



Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinatore scientifico
Laurenzia Binda, Stefano Zanon

Coordinatore di redazione
Alessandro Pratesi

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda,
Paolo Bisi, Elena Fracassi,
Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti, O. Araldi,
S. Baruzzi, F. Boni, A. Bongi,
A. Bortoletto, E. Bozza, B. Bravi,
M. Brisciani, P. Clementi,
G.M. Colombo, C. Corgi,
L. Dall'Oca, C. De Stefanis,
S. Dimitri, A. Di Vita, B. Garbelli,
A. Guerra, M.R. Gheido, P. Lacchini,
P. Meneghetti, M. Nicola,
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,
C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini,
S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato,
M. Taurino, E. Valcarengi,
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
S. Baruzzi, A. Bendoni,
G. Beschi, L. Binda, F. Boni,
S. Bottoglia, C. Celati, C. De Stefanis,
S. Dimitri, A. Guerra, M. Lancini,
R. Marchegiani, L. Nardi,
C. Pollet, R. Redeghieri,
L. Reina, D. Sechi, L. Tagliolini,
E. Valcarengi, M. Zanotti

Stampa
Grafiche Artigianelli
Via Piamarta, n. 6 - 25121 Brescia

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via F. Bonfiglio, n. 33
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori
della Comunicazione n. 3575
Autorizzazione del Tribunale
di Mantova n. 7/2007
Periodico trimestrale,
spedizione in abbonamento postale

Chiuso per la stampa il 30.04.2025

RATIO

Immobili e Fisco

Periodico per la gestione fiscale, contabile e amministrativa degli immobili

Sommario 2/2025

Opinione	- L'erosione della ricchezza reale degli italiani	3
-----------------	---	----------

Normativa

Condominio	 - Accesso alla proprietà esclusiva per eseguire lavori condominiali	4
	- Ripartizione delle spese dei soffitti, delle volte e dei solai in condominio	8
	- Compenso analitico dell'amministratore specificato a pena di nullità	10
Agricoltura	 - Prelazione agraria	12
Locazioni	 - Prelazione urbana commerciale del conduttore	19

Imposte e tasse

Imposte dirette	 - Comunicazioni Agenzia Entrate ai proprietari di immobili oggetto di Superbonus	24
	- Immobili dei professionisti	26
	- Locazioni brevi e attività di impresa	30
Imposte indirette	- Imposte indirette nella cessione di cubatura dal 2025	34
	- Atto costitutivo del diritto superficie su terreni agricoli	36
Imu	- Imu dovuta dalla società per abitazione principale dell'amministratore	38

Amministrazione

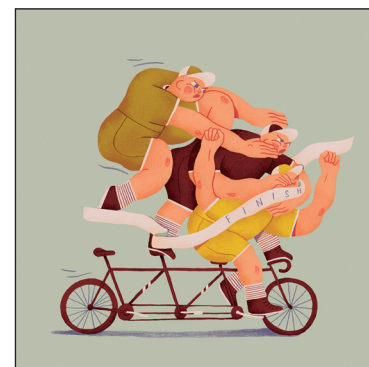
Contabilità	- Classificazione degli immobili in bilancio e reddito d'impresa	40
Dichiarazione dei redditi	- Redditi dei terreni	44
	- Redditi dei fabbricati	46
	- Cedolare secca per contributo erogato per riduzione del canone di locazione	48

Pratica professionale

Urbanistica	- Criteri interpretativi del decreto Salva casa	50
	- Stato legittimo degli immobili	51
	- Cambio di destinazione d'uso	54
	- Tolleranze costruttive ed esecutive	56
	- Sottotetti, vetrate panoramiche e certificato di agibilità	60

Rubriche

Domande & risposte	- Polizze catastrofali	62
-------------------------------	------------------------	-----------



