegio dei crediti) relative all'anno di liquidazione oppure ad anni precedenti o abbiano soddisfatto preliminarmente crediti di rango inferiore rispetto a quelli tributari. Qualora i liquidatori non dimostrino di aver assolto tutti gli oneri tributari (a nulla rilevando l'intervenuta estinzione della società), essi stessi sono tenuti a rispondere in proprio del versamento dei tributi dovuti dalla società estinta, nei limiti dei crediti erariali.

La novità introdotta dalla norma attiene peraltro solo l'inversione dell'onere della prova, la responsabilità personale e patrimoniale dei liquidatori era già prevista, nella versione previgente; infatti, mentre prima era l'Amministrazione finanziaria a dover provare che i liquidatori non avessero

adempito all'obbligo del soddisfacimento privilegiato dei crediti tributari, spetta ora ai liquidatori (al fine di evitare il pagamento di debiti d'imposta divenuti certi ed esigibili successivamente alla cancellazione) fornire prova contraria, dimostrando di aver gestito la fase di liquidazione secondo legge e di non aver né assegnato beni ai soci, né soddisfatto crediti di rango inferiore rispetto a quelli tributari prima di aver onorato questi ultimi.

In base alla norma in oggetto, dunque, l'effetto estintivo della società non è del tutto rimosso, ma solo rinviato di 5 anni; spetta al liquidatore, una volta ricevuto l'atto di accertamento, dimostrare di aver rispettato le disposizioni che pretendono il soddisfacimento dei debiti tributari prima di procedere a soddisfare crediti di rango inferiore o di procedere nell'assegnazione dei beni ai soci. La responsabilità del liquidatore scatta se questo non ha saldato tutti i debiti di natura tributaria di grado superiore a quello riferibili ai soci, in analogia a quanto prescritto per una procedura concorsuale o esecutiva.

Ai sensi dell'[articolo 36](#), D.P.R. 602/1973, inoltre, i soci rispondono per il pagamento delle imposte se, *“nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione”* abbiano ricevuto *“danaro o altri beni sociali in assegnazione”* dagli amministratori o abbiano avuto in assegnazione *“beni sociali”* dai liquidatori *“durante il tempo della liquidazione”*.

Presupposto della responsabilità dei soci è l'assegnazione dei beni o la riscossione di somme di denaro da parte di questi ultimi, risultanti dal bilancio di liquidazione relativamente agli ultimi 2 anni, ai sensi dell'[articolo 2495](#), comma 2, cod. civ..

Il caso posto all'attenzione del Tribunale di Santa Maria Capua Vetere

Il giudice dell'esecuzione del Tribunale di Santa Maria di Capua Vetere ha deciso, accogliendola, una opposizione a precetto proposta da un socio di società di capitali estinta, intimato al pagamento di un debito sociale.

Sostiene, infatti, il giudice dell'esecuzione che, benché il socio di una Srl estinta risponda dei debiti sociali nei limiti dell'attivo allo stesso distribuito in virtù del bilancio finale di liquidazione, ove l'attivo manchi, risulta privo di interesse ad agire quel creditore che abbia intimato il pagamento al socio in mancanza della distribuzione dell'attivo tra i soci; dunque, pur essendo l'azione astrattamente legittima, ne ravvisa la totale inutilità non sussistendo beni aggredibili.

Il socio, nel caso di specie, aveva opposto il proprio difetto di legittimazione passiva, ma l'eccezione viene riqualficata dal magistrato in carenza di interesse ad agire laddove i soci della società di capitali cancellata rispondono solo nei limiti dell'attivo loro distribuito all'esito della liquidazione con la conseguenza che se la società è incapiente, nessuna azione può essere proposta nei confronti dei soci

dopo l'estinzione, né, d'altro canto, il medesimo creditore si sarebbe potuto soddisfare sul patrimonio sociale che sarebbe risultato comunque incapiente, rispetto ai crediti da soddisfare, anche prima della cancellazione/estinzione.

Aggiunge il Tribunale che pur rivestendo il socio intimato al pagamento anche la qualifica di liquidatore, questi avrebbe dovuto rispondere dei debiti sociali solo ove il mancato pagamento fosse dipeso da sua colpa, ma il titolo in virtù del quale il creditore avrebbe potuto agire non è la sentenza di condanna al pagamento del credito emessa nei confronti della società, bensì una diversa pronuncia emessa a seguito di un'azione per risarcimento danni proposta direttamente nei confronti del liquidatore per violazione degli obblighi connessi alla redazione dei bilanci e/o alle attività consentite in fase di liquidazione.

L'effetto successorio derivante dalla cancellazione della società

Le SS.UU., con 3 pronunce coeve, (sentenze n. 6070/2013, n. 6071/2013 e n. 6072/2013) hanno chiarito come nel caso in esame trovi applicazione l'[articolo 110](#), c.p.c., cosicché la cancellazione della società determina un effetto successorio nel processo nei confronti degli *ex* soci.

A tal proposito, si è osservato come il limite di responsabilità di questi ultimi – stabilito dall'[articolo 2495](#), comma 2, cod. civ., in relazione a quanto “*riscosso*” sulla base del bilancio finale di liquidazione – non escluda l'effetto successorio a titolo universale, alla stregua di quanto è previsto per l'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario (cfr. Cassazione, sentenza n. 6070/2013).

Il titolo esecutivo originariamente formato a favore o contro la società cancellata è efficace verso gli *ex* soci, in quanto successori della società estinta (cfr., da ultimo, Cassazione n. 18923/2013).

Tutti gli atti esecutivi successivi alla cancellazione della società devono essere compiuti esclusivamente in nome o nei confronti dei soci di quest'ultima.

Ove la successione riguardi il versante attivo della pretesa esecutiva, si può ipotizzare che il diritto fatto valere in sede esecutiva sia specificamente assegnato a un socio, ovvero che questa assegnazione manchi, in attesa che il diritto venga soddisfatto in sede esecutiva. In ogni caso, però, l'esecuzione può essere proseguita da tutti i soci in capo ai quali si sia verificato l'effetto successorio conseguente alla cancellazione della società.

Per altro verso, tutti gli *ex* soci possono proseguire il processo esecutivo, quando il bilancio finale di liquidazione non abbia preso espressamente in considerazione il diritto fatto valere in *executivis*, poiché in tal caso l'effetto successorio si produce nei confronti degli *ex* soci, in comunione tra loro. A monte, però, occorre stabilire se il diritto trascurato dal bilancio finale di liquidazione sia o meno da intendersi

(tacitamente) rinunciato, ove esso, al momento della cancellazione della società, sia consacrato da un titolo esecutivo, tanto più nel caso in cui l'esecuzione sia a quel momento a tutti gli effetti iniziata.

Si deve qui applicare la regola *iuris* individuata dalle SS.UU., secondo cui occorre distinguere tra le "sopravvenienze attive" qualificabili come "certe" e quelle "incerte": per queste ultime vale, infatti, la considerazione secondo cui le "mere pretese ancorché azionate" s'intendono rinunciate proprio per il fatto di aver privilegiato la rapida conclusione del procedimento di estinzione della società senza attendere la conclusione del processo. Orbene, la mera notifica di un titolo esecutivo avente a oggetto il diritto pretermesso dal bilancio finale di liquidazione non esclude la rinuncia a tale diritto, tanto più se si tratti di un titolo esecutivo stragiudiziale. Ancorché portato da un titolo esecutivo, infatti, il diritto in esso consacrato potrebbe intendersi rinunciato, ove si dimostri che al momento della cancellazione della società già sussistevano contestazioni del debitore. Tuttavia, nel caso in cui tali contestazioni si fossero sostanziate nella proposizione di un'opposizione ex [articolo 615](#), c.p.c. l'estinzione della società non esclude la successione degli ex soci nel giudizio di opposizione e la prosecuzione del processo esecutivo già instaurato.

Inoltre, la volontà di non rinunciare al credito portato da un titolo esecutivo potrebbe essere ricostruita in relazione alle modalità in cui è avvenuta l'approvazione del bilancio finale di liquidazione. Ad esempio, nel caso in cui tale bilancio sia stato definito pochi giorni dopo la notifica di un titolo esecutivo, pur senza menzionare il credito da esso portato, sembra ragionevole ritenere che la società non abbia inteso rinunciare a tale credito.

Il Tribunale di Milano, sezione specializzata delle imprese, con la nota sentenza del 6 aprile 2017, in aderenza a quella della Corte di Cassazione (SS.UU. n. 6070/2013) ha stabilito che:

"In caso di cancellazione di una società di capitali dal Registro delle imprese e di sua conseguente estinzione, si verifica un fenomeno di tipo successorio in forza del quale i soci subentrano nella titolarità delle situazioni soggettive passive non definite e si realizza la devoluzione in loro favore delle attività della società non comprese nel bilancio finale di liquidazione".

La pronuncia è stata resa a seguito del ricorso presentato da una banca - creditrice in forza di mutuo fondiario di una Srl cancellata dal Registro Imprese ex [articolo 2490](#), cod. civ., e titolare di una garanzia ipotecaria su un bene immobile di proprietà della stessa Srl cessata – nei confronti dell'unico socio della società al fine di sentire accertare nei suoi confronti che, estinta d'ufficio la società in assenza di bilancio finale di liquidazione, l'immobile di proprietà della Srl è divenuto, in seguito all'estinzione dell'ente, di proprietà del socio.

Nell'atto introduttivo la banca aveva evidenziato il proprio interesse all'accertamento in riferimento alla necessità di individuare l'attuale proprietario del bene, ancora iscritto nei registri immobiliari in capo alla società ormai estinta, onde procedere alla esecuzione forzata per la soddisfazione del proprio credito.

Il Tribunale ha accolto la domanda della banca evidenziando che in caso di estinzione di società di capitali conseguente alla cancellazione dal Registro Imprese si registra un fenomeno successorio in forza del quale le obbligazioni, i diritti e i beni omessi nel bilancio di liquidazione si trasferiscono ai soci.

Nello specifico il Tribunale, dopo aver constatato che, nonostante l'estinzione della società ex [articolo 2490](#), ultimo comma, cod. civ., la stessa risultava ancora intestataria di un bene immobile gravato da ipoteca, accertava che, in virtù del fenomeno successorio, tale bene era divenuto di proprietà dell'unica socia a far data dalla cancellazione della società dal Registro Imprese.

In tal maniera la sentenza risolve il problema della continuità delle trascrizioni, in quanto l'accertamento dell'evento successorio e la dichiarazione di subentro nella proprietà immobiliare, opportunamente trascritto assolve alla necessità.

Infatti, è un presupposto processuale che deve certamente esistere al momento della vendita coatta.

La funzione principale che assolve la trascrizione dell'acquisto *mortis causa* in capo all'esecutato nell'espropriazione immobiliare è quella di tutelare l'acquisto dell'aggiudicatario, garantendone la stabilità in caso di conflitto con gli aventi causa dall'erede apparente o dall'erede vero. Per tale motivo, in mancanza di trascrizione, la vendita, a processo esecutivo concluso, deve ritenersi valida ed efficace ma assoggettabile a evizione, con gli effetti di cui all'[articolo 2921](#), cod. civ. e fatta sempre salva la possibilità di ripristinare la continuità delle trascrizioni con effetto retroattivo ai sensi dell'[articolo 2650](#), comma 2, cod. civ. senza alcun limite temporale.