Jacques & Lise

Jacques & Lise sono un duo creativo composto da Jacques Maes (1984) e Lise Brackers (1987), due grafici freelance fiamminghi, con un grande amore per le immagini retro e il vintage, che costituisce l'ispirazione e la base del loro lavoro. Dal 2010 collaborano a progetti grafici che si contraddistinguono per la loro giocosità visiva. Tra i numerosi riconoscimenti ottenuti, in Belgio e all'estero, il doppio premio per Viktor ai Global Illustration Awards 2018, assegnati alla Frankfurter Buchmesse, con l'Excellence Award nella categoria "Children's Book Illustration" e il Grand Award per le sue qualità complessive, il più importante premio assegnato durante la cerimonia. Nel 2023 hanno vinto la diciannovesima edizione del Concorso per illustratori di Tapirulan e nel 2025 saranno protagonisti di una propria mostra personale nella galleria di Tapirulan dal 15 marzo all'8 giugno. I loro albi illustrati sono stati selezionati per la Bologna Children's Book Fair, la Biennale di illustrazione di Bratislava, la Shanghai International Children's Book Fair e molte altre.

Fabio Toninelli

Le tecnologie rendono facile l'accesso al materiale iconografico. Non altrettanto facile è il reperimento delle informazioni sui detentori dei diritti. L'editore dichiara di aver usato ogni mezzo per entrare in contatto con gli eventuali detentori di diritti d'autore del materiale utilizzato, e resta ovviamente disposto ad adempiere gli obblighi di legge.

Indirizzo del sito Web: WWW.RATIO.IT

Posta elettronica: servizioclienti@gruppocastelli.com

La Redazione è particolarmente grata a coloro che vorranno offrire la propria collaborazione.

Gli elaborati pervenuti saranno pubblicati a discrezione della Direzione della Rivista. La riproduzione di articoli e schemi, anche parziale, è vietata senza autorizzazione scritta dell'Editore.

I contenuti si intendono elaborati soltanto a scopo informativo e divulgativo. Si declina ogni responsabilità rispetto ad un utilizzo improprio del materiale.

Gli schemi di istanze, ricorsi ed ogni altra proposta di elaborato pubblicati costituiscono esempi indicativi, passibili di eventuali integrazioni.

Il riferimento all'articolo di legge deve suggerire al lettore il confronto con la più recente stesura dello stesso.

*****Riproduzione vietata*****

Informativa privacy

Centro Studi Castelli Srl titolare del trattamento tratta i dati personali liberamente conferiti per fornire i servizi indicati. Per i diritti di cui all'art. 13 del Regolamento U.E. 679/2016 e per l'elenco di tutti i Responsabili del trattamento rivolgersi al Responsabile del trattamento, che è il Direttore Responsabile, presso il Servizio Clienti, Via Bonfiglio, n. 33 - 46042 Castel Goffredo (MN) - Tel. 0376-775130 - privacy@gruppocastelli.com. I dati potranno essere trattati da incaricati preposti agli abbonamenti, al marketing, all'amministrazione e potranno essere comunicati alle società del Gruppo per le medesime finalità della raccolta e a società esterne per la spedizione del periodico e per l'invio di materiale promozionale. L'informativa completa è disponibile all'indirizzo www.ratio.it/privacy-policy.

*Testata volontariamente sottoposta a certificazione di tiratura e diffusione in conformità al Regolamento CSST
Certificazione Editoria Specializzata e Tecnica*

In copertina

Titolo dell'opera:

"Tandem against-itself"

Tecnica: *Illustrazione digitale*

ATTO COSTITUTIVO DEL DIRITTO SUPERFICIE SU TERRENI AGRICOLI

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- EVOLUZIONE INTERPRETATIVA

Ris. Ag. Entrate 3.04.2025, n. 23/E - Art. 1, Tariffa parte prima TUR

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, **agli atti di costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli si applica l'aliquota del 9%** prevista dal primo periodo dell'art. 1, c. 1, della Tariffa allegata al Tur, in luogo dell'aliquota del 15% prevista dal terzo periodo del medesimo comma.

È quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 3.04.2025, n. 23/E in controtendenza rispetto al precedente orientamento di prassi. A tali conclusioni, l'Agenzia è pervenuta allineandosi all'orientamento della Corte di Cassazione, espresso da ultimo con ordinanza n. 27293 del 22.10.2024, in cui è stata affermata l'applicabilità, a un atto di costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli per la realizzazione di un impianto fotovoltaico, dell'imposta di registro con l'aliquota dell'8% (ora 9%), prevista, *ratione temporis*, dall'art. 1, c. 1, primo periodo, della Tariffa, e non quella del 15% di cui al successivo terzo periodo.