Nell'ambito della procedura esecutiva, quindi, qualora il giudice dell'esecuzione dovesse constatare la mancata prova dell'appartenenza del bene al debitore esecutato, dovrà fissare l'udienza ex [articolo 485](#), c.p.c. nell'ambito della quale evidenzia ai creditori il richiamato difetto di prova. All'esito della stessa, il G.E. concederà un congruo termine affinché il creditore procedente, in sostituzione di coloro che sono tenuti per legge, proceda alla trascrizione dell'acquisto *mortis causa* e alla regolarizzazione della continuità delle trascrizioni.

La successione *mortis causa* può, infatti, equiparata all'ipotesi di successione dei soci di società estinta, con la realizzazione dei medesimi necessari incombenti atti a garantire la trascrizione dell'accertamento e la continuità delle trascrizioni.

SCHEDA DI SINTESI

La responsabilità dei soci di Srl è limitata: ciò significa che non dovranno rispondere con il loro patrimonio personale, ma nei limiti di quanto hanno conferito e, se la società viene cancellata, possono coprire i debiti per cifre non superiori a quanto hanno ottenuto dalla liquidazione.



I soci di una Srl, generalmente, non rispondono dei debiti contratti dalla società, potendo beneficiare di un regime di responsabilità limitata. Tuttavia, talvolta essi possono essere chiamati ad adempiere alle obbligazioni assunte con il proprio personale patrimonio quando partecipano all'attività di amministrazione.



I liquidatori hanno il compito di gestire la liquidazione della società e di garantire il soddisfacimento dei creditori, nei limiti delle risorse disponibili e nello svolgere la loro attività sono tenuti all'osservanza di una precisa diligenza professionale, disciplinata dalle norme in tema di responsabilità degli amministratori (articolo 2489, comma 2, cod. civ.). Laddove tali professionalità e diligenza non siano osservate, i liquidatori possono essere chiamati a rispondere nei confronti dei creditori sociali.



Qualora emergano, dopo la cancellazione della società, debiti sociali non ricompresi nel bilancio finale di liquidazione (sopravvivenze passive), i creditori sociali rimasti insoddisfatti potranno agire nei confronti degli *ex* soci, nei limiti della quota di liquidazione da essi ricevuta (oppure, illimitatamente a seconda della forma giuridica della società e del ruolo ricoperto nella società), oppure nei confronti dei liquidatori in colpa, ai sensi dell'articolo 2495, comma 2, cod. civ..



È carente di interesse ad agire il creditore che intima il pagamento ai soci della società di capitali cancellata ove la stessa sia incapiente, poiché nessuna azione può essere proposta, dopo l'estinzione, nei confronti dei soci che rispondono solo nei limiti dell'attivo loro distribuito all'esito della liquidazione, né, d'altro canto, il medesimo creditore si sarebbe potuto soddisfare sul patrimonio sociale che sarebbe risultato comunque incapiente, rispetto ai crediti da soddisfare, anche prima della cancellazione/estinzione.



Anche il liquidatore avrebbe dovuto rispondere dei debiti sociali solo ove il mancato pagamento fosse dipeso da sua colpa, ma il titolo in virtù del quale il creditore avrebbe potuto agire non è la sentenza di condanna al pagamento del credito emessa nei confronti della

società, bensì una diversa pronuncia emessa a seguito di un'azione per risarcimento danni proposta direttamente nei confronti del liquidatore per violazione degli obblighi connessi alla redazione dei bilanci e/o alle attività consentite in fase di liquidazione.



In caso di estinzione di società di capitali conseguente alla cancellazione dal Registro Imprese si registra un fenomeno successorio in forza del quale le obbligazioni, i diritti e i beni omessi nel bilancio di liquidazione si trasferiscono ai soci.



EVOLUTION
Euroconference

COSA PUOI FARE CON
EUROCONFERENCE EVOLUTION

NOVITÀ NORMATIVE E APPROFONDIMENTI
Le **schede di studio** prodotte dal Comitato Scientifico Euroconference in relazione a ciascuna tematica, analizzano normativa, prassi e giurisprudenza rilevante, oltre ad affrontare i casi operativi.

SCADENZE NORMATIVE SEMPRE SOTTO CONTROLLO
Lo **scadenziario** evidenzia le scadenze più rilevanti del mese con impatti sulle scritture contabili, esempi e formulari di riferimento.

TUTTE LE RISPOSTE CHE CERCHI
Un motore di ricerca avanzato che riesce a trovare il **maggior numero di contenuti in linea con la tipologia di richiesta** ordinandoli per importanza e rilevanza.
Al tempo stesso il chatbot consente l'accesso diretto a un contenuto specifico tramite il sistema **oneclick**. L'utente, dunque, non avrà come risultato una serie di documenti da analizzare ma giungerà **direttamente alla risposta**.

AGGIORNAMENTO
Il quotidiano **Euroconference News** tutti i giorni commenta le novità della prassi e della legge con sintesi d'autore.
Gli incontri settimanali live di **Euroconference In Diretta** della durata di 1 ora forniscono un puntuale aggiornamento sull'evoluzione normativa.

SCOPRI DI PIÙ

Consulenza immobiliare n. 45/2023

Intervento del creditore titolato e sussistenza del privilegio ipotecario sul ricavato dei beni del terzo datore

Ernestina De Medio – avvocato

Premessa

Il creditore di un soggetto, munito di ipoteca anche sui beni di un terzo non debitore, ha il diritto di promuovere l'espropriazione forzata su tali beni, ma mantiene intatta la facoltà di rinunciare in seguito a soddisfare il proprio credito sul ricavato dalla vendita degli stessi, per rivolgersi esclusivamente al patrimonio del debitore principale: non si tratta infatti di inammissibile rinuncia parziale a un atto esecutivo, bensì di concentrare l'azione esecutiva sull'intervento, titolato, fatto contro il debitore principale in virtù di un titolo creatosi direttamente contro quest'ultimo.

La disposizione di cui all'articolo 2911, cod. civ. e la realizzazione della soddisfazione dei creditori

L'[articolo 2911](#), cod. civ., se da una parte, vieta al creditore pignoratorio di assoggettare a esecuzione tutti i beni, mobili o immobili, del debitore, diversi da quelli gravati da pegno, fa, invece, divieto al creditore ipotecario soltanto di pignorare i beni immobili del debitore, diversi da quelli gravati da ipoteca, e così gli consente di pignorare qualsiasi bene mobile del debitore stesso, e, quindi, di intervenire nell'esecuzione mobiliare promossa da altro creditore, per il favore con cui è considerata l'esecuzione mobiliare, per la maggiore semplicità, speditezza ed economia (Cassazione, sentenza n. 1294/1978).

Infatti, la norma pone, per il creditore ipotecario, il divieto di sottoporre a pignoramento i beni immobili non ipotecati, ma non introduce anche il divieto di pignorare i beni mobili del debitore (Cassazione n. 1294/1978).

La *ratio*, quale innanzi indicata, della disposizione di cui all'articolo 2911, cod. civ., di tutela contemporanea dei creditori chirografari e del debitore esecutato, si realizza, pertanto, solo nell'ambito dell'espropriazione immobiliare, poiché, ove il creditore ipotecario proceda, invece, alla sola

espropriazione mobiliare, prevale la diversa giustificazione del favor che la legge accorda all'esecuzione mobiliare, per le sue caratteristiche di semplicità, speditezza ed economia.

In questo senso si esprime anche la giurisprudenza di merito, nella quale si legge che:

“Le disposizioni contenute nell'art. 2911 c.c. tendono a consentire la realizzazione della soddisfazione dei creditori il cui il credito sia assistito da cause di prelazione in primo luogo sui beni che ne costituiscono l'oggetto”

introducendo un regime di impignorabilità relativa dei beni non gravati dal diritto reale di garanzia.

Ciò significa che ai creditori titolari di causa di prelazione non è precluso di soddisfarsi su beni diversi da quelli gravati da ipoteca o da pegno ma che la condizione per poter agire su tali beni è che l'azione esecutiva sia in corso anche su quelli che rendono operante la causa di prelazione.

Il regime di impignorabilità opera però in modo differente a seconda che riguardi i beni ipotecati, ovvero, sottoposti a pegno.

Nel primo caso, si ritiene che, sebbene il creditore ipotecario non possa procedere al pignoramento di immobili non ipotecati, qualora l'azione esecutiva non sia stata esercitata anche sui beni ipotecati, nessun limite incontra quanto alla promozione dell'espropriazione mobiliare. Al contrario, il creditore garantito da pegno non può esercitare alcuna azione esecutiva se non abbia pignorato anche i beni che costituiscono oggetto del pegno (Tribunale Tempio Pausania del 25 settembre 2012).

Neppure può dirsi che l'azione esecutiva eventualmente intrapresa dal creditore e avente a oggetto beni mobili registrati costituisca un esercizio di abuso dello strumento processuale.

In base al principio della responsabilità patrimoniale sancito dall'[articolo 2740](#), cod. civ. il debitore risponde delle proprie obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri.

Il creditore, dunque, per realizzare la soddisfazione di un credito fondato su titolo esecutivo può espropriare a sua scelta ogni bene del debitore instaurando un solo processo di espropriazione forzata su più poste patrimoniali omogenee (immobili, mobili o crediti), o anche avviando diversi processi espropriativi sottoponendo a pignoramento beni dello stesso tipo o di natura diversa (realizzando così un “cumulo” dei mezzi di espropriazione).

L'esercizio della azione esecutiva, tuttavia, non può essere consentito senza alcun limite poiché l'esigenza di garantire al creditore la possibilità di far valere il suo diritto nel modo più celere ed efficace deve essere temperata con quella di evitare al debitore di subire un pregiudizio ingiustificato.

Il Legislatore si è fatto carico di trovare un punto di equilibrio tra la posizione del creditore e quella dell'obbligato e in questa ottica ha apprestato una serie di strumenti che sono funzionali a regolare le modalità di esercizio dell'azione esecutiva e a evitare l'eccesso nell'uso della espropriazione forzata:

L'[articolo 483](#), c.p.c., prevede la possibilità di limitare la espropriazione intrapresa in più forme a una sola delle modalità utilizzate, l'[articolo 496](#), c.p.c., consente di concentrare l'unico processo espropriativo pendente su uno o alcuni dei beni pignorati liberando gli altri, l'[articolo 504](#), c.p.c., contempla la sospensione delle vendite nel caso in cui si sia già realizzato un prezzo che "raggiunge" l'importo delle spese e dei crediti.

Nella stessa direzione si muove l'[articolo 588](#), c.p.c., e il richiamato [articolo 2911](#), cod. civ..

Anche il pignoramento (o i pignoramenti) eseguiti in danno di uno stesso debitore ove eseguiti in relazione a beni il cui valore ecceda quello del credito fatto valere sono legittimi laddove l'azione esecutiva può essere esercitata senza limiti e fatta salva la possibilità di ottenere dal giudice un provvedimento di limitazione o di riduzione ai sensi dell'articolo 483, comma 1, parte II, c.p.c. o dell'articolo 496, c.p.c..

Segnatamente, si è osservato che il rapporto tra ammontare dei beni pignorati e necessità del processo esecutivo non può essere aprioristicamente determinato, dal momento che, nel corso del processo, sono consentiti gli interventi dei creditori i quali, se privilegiati, concorrono sul ricavato conservando la loro prelazione e, se chirografari, concorrono a parità degli altri, ove spieghino rituale e tempestivo intervento.

Pertanto, il creditore pignorante è legittimato a espropriare più di quanto sarebbe necessario per soddisfare il suo credito e il giudice cui sia richiesta la riduzione del pignoramento deve tener conto di questa eventualità nell'esercizio del potere discrezionale di cui all'articolo 496, c.p.c., senza che possa ritenersi sussistente l'illegittimità del procedimento per il solo fatto del pignoramento di beni immobili in eccesso (Cassazione, sentenza n. 3952/2006).

Ingessare il creditore nell'esercizio dell'azione esecutiva a un rigoroso rispetto di parametri di valore a pena di nullità del pignoramento vorrebbe dire esporlo al rischio di portare avanti un processo esecutivo non idoneo a soddisfarlo in considerazione del possibile intervento di terzi creditori e dell'imprevedibilità dei risultati della vendita forzata (che potrebbe essere, in tutto o in parte, infruttuosa), sebbene la Corte di Cassazione abbia affermato che in presenza di un eccesso nell'impiego del mezzo esecutivo connotato da dolo o colpa grave, è giustificata non solo l'esclusione dall'esecuzione dei beni sottoposti in eccesso, ma anche la condanna del creditore procedente per responsabilità processuale aggravata, la quale può essere pronunciata dallo stesso giudice con il provvedimento che, riguardo ai beni liberati dal pignoramento, chiude il processo esecutivo.

Ciò premesso, ove il creditore ipotecario avesse sottoposto a esecuzione i beni immobili sui quali insiste la sua garanzia ipotecaria avrebbe trovato piena soddisfazione del suo credito, desterebbe dubbi di legittimità la successiva e ulteriore azione esecutiva.

Infine, corre obbligo ricordare che l'opposizione con cui il debitore faccia valere la disposizione di cui all'[articolo 2911](#), cod. civ., per la mancata esecuzione su beni costituiti in pegno da un terzo, deve qualificarsi come opposizione agli atti esecutivi, in quanto con essa non viene denunciato un limite legale all'esecuzione; infatti, l'articolo 2911, cod. civ. non si applica al caso in cui il pegno sia costituito da un terzo, sicché l'esecuzione non incontra il limite della necessaria sottoposizione a pignoramento dei beni gravati da pegno (Cassazione, sentenza n. 1033/2007).

Il caso esaminato dal Tribunale di Udine e la decisione

Ciò premesso, si analizza il caso oggetto della sentenza in commento.

Il giudice dell'esecuzione del Tribunale di Udine ha deciso una opposizione distributiva che involgeva una duplice questione: la prima relativa alla collocazione in privilegio ex [articolo 2770](#), cod. civ. del credito, dei creditori pignoranti, maturato per spese e competenze liquidate nei vari giudizi cui hanno preso parte per resistere all'opposizione proposta dal debitore esecutato sul presupposto dell'inesistenza del titolo esecutivo.

Su tale prima questione, il giudicante, ritenendo che nel processo di esecuzione forzata al quale partecipino più creditori concorrenti, le vicende relative al titolo esecutivo del creditore procedente non possano ostacolare la prosecuzione dell'esecuzione sull'impulso degli altri creditori intervenuti muniti di titolo a loro volta, sempre che l'intervento sia avvenuto prima dell'arresto della procedura esecutiva – che diversamente diverrebbe improseguibile – ovvero che il difetto del titolo posto a fondamento dell'esecuzione sia sopravvenuto all'intervento, potendo in tal caso beneficiare dell'estensione in loro favore di tutti gli atti compiuti dal creditore procedente finché il titolo era valido, ha dichiarato che la partecipazione dei pignoranti al giudizio di opposizione si dovesse considerare come effettuata nell'interesse di tutti i creditori con la conseguenza che al credito di costoro per spese e competenze legali vada riconosciuto il privilegio ex articolo 2770, cod. civ..

La seconda questione affrontata dal Tribunale in commento, inerisce l'opposizione al progetto di distribuzione predisposto, formulata dai creditori pignoranti i quali, oltre a lamentare l'assegnazione di un credito di natura chirografaria a un interventore tardivo ex [articolo 565](#), c.p.c., sostenendo che detti crediti vadano posposti ai creditori chirografari intervenuti tempestivamente, lamentano la scelta

dell'interventore munito di titolo contro il debitore principale di soddisfarsi, per l'intero, sul ricavato dalla vendita dei beni di questi e non invece dal ricavato dalla vendita dei beni del terzo datore di ipoteca, precludendo la soddisfazione dei chirografari sul ricavato dalla vendita dei beni del primo.

Ebbene, decidendo tale seconda questione, il Tribunale in commento ha statuito che il creditore ha diritto di selezionare a sua insindacabile scelta il soggetto contro cui rivolgere la propria pretesa esecutiva, che sia debitore diretto, condebitore solidale, o terzo datore di ipoteca, facendo valere le cause legittime di prelazione con la conseguenza che gli altri creditori del debitore diretto, di grado inferiore, sono posposti alla soddisfazione del credito garantito *potiore* fino a capienza della garanzia, non potendo, questi ultimi, imporre all'ipotecario *potiore* di ottenere altrimenti soddisfazione finché questi rimanga nei limiti del credito garantito.

L'oggettivizzazione degli atti dell'esecuzione forzata

La sentenza delle SS.UU. n. 61/2014 richiamata dal provvedimento in esame, ha affermato il principio di "oggettivizzazione" degli atti dell'esecuzione forzata muovendo dal presupposto dell'esistenza di un pignoramento "originariamente valido", secondo cui

"una volta iniziato il processo in base ad un titolo esecutivo esistente all'epoca, il processo stesso può legittimamente proseguire, a prescindere dalle sorti del titolo originario, se vi siano intervenuti creditori a loro volta muniti di valido titolo esecutivo. Dell'atto iniziale del processo (il pignoramento) si avvarranno, peraltro, non solo il creditore intervenuto in forza di valido titolo esecutivo, ma anche gli altri creditori, pur se intervenuti successivamente alla sopravvenuta illegittimità dell'azione esecutiva esercitata dal creditore pignorante".

In diversi termini, il principio dell'oggettivizzazione

"è da intendersi riferito all'ipotesi di sopravvenuta invalidità del titolo esecutivo derivata dalla c.d. caducazione, dalla quale occorre distinguere le diverse ipotesi di invalidità originaria del pignoramento, sia per difetto ab origine di titolo esecutivo, sia per vizi intrinseci all'atto o per mancanza dei presupposti processuali dell'azione esecutiva".

Precisa, però, la richiamata sentenza n. 61/2014 che laddove, invece, si tratti di difetto originario del titolo esecutivo, esso comporti l'inapplicabilità del principio sopra espresso nel caso in cui il titolo esecutivo giudiziale sia inficiato da un vizio genetico che lo renda inesistente o nel caso in cui l'atto posto a fondamento dell'azione esecutiva non sia riconducibile *ab origine* al novero dei titoli esecutivi di cui all'[articolo 474](#), c.p.c..

Quindi, il principio di oggettivizzazione presuppone, per il suo dispiegarsi, la validità dell'attività prodromica (esistenza di un valido titolo esecutivo, valida previa notificazione di titolo e precetto) secondo la regola del *tempus regit actum*.

Con sentenza del 24 settembre 2013, pubblicata il 7 gennaio 2014, le Sezioni Unite di Cassazione erano già state chiamate a dirimere un contrasto giurisprudenziale in ordine alle conseguenze dell'inefficacia del titolo esecutivo con il quale si sia proceduto a pignoramento sul processo di esecuzione nell'ambito del quale fossero intervenuti altri creditori titolati, a mezzo intervento ex [articolo 499](#), c.p.c. ovvero con successivo pignoramento.

Due gli orientamenti che si erano fino a questo momento contrapposti.

Per il primo, più recentemente sostenuto dalla Cassazione nella sentenza n. 3531/2009, l'inefficacia del titolo del creditore precedente avrebbe travolto l'intera procedura esecutiva, fatta eccezione per l'ipotesi per cui l'altro creditore avesse proposto autonomo pignoramento, poi riunito a questo. La conclusione veniva tratta a contrario dal disposto dell'[articolo 493](#), c.p.c., secondo cui: "*ogni pignoramento ha effetto indipendente, anche se è unito ad altri in unico processo*". Se il Legislatore aveva specificato che più pignoramenti, anche se riuniti in un'unica procedura esecutiva, mantenevano la propria autonomia, si doveva dedurre che i meri interventi, invece, seguissero le sorti del pignoramento unico. Secondo i sostenitori di questa tesi, condivisa anche dalla dottrina maggioritaria, non osterebbe a ciò la previsione dell'[articolo 629](#), c.p.c.: la norma, infatti, solo in via di eccezione prevederebbe per l'estinzione del processo esecutivo a seguito di rinuncia agli atti, prima dell'assegnazione, l'accettazione di tutti i creditori titolati intervenuti. L'opzione per un mero intervento nella procedura esecutiva già avviata da altri o la proposizione di un autonomo atto di pignoramento sarebbe fatta a rischio e pericolo del creditore titolato; in caso di inefficacia del titolo del creditore precedente, con conseguente travolgimento dell'intera procedura esecutiva, il creditore titolato non potrebbe invocare tutela per consentire la conservazione della stessa, dovendo dolersi con sé stesso per la scelta di un mezzo esecutivo non idoneo nel caso di specie.

Per altro orientamento risalente alla sentenza n. 427/1978, invece, si riconosceva rilevanza oggettiva all'impulso del creditore precedente e agli atti che fossero stati posti in essere nel corso della procedura esecutiva: se il processo esecutivo è improntato alla *par condicio creditorum*, non v'è ragione di ritenere, si osservava, che l'inefficacia del titolo del creditore precedente possa travolgere l'intera procedura esecutiva, qualora sussistano altri creditori muniti di titolo esecutivo efficace, considerato il disposto dell'[articolo 500](#), c.p.c. secondo cui:

“l'intervento ... dà diritto a partecipare alla distribuzione della somma ricavata, a partecipare all'espropriazione del bene pignorato e a provocarne i singoli atti”.

L'esecuzione si configura, per questo orientamento, come:

“un processo a struttura soggettivamente aperta, nel quale, accanto al creditore pignorante ed al debitore (suoi originari soggetti), possono entrarvi, quali ulteriori, successivi soggetti, gli altri creditori del debitore esecutato che vi facciano intervento L'atto di esercizio della propria azione esecutiva da parte di un legittimato è anche atto di esercizio delle azioni esecutive degli altri legittimati e l'atto compiuto da un legittimato si partecipa agli altri legittimati ed è momento di concretizzazione di tutte le azioni esercitate nel processo esecutivo”.