SCHEMA DI SINTESI

DIRITTO DI SUPERFICIE

Art. 952
Codice Civile



Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà.



Può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo.

BASE IMPONIBILE IMPOSTA DI REGISTRO

Art. 43 lett. a)
D.P.R. 131/1986



La base imponibile per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali è costituita dal **valore del bene o del diritto** alla data dell'atto.

TARIFFA IMPOSTA DI REGISTRO

Art. 1 c. 1 Tariffa
allegata a
D.P.R. 131/1986



Sono soggetti a imposta di registro con l'aliquota del 9% gli atti traslativi a titolo oneroso della **proprietà di beni immobili in genere** e atti traslativi o **costitutivi di diritti reali immobiliari** di godimento.



L'imposta di registro si applica con **l'aliquota del 15% se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze** a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

ALIQUOTA IMPOSTA DI REGISTRO 9%



Agli atti di "costituzione" del diritto di superficie su terreni agricoli si applica l'aliquota del 9% prevista dal primo periodo dell'art. 1, c. 1, della Tariffa, in luogo dell'aliquota del 15% di cui al terzo periodo del medesimo comma.

EVOLUZIONE INTERPRETATIVA

ALiquota 15%

Precedente posizione
di Agenzia Entrate

- La circolare 19.12.2013, n. 36/E, al paragrafo 8 concernente il “Diritto di superficie su terreni destinati alla realizzazione di impianti fotovoltaici”, aveva precisato che gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento sono assoggettati all’imposta nella misura ordinaria (ora 9%).
- Tuttavia, nell’ipotesi in cui oggetto della concessione del diritto di superficie sia un terreno agricolo, l’imposta è applicata nella misura del 15%.
- Con la Circ. Ag. Entrate 10.06.1986, n. 37, parte n. 39 era stato stabilito che le disposizioni del c. 1 dell’art. 1 della Tariffa attengono alle diverse tipologie di atti traslativi elencati nel primo periodo, nonché alle diverse ipotesi che si possono verificare nell’ambito della medesima categoria di atti, individuati nei periodi successivi al primo.
- Il primo periodo del c. 1, infatti, espressamente stabilisce l’obbligo della registrazione in termine fisso per gli “atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e **atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari** di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi”.
- Nei successivi periodi viene altresì precisata la modalità di tassazione di ogni singolo “trasferimento”; è evidente che **devono intendersi ricompresi in tale termine anche gli atti “costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento”**, in quanto espressamente indicati nel primo periodo del comma in esame.
- Da quanto precisato consegue che non vi è alcun dubbio circa l’applicabilità agli **atti costitutivi di servitù su di un terreno agricolo dell’aliquota proporzionale del 15%**, prevista dal più volte citato art. 1 della Tariffa. Tale trattamento va esteso a tutti i trasferimenti di terreni di natura agricola che non si avvalgono di particolari regimi agevolativi (Risposta a interpello n. 365, pubblicata il 3.07.2023).

ALiquota 9%

Posizione della
Giurisprudenza

- La Corte di Cassazione, con ordinanza 22.10.2024, n. 27293, ha affermato l’applicabilità a un atto di “costituzione” del diritto di superficie su terreni agricoli per la realizzazione di un impianto fotovoltaico dell’imposta di registro con l’aliquota ordinaria (ora del 9%), in luogo di quella del 15% prevista per i terreni agricoli.
- Nella citata pronuncia la Corte, dopo aver ricostruito la disciplina civilistica del diritto di superficie, ha precisato che la disposizione del terzo periodo dell’art. 1, c. 1, della Tariffa è applicabile al “trasferimento” e non alla “costituzione” di un diritto reale di godimento.
- L’istituto della costituzione del diritto di superficie non comporta un frazionamento della titolarità giuridica del suolo che rimane in capo al concedente, ma una compressione per quest’ultimo del diritto di proprietà a seguito della rinuncia ad esercitare il suo pieno potere di disposizione sul bene gravato dal diritto di superficie.
- Pertanto, la peculiarità del diritto di superficie è quella di mantenere distinta la proprietà della costruzione dalla proprietà del suolo.
- La “costituzione” a favore di terzi di un diritto reale di godimento (quale il diritto di superficie) non determina alcun effetto estintivo della titolarità del diritto di proprietà in capo all’originario proprietario.
- In ragione della chiara distinzione rilevabile dal disposto dell’art. 952 c.c. va precisato che alla formazione della proprietà superficiaria si perviene mediante la “costituzione” del diritto di superficie (Cass. n. 1844/1993), atteso che la costituzione di un diritto di superficie consente successivamente di costruire e mantenere la proprietà dell’impianto fotovoltaico distinta da quella del suolo, sicché solo tale proprietà superficiaria può essere “trasferita”.
- L’orientamento espresso dalla citata ordinanza n. 27293/2024 è conforme a quello precedentemente riportato nell’ordinanza 11.02.2021, n. 3461, ove la Cassazione, sempre con riferimento alla tassazione di un atto di “costituzione” del diritto di superficie su terreni agricoli per la realizzazione di un impianto fotovoltaico, ha condiviso «l’indirizzo già espresso con sentenza n. 16495/2003.

TRASFERIMENTO
DIVERSO DA
COSTITUZIONE
DEL DIRITTO

- Il termine “trasferimento” (contenuto nel D.P.R. 131/1986, art. 1, della tariffa allegata) è stato utilizzato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento e **non può essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento** come la servitù, la quale non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante).

CAMBIO
DI INDIRIZZO
DELL’AGENZIA
DELLE ENTRATE

Con riferimento all’applicazione dell’imposta di registro, agli atti “costitutivi” di servitù su terreni agricoli, si rinvia alla risoluzione 15.01.2021, n. 4/E, che, nel richiamare, tra le altre, la citata sentenza n. 16495 del 2003, ha affermato che, ai fini dell’imposta di registro, la tassazione degli atti “costitutivi” di servitù su terreni agricoli è operata con l’aliquota prevista dall’articolo 1, comma 1, primo periodo, della Tariffa, in luogo di quella prevista dal terzo periodo del medesimo comma, superando, sul punto, le indicazioni contenute nella citata risoluzione n. 92 del 2000 e riprese nella circolare 29.05.2013, n. 18/E, paragrafo 4.16.

- **Alla luce del richiamato orientamento della giurisprudenza di legittimità, devono ritenersi superate le indicazioni contenute nei documenti di prassi sopra indicati**, con specifico riferimento alla tassazione, ai fini dell’imposta di registro, degli atti di “costituzione” del diritto di superficie su terreni agricoli.
- Pertanto, **agli atti di “costituzione” del diritto di superficie su terreni agricoli si applica l’aliquota del 9%** prevista dal primo periodo dell’art. 1, c. 1, della Tariffa, in luogo dell’aliquota del 15% di cui al terzo periodo del medesimo comma.

IMU DOVUTA DALLA SOCIETÀ PER ABITAZIONE PRINCIPALE DELL'AMMINISTRATORE

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- CASO PRATICO

Art. 13 c. 2 D.L. 6.12.2011, n. 201 - L. 27.12.2019, n. 160 - Cass. Ord. 1.03.2025, n. 5445

Non è possibile beneficiare dell'esenzione Imu prevista per l'abitazione principale in relazione all'immobile di proprietà della società ma in cui l'amministratore abbia fissato la dimora abituale e la residenza anagrafica.

Il principio di diritto indicato dalla Ordinanza 5445/2025 della Suprema corte precisa che **l'esenzione Imu per l'abitazione principale spetta in via esclusiva alle persone fisiche che siano titolari del diritto di proprietà o di diritti reali di godimento sull'immobile destinato ad abitazione e che abbiano ivi fissato la dimora abituale e la residenza anagrafica; ne consegue che tale beneficio non può competere a una società**, anche nell'ipotesi in cui un amministratore o un socio, in qualità di mero detentore a titolo personale, abbia destinato ad abitazione, fissandovi la dimora abituale e la residenza anagrafica, un immobile su cui la società amministrata o partecipata sia titolare del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento, data l'inscindibilità tra la titolarità del diritto presupposto e il godimento abitativo dell'immobile in capo al medesimo soggetto.