Le Sezioni Unite compongono detto contrasto, aderendo all'orientamento giurisprudenziale più risalente, attraverso un'interpretazione sistematica degli articoli [493](#), [500](#) e [629](#), c.p.c., [2913](#), cod. civ., e affermando il seguente principio:

“nel processo di esecuzione, la regola secondo cui il titolo esecutivo deve esistere dall'inizio alla fine della procedura va intesa nel senso che essa presuppone non necessariamente la costante sopravvivenza del titolo del creditore procedente, bensì la costante presenza di almeno un valido titolo esecutivo (sia pure dell'interventore) che giustifichi la perdurante efficacia dell'originario pignoramento. Ne consegue che, qualora, dopo l'intervento di un creditore munito di titolo esecutivo, sopravviene la caducazione del titolo esecutivo comportante l'illegittimità dell'azione esecutiva dal pignorante esercitata, il pignoramento, se originariamente valido, non è caduto, bensì resta quale primo atto dell'iter espropriativo riferibile anche al creditore titolato intervenuto, che prima ne era partecipe accanto al creditore pignorante”.

Bisogna tuttavia distinguere a seconda che l'inefficacia del titolo con il quale il creditore procedente abbia avviato l'esecuzione forzata sia radicalmente inefficace *ex tunc* oppure lo sia divenuto successivamente. Il semplice intervento titolato sarà idoneo a sorreggere la procedura esecutiva, nonostante la caducazione del titolo del creditore procedente, solo se quest'ultimo titolo fosse valido in origine, anche se successivamente sia venuto meno.

Nel momento in cui il creditore titolato si trovi dinanzi alla scelta tra proporre un semplice intervento nella procedura esecutiva già avviata da altri o proporre un nuovo pignoramento sarà chiamato a valutare in maniera ragionevole solo se il titolo del creditore procedente sia stato emesso validamente e non anche se all'esito dell'utile esperimento dei mezzi di impugnazione ordinari e straordinari sarà confermato o meno o se non risulterà travolto all'esito dell'esperimento delle opposizioni.

Quanto alla questione relativa al privilegio ex [articolo 2770](#), cod. civ., per le spese liquidate al creditore procedente nella fase sommaria dell'opposizione a precetto, il Tribunale di Oristano con sentenza del 14 settembre 2018, ha sostenuto che

“Il riconoscimento del privilegio in questione è ancorato a due presupposti: il primo, che le spese di giustizia devono essere funzionali alla soddisfazione dell'interesse comune dei creditori – il cui accertamento è rimesso all'apprezzamento del giudice – nel senso che, senza questi atti, il ceto creditorio sarebbe stato privato della possibilità di soddisfarsi sui beni staggiti ovvero i creditori si sarebbero trovati nella necessità di porre in essere, essi stessi, i medesimi atti giudiziari; il secondo, che le stesse devono essere fatte per atti conservativi o per l'espropriazione di beni immobili”.

Il limite del beneficio comune dei creditori restringe tale privilegio unicamente alle spese poste in essere dal creditore pignorante e, in caso di più pignoramenti, al primo pignorante.

Trovandosi poi a decidere una controversia distributiva ex [articolo 512](#), c.p.c. sull'entità e sulla comune utilità delle spese per l'espropriazione immobiliare, si è posto il problema di stabilire se spetti il privilegio ex articolo 2770, cod. civ. alle spese sostenute dal creditore procedente (liquidategli dal giudice dell'esecuzione) nella fase sommaria di un'opposizione a precetto avente a oggetto un'eccezione di prescrizione del proprio diritto di credito formulata dal debitore esecutato, conclusasi con ordinanza di rigetto dell'istanza di sospensione dell'esecutività del titolo.

A giudizio del giudice dell'esecuzione non va riconosciuto il privilegio per spese di giustizia qualora l'attività difensiva svolta dal creditore nel giudizio oppositivo non sia indirizzata a vantaggio di tutti i possibili creditori, come accade appunto quando l'opposizione proposta dal debitore esecutato sia volta a contestare la persistenza del diritto di credito del procedente, in quanto prescritto, non potendosi in alcun modo sostenere che le spese affrontate dal creditore procedente si siano risolte nella conservazione del bene ai fini dell'espropriazione o nella salvezza degli atti del giudizio esecutivo.

Si afferma altresì che il privilegio di cui all'articolo 2770, cod. civ. debba essere riconosciuto anche alle spese per i giudizi di opposizione all'esecuzione, ma limitatamente alle eccezioni concernenti la proprietà o pignorabilità dei beni o la prosecuzione della procedura.

Deve, infine, dunque osservarsi che nei c.d. incidenti d'esecuzione (giudizi oppositivi, procedimenti di riduzione del pignoramento, di conversione, etc.) la partecipazione dei creditori è meramente eventuale e non necessaria. Nella sola ipotesi di introduzione del giudizio di divisione ex [articolo 600](#), c.p.c. disposto per ordine del giudice, le spese relative alla costituzione in giudizio dell'attore, alla sua partecipazione alle udienze, alla trascrizione della domanda di divisione e quant'altro necessario al corretto svolgimento del giudizio di divisione (ivi comprese le spese di chiamata in causa dei creditori

iscritti dei comproprietari) potranno trovare rimborso in privilegio ex [articolo 2770](#), cod. civ.. In ultima analisi, sulla scorta della predetta considerazione, anche in presenza di un giudizio di opposizione all'esecuzione proposto ai sensi dell'[articolo 615](#), comma 2, c.p.c., di analogo contenuto sarebbe stata revocabile in dubbio la correlazione necessaria tra la costituzione in giudizio del creditore precedente nel giudizio oppositivo e la prosecuzione dell'esecuzione, requisito indispensabile per il riconoscimento del privilegio *de quo*.

SCHEDA DI SINTESI

L'interventore titolato può soddisfarsi sul ricavato dalla vendita dei beni del debitore diretto in maniera *potiore* rispetto ai creditori chirografari dello stesso, benché il suo credito sia garantito anche da ipoteca su bene di terzo



Ai creditori titolari di causa di prelazione non è precluso soddisfarsi su beni diversi da quelli gravati da ipoteca o da pegno ma la condizione per poter agire su tali beni è che l'azione esecutiva sia in corso anche su quelli che rendono operante la causa di prelazione.



L'esistenza di un pignoramento "*originariamente valido*", fa sì che il processo stesso possa legittimamente proseguire, a prescindere dalle sorti del titolo originario, se vi siano intervenuti creditori a loro volta muniti di valido titolo esecutivo.



La regola secondo cui il titolo esecutivo deve esistere dall'inizio alla fine della procedura va intesa nel senso che essa presuppone non necessariamente la costante sopravvivenza del titolo del creditore precedente, bensì la costante presenza di almeno un valido titolo esecutivo (sia pure dell'interventore) che giustifichi la perdurante efficacia dell'originario pignoramento.



Il creditore ha diritto di selezionare a sua insindacabile scelta il soggetto contro cui rivolgere la propria pretesa esecutiva, che sia debitore diretto, condebitore solidale, o terzo datore di ipoteca, facendo valere le cause legittime di prelazione con la conseguenza che gli altri creditori del debitore diretto, di grado inferiore, sono posposti alla soddisfazione del credito garantito *potiore* fino a capienza della garanzia, non potendo, questi ultimi, imporre all'ipotecario *potiore* di ottenere altrimenti soddisfazione finché questi rimanga nei limiti del credito garantito.

Consulenza immobiliare n. 45/2023

Detrazione Iva sugli interventi di ristrutturazione di immobili abitativi destinati ad attività ricettiva

Marco Peirolò – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

Con l'[ordinanza n. 35256/2022](#), la Corte di Cassazione si è pronunciata sulla detraibilità dell'Iva assolta sulle spese di ristrutturazione di immobili abitativi concessi in locazione a uso turistico, in esito a una controversia che ha avuto origine dall'avviso di accertamento con il quale l'ufficio ha contestato a una società esercente l'attività agricola la detrazione dell'imposta relativa alla ristrutturazione di immobili resi abitativi per essere locati a terzi nell'ambito di un'attività ricettiva, svolta a latere di quella agricola.

Indetraibilità oggettiva dell'Iva per i fabbricati abitativi

L'[articolo 19](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 prevede che:

“per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione ...”.

In base al successivo comma 2, articolo 19, D.P.R. 633/1972:

“non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19bis2”.

In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19, D.P.R. 633/1972, il successivo [articolo 19-bis1](#), D.P.R. 633/1972 contempla alcune ipotesi di esclusione o riduzione della detrazione per taluni beni e servizi; in particolare, per quanto rileva ai fini in esame, la norma da ultimo citata, al comma 1, lettera i), prevede che:

“non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione

degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni o la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni ...”.

Come costantemente chiarito dalla prassi amministrativa, la distinzione tra immobili a destinazione abitativa, oggetto della citata previsione normativa, e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo¹.

Rientrano, pertanto, nella categoria degli immobili abitativi tutte le unità immobiliari catastalmente classificate o classificabili nelle categorie da A/1 ad A/11, escluse quelle classificate o classificabili in A/10.

Il classamento delle unità immobiliari è attribuito tenuto conto delle caratteristiche costruttive e dell'uso appropriato delle stesse, che ne determinano la destinazione ordinaria e permanente².

Pertanto, in ragione delle caratteristiche dei complessi immobiliari classificabili come residenze turistico-alberghiere (che constano di unità abitative, nonché di ambienti destinati ai servizi comuni) e dell'autonomia dell'ordinamento catastale rispetto alle norme urbanistiche, è possibile che gli appartamenti vengano censiti in una delle pertinenti categorie abitative comprese nel gruppo A e le altre porzioni immobiliari nelle altre categorie di pertinenza, ivi compresa la D/2, in coerenza con le caratteristiche tecniche rilevabili, che vincolano la destinazione catastale (categoria).

In via generale, risulta, infatti, corretto che le unità abitative facenti parte delle residenze turistico-alberghiere siano classificate nella categoria A/2 e i locali di ricevimento alberghiero siano, invece, classificati nella categoria D/2, *“fermi restando i criteri generali per l'attribuzione del classamento ed i profili concernenti la verifica della relativa correttezza”*³.

La *ratio* della fattispecie di indetraibilità oggettiva di cui al citato [articolo 19-bis1](#), comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972 va ravvisata, in linea generale, nell'esigenza di evitare indebite detrazioni d'imposta nei casi in cui l'acquisto abbia a oggetto beni (nella specie, fabbricati abitativi), nonché servizi relativi a detti beni, suscettibili di essere utilizzati sia nell'attività d'impresa, sia per finalità estranee a tale attività.

La citata disposizione, nell'escludere il diritto alla detrazione dell'imposta assoluta in relazione all'acquisto di fabbricati, o porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, prevede tuttavia un'eccezione nell'ipotesi in cui l'acquisto sia effettuato dalle imprese che abbiano per oggetto

¹ Cfr. circolari n. 182/E/1996 e [n. 27/E/2006](#); [risoluzione n. 119/E/2005](#).

² Cfr. articolo 61, L. 1142/1949.

³ Cfr. [circolare n. 4/T/2006](#).

esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione e/o il ripristino dei predetti fabbricati o delle predette porzioni di fabbricati a uso abitativo per la successiva rivendita degli stessi¹.

Aliquota Iva relativa alla costruzione delle residenze turistico-alberghiere

Prima di esaminare i riflessi della previsione di indetraibilità per gli immobili abitativi concessi in locazione a uso turistico, è utile richiamare le indicazioni fornite dalla prassi amministrativa in merito a un duplice aspetto collegato agli immobili adibiti allo svolgimento di un'attività ricettiva, segnatamente quello:

- dell'aliquota Iva applicabile alla costruzione delle residenze turistico-alberghiere;
- del regime Iva applicabile alla cessione e alla locazione delle singole unità immobiliari comprese nelle residenze turistico-alberghiere.

Riguardo al primo profilo, l'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 8/E/2014](#), ha fornito chiarimenti in ordine al trattamento applicabile, ai fini dell'Iva, ai complessi immobiliari destinati a “*residenza turistico-alberghiera*”, costituiti da unità abitative classificate nella categoria catastale A/2 e da locali di ricevimento alberghiero e aree condominiali accatastati nella categoria D/2.

Riguardo all'aliquota Iva applicabile alla costruzione del complesso immobiliare in esame, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, di regola, l'imposta deve essere calcolata con l'aliquota ordinaria del 22%.

Il contratto d'appalto per la costruzione dell'immobile può essere assoggettato ad aliquota ridotta del 10% in caso di compresenza, nel medesimo edificio, di parti a destinazione abitativa e di parti a destinazione non abitativa, laddove risultino rispettate le proporzioni tra unità abitative e uffici e negozi richieste per gli edifici c.d. “*Tupini*”, di cui all'[articolo 13](#), L. 408/1949.

In tale ipotesi, alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto è applicabile l'aliquota Iva nella misura del 10%, ai sensi del n. 127-*quaterdecies*) della [Tabella A](#), parte III, allegata al D.P.R. 633/1972².

¹ L'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 25/E/2023](#), ha chiarito che non deve essere operata la rettifica della detrazione dell'Iva assoluta in sede di acquisto e ristrutturazione dell'immobile destinato alla vendita in caso di diverso utilizzo del medesimo nell'ambito di un'attività di locazione a uso turistico, imponibile ai fini Iva. Nel presupposto, infatti, che l'attività principale esercitata dall'istante sia effettivamente costituita dalla costruzione/ristrutturazione di fabbricati abitativi per la successiva rivendita e che, conseguentemente, la società abbia *ab origine* esercitato legittimamente il diritto alla detrazione dell'Iva assoluta in sede di acquisto del complesso immobiliare, la temporanea concessione in locazione, per fini turistici, dell'immobile in questione non determina un cambio di utilizzo tale da comportare una diversa misura della detrazione dell'Iva operata all'atto dell'acquisto, dato che le prestazioni di locazione in esame sono comunque imponibili con l'aliquota ridotta del 10% di cui al n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

² Cfr. [circolare n. 1/E/1994](#).

Risulta, pertanto, superata la posizione espressa dalla precedente prassi amministrativa.

In particolare, l'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 321/E/2002](#), in risposta a un interpello diretto a sapere se alle prestazioni di servizi dipendenti da un contratto d'appalto stipulato per la costruzione di un *residence* (nella specie, costituito da *bungalow* destinati a ospitare turisti per periodi di vacanza) si applicasse l'aliquota Iva del 10% prevista dal citato n. 127-*quaterdecies*), ha precisato che:

“la circostanza che i bungalow vengano costruiti al fine di ospitare turisti per soggiorni di vacanza esclude che gli stessi possano costituire, anche astrattamente, una stabile dimora, idonea allo svolgimento della quotidiana vita domestica. La costruzione del residence è infatti finalizzata all'esercizio di una attività turistico-alberghiera da parte della società istante e pertanto le strutture in esame costituiscono di fatto un luogo deputato all'esercizio di una attività di impresa”¹.

Il citato documento di prassi prosegue osservando che anche la Corte di Cassazione, nel valutare l'applicabilità alle strutture in esame dell'agevolazione prevista per i fabbricati “*Tupini*”, di cui alla L. 408/1949, ha sostanzialmente affermato che la c.d.:

““casa-albergo”, che costituisce una struttura funzionale all'esercizio di una attività d'impresa, cioè di prestare ospitalità dietro corrispettivo ad una massa indiscriminata di fruitori, non è assimilabile alla casa di abitazione (che va intesa come luogo destinato ad ospitare, con tendenziale continuità, nuclei familiari, per lo svolgimento della loro vita privata) ma va piuttosto ricondotta nella diversa categoria del negozio, costituita come luogo deputato allo svolgimento di attività d'impresa”².

Di conseguenza, la circostanza che il *residence* venga destinato allo svolgimento di un'attività d'impresa di tipo turistico-alberghiero esclude che le unità abitative facenti parte di tale complesso possano essere assimilate alle case di civile abitazione di cui alla L. 408/1949 e rientrare, pertanto, nell'ambito di applicazione della disposizione di cui al citato n. 127-*quaterdecies*) della [Tabella A](#), parte III, allegata al D.P.R. 633/1972. Ragion per cui, alle prestazioni di servizio relative al contratto d'appalto stipulato per la costruzione del *residence*, deve applicarsi l'aliquota Iva ordinaria.

¹ Si ricorda che, secondo l'Amministrazione finanziaria, rientrano nella nozione di casa di abitazione quelle unità abitative funzionalmente e strutturalmente idonee a essere utilizzata quale alloggio stabile di persone o di nuclei familiari, a nulla rilevando la circostanza che le stesse siano effettivamente abitate in via permanente o saltuaria ([risoluzione n. 14/E/1996](#)).

² Cfr. Cassazione n. 8129/2001.

Cessione e locazione delle singole unità immobiliari comprese nelle residenze turistico-alberghiere

La rivisitazione dell'orientamento espresso nella [risoluzione n. 321/E/2002](#) si riflette inevitabilmente anche sul trattamento Iva delle operazioni di cessione e locazione delle singole porzioni immobiliari comprese nelle residenze turistico-alberghiere.

L'Agenzia delle entrate, nella [risoluzione n. 8/E/2014](#), ha osservato che la classificazione catastale, costituisce, a prescindere dall'effettivo utilizzo dell'immobile, il criterio oggettivo cui attenersi per la distinzione tra fabbricati strumentali e fabbricati a uso abitativo, ai fini dell'applicazione delle imposte indirette.

Tra i *"fabbricati strumentali per natura"* rientrano le unità immobiliari catastalmente censite o censibili nelle categorie dei gruppi B, C, D ed E, nonché nella categoria A/10, mentre nei *"fabbricati diversi da quelli strumentali per natura"* rientrano le unità immobiliari a uso abitativo, catastalmente censite o censibili nelle categorie del gruppo A che, a eccezione della categoria A/10, comprendono le abitazioni. Pertanto, con riferimento al caso prospettato, le cessioni delle singole unità abitative costituenti il complesso immobiliare, effettuate dalle imprese costruttrici, se accatastate in una delle categorie del gruppo A, esclusa la categoria A/10, sono assoggettate alla disciplina di cui all'[articolo 10](#), comma 1, n. 8-bis), D.P.R. 633/1972, mentre le cessioni delle porzioni dell'immobile accatastate nella categoria D/2 sono trattate alla stregua di cessioni di immobili strumentali, secondo le regole di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/1972.

In merito, invece, alla locazione delle singole unità abitative, la risoluzione n. 8/E/2014 ha precisato che il trattamento Iva da applicare è quello previsto dall'articolo 10, comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972. Tali operazioni sono, pertanto, esenti, salvo che le imprese costruttrici che le pongono in essere optino per l'imponibilità. L'aliquota applicabile, ove non ricorra l'ipotesi di esenzione, è quella ridotta del 10% ai sensi del n. 127-*duodevicies*) della [Tabella A](#), parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

Dall'ambito di esenzione devono, tuttavia, ritenersi escluse, in conformità all'[articolo 135](#), § 2, lettera a), Direttiva 2006/112/CE, le prestazioni di alloggio effettuate nel settore alberghiero, individuato secondo le definizioni degli ordinamenti interni dei singoli Stati membri. Pertanto, qualora le unità abitative in commento siano locate – nell'ambito di un'attività riconducibile al settore turistico-alberghiero secondo la normativa regionale di settore – a uso turistico, i relativi canoni restano soggetti

a Iva con applicazione dell'aliquota del 10%, ai sensi del n. 120) della [Tabella A](#), parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, riferito alle prestazioni di alloggio in strutture ricettive¹.

Le locazioni delle unità immobiliari accatastate nella categoria D/2 sono, invece, esenti da Iva, salvo opzione ex [articolo 10](#), comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972 e i relativi canoni, ove non torni applicabile il regime di esenzione, vanno assoggettati a Iva con applicazione dell'aliquota ordinaria, attualmente pari al 22%.

Detrazione dell'Iva relativa agli immobili abitativi destinati ad attività ricettiva

Si passa adesso a esaminare il regime applicabile, ai fini dell'esercizio della detrazione, alle spese di acquisto, di ristrutturazione e di manutenzione delle unità abitative utilizzate nell'ambito di un'attività turistico-alberghiera, si tratta di stabilire se, alla luce dell'imponibilità, con l'aliquota ridotta del 10% di cui n. 120) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, della locazione delle unità abitative posta in essere nell'ambito di un'attività riconducibile al settore turistico-alberghiero, sia possibile esercitare la detrazione:

- in deroga al divieto previsto dall'[articolo 19-bis1](#), comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972, il quale infatti preclude la detrazione dell'Iva assolta in relazione all'acquisto e agli interventi di recupero di immobili abitativi;
- tenuto conto che, in base alla [risoluzione n. 8/E/2014](#), il regime Iva delle operazioni di cessione e di locazione delle unità immobiliari destinate all'attività turistico-alberghiera prescinde dall'utilizzo effettivo, in quanto basato – oggettivamente – sulla classificazione catastale delle unità immobiliari medesime.

Orientamento della prassi amministrativa

Fermo restando che l'indetraibilità dell'Iva riguarda i fabbricati abitativi che risultino tali secondo le risultanze catastali e, in linea generale, prescinde dall'utilizzo effettivo dei medesimi, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che gli immobili abitativi, se utilizzati nell'ambito di un'attività di tipo ricettivo (gestione di case vacanze, affitto camere, etc.) che comporti l'effettuazione di prestazioni di servizi imponibili a Iva, debbano essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla stregua dei fabbricati strumentali per natura.

¹ Cfr. [risoluzione n. 117/E/2004](#) e [circolare n. 12/E/2007](#) (§ 9).

Ne consegue che le spese di acquisto, ristrutturazione e manutenzione relative ai suddetti immobili non risentono dell'indetraibilità di cui all'[articolo 19-bis1](#), comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972¹.

In conseguenza dell'imponibilità delle prestazioni di alloggio in esame, in coerenza con i principi generali dell'Iva, l'imposta sull'acquisto di beni o servizi afferenti dette tipologie di prestazioni risulta detraibile benché relativa a unità che, sotto l'aspetto catastale, si presentano come abitative.

Ai fini dell'applicazione dei principi sopra enunciati, occorre, pertanto, verificare, in linea di fatto, se l'immobile abitativo, nel momento in cui sono realizzati i lavori di manutenzione o ristrutturazione, sia già effettivamente utilizzato per lo svolgimento di attività ricettizia, ovvero se a tale utilizzazione risulti inequivocabilmente destinato.

Le stesse conclusioni si applicano in caso di cambio di destinazione d'uso, essendo detraibile l'Iva pagata sull'acquisto di un immobile abitativo che, prima del rogito notarile, venga trasformato, con un cambio di destinazione d'uso autorizzato dal Comune, in un *residence*².

Nel caso di specie, l'oggetto del contratto preliminare è costituito da immobili destinati a uso abitativo, classificati in Catasto alla categoria A/2, per i quali il promittente acquirente ha assolto l'Iva con l'aliquota del 10% senza esercitare la detrazione ai sensi dell'[articolo 19-bis1](#), comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972.

A seguito della mutata destinazione degli immobili, l'oggetto del contratto di compravendita è costituito, secondo quanto riportato dall'istante, da fabbricati appartenenti alla categoria catastale D/2, classificati come *residence* (strutture ricettive che presentano determinate caratteristiche, gestite unitariamente in forma imprenditoriale). Di conseguenza, poiché le cessioni di immobili adibiti a uso diverso da quello abitativo scontano l'aliquota Iva, il cedente, a seguito della diversa classificazione catastale dell'immobile, deve integrare le fatture emesse assoggettando la vendita all'aliquota ordinaria.

Il cambio di destinazione degli immobili comporta, inoltre, che il cessionario utilizzerà tali beni per rendere prestazioni soggette all'aliquota del 10%, ai sensi del n. 120) della [Tabella A](#), parte III, allegata al D.P.R. 633/1972. Di conseguenza, conclude l'Agenza delle entrate, viene meno l'indetraibilità oggettiva prevista dal citato [articolo 19-bis1](#), comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972.

¹ Cfr. [risoluzione n. 18/E/2012](#), che conferma le indicazioni contenute nella [circolare n. 12/E/2007](#) (§ 9), *cit.* e nella [risoluzione n. 117/2004](#), nelle quali si è affermato che gli immobili abitativi, quando sono destinabili, secondo la normativa regionale di settore, ad attività turistico-alberghiera, danno luogo a prestazioni di alloggio imponibili a Iva con l'aliquota del 10%, ai sensi del n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

² Cfr. [risoluzione n. 196/E/2007](#).

Posto, infatti, che gli immobili saranno utilizzati nell'ambito dell'attività ricettiva, imponibile ai fini Iva, l'imposta assolta sull'acquisto degli immobili potrà essere detratta nei limiti e alle condizioni dell'[articolo 19](#), D.P.R. 633/1972.

Orientamento della giurisprudenza

Con l'[ordinanza n. 35256/2022](#), la Corte di Cassazione ha ribadito l'orientamento giurisprudenziale in base al quale l'indetraibilità oggettiva dell'Iva non si applica se le spese di ristrutturazione sono relative a immobili che, al termine degli interventi edilizi, diventino abitativi e siano destinati allo svolgimento di un'attività ricettiva¹.

In definitiva, coerentemente alle indicazioni della prassi amministrativa, è necessario:

“distinguere gli immobili “ad uso abitativo”, secondo la corrispondente destinazione urbanistica e catastale, che implicano il godimento diretto da parte del consumatore finale, da quelli utilizzati, invece, per l'esercizio della impresa avente ad oggetto l'attività “agricola” per i quali la funzione abitativa dell'immobile, costituendo mezzo di attuazione della prestazione di servizio concernente la ospitalità e ricettività alloggiativa della clientela, è direttamente strumentale allo svolgimento dell'attività economica assoggettata ad IVA, non potendo escludersi per questi ultimi l'applicazione, DPR n. 633 del 1972, ex art. 19, dell'ordinario regime di detrazione delle spese inerenti”.

SCHEDA DI SINTESI

La distinzione tra immobili a destinazione abitativa e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo.



In particolare, tra i “fabbricati strumentali per natura” rientrano le unità immobiliari catastalmente censite o censibili nelle categorie dei gruppi B, C, D ed E, nonché nella categoria A/10, mentre nei “fabbricati diversi da quelli strumentali per natura” rientrano le unità immobiliari a uso abitativo, catastalmente censite o censibili nelle categorie del gruppo A che, a eccezione della categoria A10, comprendono le abitazioni.



¹ Cfr. Cassazione n. 3458/2014, n. 8628/2015, n. 26748/2016, n. 23694/2019 e n. 28584/2021.

Gli immobili abitativi, se utilizzati nell'ambito di un'attività di tipo ricettivo (gestione di case vacanze, affitto camere, etc.) che comporti l'effettuazione di prestazioni di servizi imponibili a Iva, devono essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla stregua dei fabbricati strumentali per natura.



Ne consegue che le spese di acquisto, ristrutturazione e manutenzione relative ai suddetti immobili non risentono dell'indetraibilità di cui all'articolo 19-bis1, comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972.



Occorre, pertanto, verificare, in linea di fatto, se l'immobile abitativo, nel momento in cui sono realizzati i lavori di manutenzione o ristrutturazione, sia già effettivamente utilizzato per lo svolgimento di attività ricettiva, ovvero se a tale utilizzazione risulti inequivocabilmente destinato.

La professionalità va riconosciuta

100 BEST IN CLASS

2023 Edition



 Euroconference

| Forbes

sponsored by  TeamSystem

Consulenza immobiliare n. 45/2023

Accertamento

Criteri di accertamento sulla cessione di immobili

Nell'ipotesi di contestazione di maggiori ricavi derivanti dalla cessione di beni immobili, la reintroduzione, con effetto retroattivo, della presunzione semplice, ai sensi dell'articolo 24, comma 5, L. 88/2009 (c.d. Legge comunitaria 2008), che ha modificato l'articolo 39, D.P.R. 600/1973 e l'articolo 54, D.P.R. 633/1972, sopprimendo la presunzione legale (relativa) di corrispondenza del prezzo della compravendita al valore normale del bene, introdotta dall'articolo 35, D.L. 223/2006, convertito in L. 248/2006, non impedisce al giudice tributario di fondare il proprio convincimento su di un unico elemento, purché dotato dei requisiti di precisione e di gravità, elemento che non può, tuttavia, essere costituito dai soli valori OMI, che devono essere corroborati da ulteriori indizi, onde non incorrere nel divieto di *presumptio de presunto* (cfr. sentenze n. 7445/2022, n. 16957/2021 e n. 2155/2019).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 4761 – 21 dicembre 2022 – 15 febbraio 2023](#)

Catasto

Efficacia e portata della rendita catastale

In tema di classamento, la rendita catastale, che non è il fatto costitutivo di alcuna obbligazione tributaria, ma il risultato di un procedimento di tipo accertativo, strumentale alla determinazione del valore economico di un bene, rilevante ai fini di una pluralità d'imposte, ha una efficacia illimitata nel tempo, ma non definitiva, per cui, come all'ufficio finanziario va riconosciuto, oltre il termine di 12 mesi di cui al D.M. 701/1994, il potere d'intervenire per rettificare la rendita proposta dal contribuente, quest'ultimo può sempre presentare istanze di variazione, anche a correzione dei propri errori, atteso che la non emendabilità di eventuali dichiarazioni inesatte cristallizzerebbe, in contrasto con l'articolo 53, Costituzione, un'imposizione falsata nei presupposti (vedi Cassazione n. 3001/2015). Al contribuente deve essere, dunque, riconosciuto il diritto di modificare, senza alcun limite temporale, la rendita proposta con la procedura DOCFA, quando la situazione di fatto o di diritto ab origine denunciata non sia veritiera (cfr. sentenze n. 3001/2015, n. 2995/2015, n. 2557/2008 e n. 19379/2008).

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2908 – 13 dicembre 2022 – 31 gennaio 2023](#)

Modalità di attribuzione della rendita catastale per i D/1

Il canone determinativo del classamento e della conseguente attribuzione della rendita catastale per gli immobili di categoria D/1 deve basarsi, a norma del D.P.R. 1142/1949, e dell'articolo 34, Tuir, sulla stima diretta, che tenga conto delle caratteristiche del bene, potendo allo scopo essere desunte anche dalle risultanze documentali a disposizione dell'ufficio, senza necessità di sopralluogo (cfr. ordinanza n. 9291/2021, sentenze n. 8529/2019 e n. 3103/2015).

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 1736 – 15 dicembre 2022 – 20 gennaio 2023](#)

Requisiti per la correzione catastale

In tema di estimo catastale, il nuovo classamento adottato ai sensi dell'articolo 1, comma 335, L.

311/2004, soddisfa l'obbligo di motivazione se, oltre a contenere il riferimento ai parametri di legge generali, quali il significativo scostamento del rapporto tra il valore di mercato e il valore catastale rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali, e ai provvedimenti amministrativi su cui si fonda, consente al contribuente di evincere gli elementi, che non possono prescindere da quelli indicati dall'articolo 8, D.P.R. 138/1998 (quali la qualità urbana del contesto nel quale l'immobile è inserito, la qualità ambientale della zona di mercato in cui l'unità è situata, le caratteristiche edilizie del fabbricato e della singola unità immobiliare), che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento, ponendolo in condizione di conoscere *ex ante* le ragioni specifiche che giustificano il singolo provvedimento di cui è destinatario, seppure inserito in una operazione di riclassificazione a carattere diffuso (cfr. sentenza n. 25201/2022).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 37612 – 14 dicembre 2022 – 22 dicembre 2022](#)

Immobili

Requisiti per la pertinenzialità

Ai fini della sussistenza del vincolo pertinenziale tra bene principale e bene accessorio è necessaria la presenza del requisito soggettivo dell'appartenenza di entrambi al medesimo soggetto, nonché del requisito oggettivo della contiguità, anche solo di servizio, tra i 2 beni, ai fini del quale il bene accessorio deve arrecare una "*utilità*" al bene principale, e non al proprietario di esso; l'accertamento in ordine alla sussistenza degli elementi oggettivi e soggettivi che caratterizzano il rapporto pertinenziale fra 2 immobili e consistenti nella volontaria e permanente destinazione di uno di essi al servizio dell'altro comporta un giudizio di fatto che, come tale, è incensurabile in sede di legittimità se espresso con motivazione adeguata e immune da vizi logici (cfr. sentenza n. 4599/2006).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 36366 – 11 novembre 2022 – 13 dicembre 2022](#)

Iva

Effettivo utilizzo abitativo per l'applicazione dell'aliquota ridotta

In tema Iva, l'aliquota ridotta prevista dall'articolo 16, D.P.R. 633/1972, si applica, ai sensi del n. 127-*undecies* della Tabella A, unicamente se l'unità immobiliare compravenduta - ferme le condizioni attinenti alla categoria non di lusso delle case di abitazione e alla qualità di costruttore nel caso di cessione di fabbricati di tipo "*misto*" - sia stata effettivamente utilizzata dall'acquirente per soddisfare esigenze abitative, mirando il Legislatore fiscale a tutelare il diritto ad avere un'abitazione e non i commercianti o le immobiliari di rivendita (cfr. sentenza n. 28578/2021).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 3716 – 12 dicembre 2022 – 7 febbraio 2023](#)

Aliquota ridotta solo con l'effettivo uso per esigenze abitative

In tema Iva, l'aliquota ridotta prevista dall'articolo 16, D.P.R. 633/1972, si applica, ai sensi del n. 127-*undecies* della Tabella A, unicamente se l'unità immobiliare compravenduta - ferme le condizioni attinenti alla categoria non di lusso delle case di abitazione e alla qualità di costruttore nel caso di cessione di fabbricati di tipo "*misto*" - sia stata effettivamente utilizzata dall'acquirente per soddisfare esigenze abitative, mirando il Legislatore fiscale a tutelare il diritto ad avere un'abitazione e non i commercianti o le immobiliari di rivendita (cfr. sentenza n. 28578/2021).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 3109 – 15 dicembre 2022 – 1° febbraio 2023](#)

Nessuna agevolazione per la cessione dei pannelli solari

In tema di Iva, l'agevolazione di cui all'articolo 16, D.P.R. 633/1972 non si applica alle cessioni di pannelli solari in quanto gli stessi, singolarmente considerati, pur essendone una componente necessaria, non costituiscono di per sé un impianto fotovoltaico, ai sensi del n. 127-*quinquies* della Tabella A, allegata al citato Decreto, che, nell'utilizzare il termine "impianto", fa riferimento a un insieme di componenti predisposti per la produzione di beni, senza che sia possibile un'interpretazione estensiva di una norma che contempla un'agevolazione: ne consegue che, in detta ipotesi, può solo trovare applicazione, in presenza delle condizioni ivi stabilite, il regime agevolativo previsto dal n. 127-*sexies* della medesima Tabella (cfr. sentenze n. 25080/2019 e n. 7788/2019).

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 668 – 9 novembre 2022 – 12 gennaio 2023](#)

Redditi diversi

Valida l'asseverazione della perizia successiva alla cessione del terreno

In tema di imposte sui redditi e con riferimento alla determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 81 (ora articolo 67), comma 1, lettere a) e b), Tuir, per i terreni edificabili e con destinazione agricola, a norma dell'articolo 7, L. 448/2001, può essere assunto come valore iniziale, in luogo del costo o del valore di acquisto, quello alla data del 1° gennaio 2002, determinato sulla base di una perizia giurata anche se asseverata in data successiva alla stipulazione, attesa l'assenza di limitazioni poste dalla legge a tal proposito e l'irrelevanza di quanto invece previsto da atti non normativi, come le circolari amministrative (cfr. sentenze n. 26808/2020, n. 25721/2014 e n. 30729/2011).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 3462 – 25 gennaio 2023 – 3 febbraio 2023](#)

In caso di nuova rivalutazione non scattano le sanzioni per le rate della precedente non versate

Nel caso in cui il contribuente opti, sulla base dell'articolo 2, D.L. 70/2011 (convertito dalla L. 106/2011), per la rideterminazione del valore del bene, avvalendosi, per l'effetto, della facoltà di scomputare, in sede di versamento dell'imposta sostitutiva dovuta sulla base della nuova normativa, quella già pagata in occasione della precedente rivalutazione operata ai sensi dell'articolo 1, comma 91, L. 244/2007, si è in presenza di una vera e propria riapertura dei termini per le rivalutazioni, sicché le nuove rate si sostituiscono a quelle originarie, gli effetti della nuova rivalutazione non retroagiscono alla precedente e non ricorrono i presupposti per pretendere le sanzioni e gli interessi sulle rate dovute sulla base della pregressa rivalutazione e non pagate.

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 37583 – 23 novembre 2022 – 22 dicembre 2022](#)

Conseguenze dell'utilizzo di un valore inferiore al rideterminato

In tema di plusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lettere a) e b), Tuir, per i terreni edificabili e con destinazione agricola, l'indicazione, nell'atto di vendita dell'immobile, di un corrispettivo inferiore rispetto al valore del cespite in precedenza rideterminato dal contribuente sulla base della perizia giurata a norma dell'articolo 7, L. 448/2001 non determina la decadenza del contribuente dal beneficio correlato al pregresso versamento dell'imposta sostitutiva, né la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la plusvalenza secondo il valore storico del bene (cfr. sentenza SS.UU. n. 2321/2020).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 37468 – 15 dicembre 2022 – 21 dicembre 2022](#)

Tassazione separata per la cessione dell'edificabile

In tema di imposta sui redditi, ai sensi dell'articolo 67, Tuir, è soggetta a tassazione separata quale "*reddito diverso*" la plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso di un terreno edificabile, non assumendo rilievo la natura pertinenziale dello stesso che non ne esclude, di per sé, la potenzialità edificatoria (cfr. sentenza n. 1714/2018).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 37018 – 13 dicembre 2022 – 16 dicembre 2022](#)

Redditi fondiari

Dichiara l'esecutato il reddito dell'immobile sottoposto a sequestro

In tema di imposte sui redditi, il reddito fondiario derivante dalla locazione di un immobile sottoposto a pignoramento concorre alla formazione del reddito del debitore esecutato, indipendentemente dalla percezione dei canoni, a norma dell'articolo 23, Tuir, in quanto, se, in base all'articolo 2912, cod. civ., il pignoramento comprende i frutti della cosa pignorata, sicché i suoi effetti si estendono, nel caso di pignoramento immobiliare, ai canoni di locazione maturati successivamente al perfezionamento del vincolo, nondimeno i canoni stessi appartengono, come l'immobile, fino alla vendita coattiva, al debitore esecutato, cui sarà restituito l'eventuale residuo del ricavato della vendita e delle rendite maturate (cfr. sentenze n. 16981/2020 e n. 20764/2006).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 37610 – 16 dicembre 2022 – 22 dicembre 2022](#)

Reddito di impresa

Genera plusvalenza la cessione degli immobili da parte dell'ATER

In materia di Ires, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettere b) e c), Tuir, l'ATER, quale ente pubblico economico dotato di personalità giuridica, che svolge, anche se non in maniera esclusiva, attività economico-commerciale, è soggetto all'imposta sul reddito delle società, sicché, dal punto di vista tributario, i proventi derivanti dalla cessione a titolo oneroso dei suoi beni immobili sono qualificabili come plusvalenze - e non come ricavi, poiché quelli oggetto delle cessioni non sono "*beni-merce*" - che concorrono alla formazione del reddito tassabile, ai sensi dell'articolo 86, Tuir (cfr. sentenza n. 41298/2021).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 3533 – 27 gennaio 2023 – 6 febbraio 2023](#)

Corretta allocazione degli immobili a bilancio

Ai fini della determinazione del reddito di impresa, la distinzione fra immobili "*merce*", ossia destinati al mercato della compravendita e al cui scambio o produzione è diretta l'attività di impresa, immobili "*patrimonio*", destinati al mercato locativo, e immobili "*strumentali*", destinati alla produzione, implica che l'allocazione in bilancio dei beni societari debba avvenire sulla base della destinazione economica a essi concretamente impressa (cfr. sentenze n. 24720/2022 e n. 4417/2020).

[Cassazione – sezione V – sentenza n. 908 – 24 novembre 2022 – 13 gennaio 2023](#)

Registro

Criteria di valutazione automatica per le cave

In materia di imposta di registro, e con riguardo al sistema di valutazione automatica fondata sulla rendita catastale (articolo 52, comma 4, D.P.R. 131/1986), nel caso di terreni sfruttati come cave, la valutazione di cui si tratta deve essere operata con il metodo del valore venale di cui al citato articolo 52, n. 1, D.P.R. 131/1986, avuto riguardo alla circostanza che il R.D. 1572/1931, articolo 18 esclude le cave dalla stima fondiaria, e che l'eventuale indebita iscrizione delle aree nel Catasto terreni non può valere a ravvisare nella rendita fondiaria erroneamente risultante da tale iscrizione l'idoneità a esprimere la potenzialità reddituale derivante dallo sfruttamento dei terreni stessi per una finalità estrattiva di natura esclusivamente industriale (cfr. sentenze n. 6207/2020, n. 31604/2018, n. 21277/2013, n. 17571/2009, n. 18755/2006, n. 24586/2005, n. 12774/2001 e n. 649/2001).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2280 – 13 gennaio 2023 – 25 gennaio 2023](#)

La causa di forza maggiore salva la prima casa

Ai sensi del comma 2-bis, della nota all'articolo 1, Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986, la fruizione dell'agevolazione fiscale connessa all'acquisto della prima casa postula che l'acquirente abbia la residenza (o presti attività lavorativa) nel Comune in cui è ubicato l'immobile ovvero - nella previsione di cui alla L. 549/1995, articolo 3, comma 131, quale modificato dalla L. 388/2000, articolo 33, comma 12 - che si impegni, in seno all'atto d'acquisto, a stabilirla in detto Comune entro il termine di 18 mesi. La realizzazione dell'impegno di trasferire la residenza rappresenta, dunque, un elemento essenziale per il conseguimento del beneficio richiesto e provvisoriamente concesso dalla legge al momento della registrazione dell'atto e costituisce un vero e proprio obbligo del contribuente verso il fisco. Proprio perché inerente a un comportamento del debitore, nella relativa valutazione va, quindi, tenuto conto della sopravvenienza di un caso di forza maggiore, e cioè di un ostacolo all'adempimento dell'obbligazione, caratterizzato dalla non imputabilità alla parte obbligata, e dall'inevitabilità e imprevedibilità dell'evento, essendo, per contro, irrilevanti le motivazioni soggettive relative al mancato trasferimento della residenza nel comune in cui è ubicato l'immobile (cfr. sentenze n. 13148/2016, n. 864/2016, n. 22002/2014 e n. 2552/2003).

[Cassazione – sezione V – sentenza n. 1405 – 15 novembre 2022 – 18 gennaio 2023](#)

Obbligo di trasferimento della residenza per la “prima casa”

In tema di imposta di registro, il beneficio fiscale della “prima casa”, al di là dell'ipotesi riconnessa all'attività lavorativa esercitata, spetta esclusivamente al soggetto che abbia trasferito la residenza anagrafica nel Comune dove ha acquistato l'immobile entro il termine di decadenza previsto dalla legge; pertanto, nel caso in cui non risulti l'effettivo trasferimento della residenza, il contribuente può conservare il beneficio solo se, avendo proposto nei termini istanza di aggiornamento dei registri anagrafici comunali, il procedimento amministrativo non sia stato ancora ultimato per fatto non imputabile allo stesso ovvero si sia chiuso con un diniego al trasferimento.

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 667 – 6 dicembre 2022 – 12 gennaio 2023](#)

Registro proporzionale per la sentenza che accerta l'indennità di esproprio

In tema di imposta di registro, la sentenza che, all'esito di un giudizio di opposizione alla stima dell'indennità di esproprio e di occupazione legittima, ne accerti l'esatto ammontare e disponga il

deposito della differenza presso la Cassa depositi e prestiti, non ha natura di condanna bensì di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale ed è, pertanto, soggetta all'applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1%, ai sensi dell'articolo 8, lettera c), Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986.

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 38045 – 29 settembre 2022 – 29 dicembre 2022](#)

Tributi locali – Ici

Per la *factio iuris* necessaria destinazione agricola e condizione diretta

In tema di Ici, perché un fondo possa beneficiare, ai fini della determinazione della base imponibile, dei criteri di calcolo previsti per i terreni edificabili destinati a fini agricoli, è necessaria - ai sensi del secondo periodo dell'articolo 2, lettera b), D.Lgs. 504/1992 - oltre alla sua effettiva destinazione agricola, anche la conduzione diretta di esso da parte del contribuente (cfr. sentenza n. 10144/2010).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2318 – 22 dicembre 2022 – 25 gennaio 2023](#)

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2315 – 22 dicembre 2022 – 25 gennaio 2023](#)

Rileva il valore venale per l'area estrattiva con possibilità di edificazione

In tema di Ici, ove l'area sia adibita ad attività estrattiva secondo il regolamento urbanistico e suscettibile, in conformità allo stesso, di edificazione, ancorché limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali, la base imponibile deve essere determinata avendo riguardo al valore venale (cfr. sentenza n. 14409/2017).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2318 – 22 dicembre 2022 – 25 gennaio 2023](#)

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2315 – 22 dicembre 2022 – 25 gennaio 2023](#)

L'area destinata a cava non può mai classificarsi come agricola

In tema di Ici, l'area, classificata come D3 nel piano regolatore, ancorché concretamente destinata unicamente a cava e ad attività estrattiva, non è perciò solo qualificabile come agricola, in quanto avente potenzialità edificatoria, sia pure limitata alla sola realizzazione di fabbricati strumentali, con la conseguenza che è soggetta comunque all'imposta, indipendentemente dal suo concreto utilizzo, non contemplato tra i casi di esenzione, per la quale vige il criterio della tassatività). Tali principi, che vanno estesi anche all'Imu (cfr. sentenze n. 31709/2019 e n. 14409/2017).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2145 – 13 gennaio 2023 – 24 gennaio 2023](#)

Onere del contribuente dimostrare la pertinenzialità ai fini dell'esclusione

In tema di Ici, è esclusa l'autonoma tassabilità di area pertinenziale a un fabbricato ove ricorrano i presupposti oggettivi e soggettivi di cui all'articolo 817, cod. civ., restando irrilevante il regime di edificabilità attribuito dallo strumento urbanistico all'area pertinenziale nella ricorrenza di un effettivo asservimento della stessa all'immobile principale. Tuttavia, ai fini dell'operatività dell'articolo 2, D.Lgs. 504/1992, che esclude l'autonomo assoggettamento all'imposta delle pertinenze, il contribuente è tenuto a dimostrare la sussistenza dei presupposti, oggettivo e soggettivo, di cui all'articolo 817, cod. civ., trattandosi di deroga alla regola generale di imposizione. Inoltre, l'articolo 2, D.Lgs. 504/1992, nell'escludere l'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, fonda l'attribuzione della qualità di

pertinenza sul criterio fattuale correlato alla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio o ornamento di un'altra, in conformità all'articolo 817, cod. civ., con la conseguenza che, per qualificare come pertinenza di un fabbricato un'area edificabile, è necessario che intervenga un'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo *ius edificandi* e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile *ad libitum* (cfr. sentenze n. 13742/2019, n. 13606/2018 e n. 1390/2016).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2143 – 13 gennaio 2023 – 24 gennaio 2023](#)

Requisiti per la retroattività della ruralità

Ai fini del riconoscimento retroattivo della ruralità, era necessaria non solo la specifica autocertificazione concernente il possesso dei requisiti di ruralità per il quinquennio precedente alla presentazione della domanda secondo le modalità di cui all'articolo 7, comma 2-*bis*, D.L. 70/2011, convertito, con modifiche, dalla L. 106/2011, e delle norme successive, ma anche che il relativo procedimento fosse concluso con la relativa annotazione in atti (cfr. sentenze n. 10894/2022, n. 10002/2022, n. 29283/2021, n. 18266/2021, 17038/2021, n. 9971/2021, n. 22124/2020 e n. 33932/2019).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 1148 – 5 ottobre 2022 – 16 gennaio 2023](#)

Abbattimento dell'imposta sul fabbricato inagibile anche senza richiesta del contribuente

Quando lo stato di inagibilità è perfettamente noto al Comune è da escludersi il pagamento dell'Ici in misura integrale anche se il contribuente non abbia presentato richiesta di usufruire del beneficio della riduzione del 50% tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente (L. 212/2000, articolo 10, comma 1), di cui è espressione anche la regola secondo la quale al contribuente non può essere richiesta la prova dei fatti documentalmente noti all'ente impositore (L. 212/2000, articolo 6, comma 4) (cfr. sentenze n. 8592/2021, n. 1263/2021, n. 18418455/2016 e n. 18453/2016).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 1070 – 5 ottobre 2022 – 16 gennaio 2023](#)

Obbligo di prova annuale in caso di separazione di fatto e non legale

Ai fini della agevolazione prevista dall'articolo 8, comma 2, D.Lgs. 504/1992, solo la separazione legale dei coniugi consente di presumere non solo la costituzione di 2 autonomi nuclei familiari e, quindi, di 2 abitazioni principali, ma anche la persistenza nel tempo di questa condizione, salvo che si provi la riconciliazione tra i coniugi. Di contro, quando si invochi, ai fini di fruire dell'agevolazione in parola, la separazione di fatto, il contribuente deve dare prova, anno per anno, della sussistenza e persistenza di questa situazione, poiché ogni anno di imposta è autonomo e il giudicato formatosi su alcune annualità fa stato con riferimento anche ad annualità diverse solo in relazione a quei fatti che costituiscono elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente ma non con riferimento a elementi variabili; e variabile deve, appunto, considerarsi una situazione di fatto non formalizzata in una separazione legale (cfr. sentenze n. 7238/2021 e n. 7417/2019).

[Cassazione – sezione V – sentenza n. 37497 – 17 novembre 2022 – 22 dicembre 2022](#)

Cambio di destinazione del terreno con efficacia solo con le prescrizioni precettive

Un terreno qualificato come edificatorio da uno strumento urbanistico comunale (PRG o PGT), ove venga

successivamente considerato come agricolo da un Piano territoriale provinciale di coordinamento (PCTP), mantiene la natura edificatoria fino a quando lo strumento comunale non abbia adottato le prescrizioni sovracomunali di carattere precettivo. Pur esistendo, infatti, un obbligo di conformazione a carico del comune alle indicazioni del PCTP, il valore precettivo di questo non è idoneo a superare l'unica fonte diretta del vincolo urbanistico contenuta nei PRG comunali. Ne consegue l'irrelevanza di tale de qualificazione dei terreni, ai fini del pagamento dell'Ici e la legittimità delle sanzioni irrogate per infedele dichiarazione.

[Cassazione – sezione V- sentenza n. 37051 – 15 novembre 2022 – 19 dicembre 2022](#)

Tributi locali – Imu

Ai fini dell'esenzione serve l'annotazione di ruralità

Pur se non vi è effetto automatico di riconoscimento della ruralità solo per la presentazione della domanda di variazione, l'articolo 2, comma 5-ter, D.L. 102/2013, prevede che gli effetti previsti per il riconoscimento del requisito di ruralità, si producano (non già dalla sola presentazione della domanda), ma dalla domanda e dall'inserimento dell'annotazione negli atti catastali. Ai fini del trattamento esonerativo, dunque non è sufficiente la mera presentazione dell'autocertificazione, se il relativo procedimento non si sia concluso con la relativa annotazione in atti, atteso che, come sottolineato dalla Corte Costituzionale (ordinanza n. 115/2015), il quadro normativo, ivi comprese le disposizioni regolamentari di cui al D.M. 26 luglio 2012, porta a escludere l'automaticità del riconoscimento della ruralità per effetto della mera autocertificazione (cfr. ordinanze n. 3226/2021 e n. 26617/2017).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 37008 – 16 novembre 2022 – 16 dicembre 2022](#)

Tributi locali – Tari

Onere del contribuente dimostrare la spettanza della riduzione tariffaria

In materia di Tari, pur operando il principio secondo cui è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, grava sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare del diritto a ottenere una riduzione della superficie tassabile o, addirittura, l'esenzione costituendo questa un'eccezione alla regola del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale (cfr. sentenze n. 12979/2019 e n. 22130/2017).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2114 – 18 gennaio 2023 – 24 gennaio 2023](#)

Esenzione per gli immobili effettivamente inutilizzabili e non per i soli inutilizzati

In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, l'articolo 62, comma 2, D.Lgs. 507/1993, nello stabilire che non sono soggetti alla stessa i locali e le aree che "*risultino in obbiettive condizioni di non utilizzabilità*", sottrae all'imposizione gli immobili oggettivamente inutilizzabili, e non già quelli lasciati in concreto inutilizzati, per qualsiasi ragione, dai titolari della relativa disponibilità (cfr. sentenze n. 21726/2004 e n. 16785/2002).

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 37965 – 8 novembre 2022 – 28 dicembre 2022](#)

Tributi locali – Tarsu

Rientra nella superficie tassabile il magazzino per il ricovero delle scorte

In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), ai fini della determinazione delle superfici tassabili, i magazzini destinati al ricovero dei beni strumentali o delle scorte da impiegare nella produzione o nello scambio di beni produttivi, non potendo considerarsi residui di un ciclo di lavorazione, concorrono all'esercizio dell'attività di impresa e vanno perciò qualificati come aree operative, al pari degli stabilimenti e dei locali destinati alla vendita ove si producono rifiuti solidi urbani, non rientrando la funzione - generica e operativa - di magazzino nelle esenzioni previste dall'articolo 62, D.Lgs. 507/1993 (cfr. ordinanza n. 34299/2021).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 4768 – 2 febbraio 2023 – 15 febbraio 2023](#)

Dovuta la tassa a prescindere dalla fruizione del servizio

La tassa per la raccolta dei rifiuti solidi urbani (TARSU), nel vigore del R.D. 1175/1931, come modificato dalla L. 366/1941, ma anche secondo la legislazione successiva, e in particolare secondo il D.P.R. 915/1982, è dovuta comunque, indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio, essendo sufficiente che egli abbia la possibilità di usufruirne, purché il servizio, regolarmente istituito venga anche concretamente espletato. Ove il soggetto obbligato abbia specificamente contestato la sussistenza di tale ultima condizione, è onere del Comune di provare di aver istituito un servizio idoneo e agevolmente utilizzabile dall'utente (cfr. sentenza n. 17634/2004).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 4765 – 2 febbraio 2023 – 15 febbraio 2023](#)

L'informazione quotidiana, attenta e completa, disponibile gratuitamente

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e rimani informato su tutte le news

www.ecnews.it



Gruppo Euroconference Spa

Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Leonardo Pietrobon

COMITATO SCIENTIFICO DI REDAZIONE

Fabio Garrini Maurizio Tozzi
Leonardo Pietrobon Matteo Ramponi

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Bimestrale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2023

Euro 190,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal [link: http://www.euroconference.it/area_riservata_login](http://www.euroconference.it/area_riservata_login).

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n. 2105 del 23 febbraio 2018

Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN 2611-142X

Per i contenuti di "Consulenza immobiliare" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.