SCHEMA DI SINTESI

ESENZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE SOLO PER PERSONE FISICHE



• **L'esenzione per l'abitazione principale compete soltanto a persone fisiche** che siano titolari del diritto di proprietà o di diritti reali di godimento sull'immobile (come si evince dall'art. 9, c. 1 del D. Lgs. 14.03.2011, n. 23 - a cui fa rinvio l'art. 13, c. 1 D.L. 6.12.2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22.12.2011, n. 214), secondo la quale:
 .. soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi.

CONCETTO DI ABITAZIONE RELATIVO ALLE SOLE PERSONE FISICHE



Soltanto le persone fisiche possono destinare gli immobili posseduti ad abitazione (per sé e per la propria famiglia), fissandovi la dimora abituale e la residenza anagrafica ai sensi degli artt. 8, c. 3 D. Lgs. 14.03.2011, n. 23, e 13, c. 2 D.L. 6.12.2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla L. 22.12.2011, n. 214.

AMMINISTRATORE È SOLO UN DETENTORE



Essendo la società contribuente la proprietaria dell'immobile, l'amministratore unico è soltanto un mero detentore dell'immobile destinato a dimora abituale e residenza anagrafica del proprio nucleo familiare.

SOCIETÀ DI MERO GODIMENTO



Ad avvalorare la conclusione raggiunta, la Corte di Cassazione si è già pronunciata in riferimento alle società di mero godimento, affermando che la disciplina che ha introdotto l'esenzione dall'ICI per la prima casa di abitazione con decorrenza dall'anno 2008 (vale a dire, il D.L. 27.05.2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla L. 24.07.2008, n. 126), ma con valenza riflessa anche per l'IMU, postula che **il soggetto passivo che ne può beneficiare sia una persona fisica e non una persona giuridica**.

CASO PRATICO

IMMOBILI
POSSEDUTI
DA SOCIETÀ
SEMPLICE

- È da escludere la possibilità che una società semplice possa beneficiare dell'agevolazione Imu per abitazione principale, in ragione dell'obbligo di stretta interpretazione delle disposizioni in materia di agevolazione.
- In tal senso, assume rilievo determinante il fatto che **la società semplice è un soggetto giuridico diverso dai soci, creato con specifiche finalità, mentre il regime agevolativo impone che il beneficio sia concesso a persone fisiche, proprietarie di immobili o titolari di diritti reali, che utilizzano il bene con le finalità peculiari indicate dalla norma.**

RILEVA
LA PROPRIETÀ
O LA TITOLARITÀ
DI DIRITTO REALE

- Non è controverso, nel caso specifico, che la proprietà degli immobili appartiene alla società semplice, mentre i soci risultano titolari solo di una quota ideale di compartecipazione e non sono titolari di diritti reali sullo specifico immobile utilizzato come abitazione principale, essendo quindi irrilevante che abbiano trasferito la propria residenza nello stesso e che lo utilizzino come abitazione del proprio nucleo familiare (in termini: Cass., Sez. 5, 24.09.2019, n. 23682; Cass., Sez. 5, 8.06.2022, n. 18554).

PRINCIPIO
DI DIRITTO• Soggetti passivi
IMU

- In materia di IMU, alla luce del coordinamento sistematico tra l'art. 9, c. 1 D. Lgs. 14.03.2011, n. 23 (a cui fa rinvio l'art. 13, c. 1 D.L. 6.12.2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22.12.2011, n. 214), che individua i soggetti passivi dell'imposta, e gli artt. 8, c. 3 D. Lgs. 14.03.2011, n. 23, e dell'art. 13, c. 2 D.L. 6.12.2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla L. 22.12.2011, n. 214, che esentano da imposta l'abitazione principale (in presenza di determinati requisiti, soggettivi ed oggettivi), si desume che l'esenzione in parola spetta in via esclusiva alle persone fisiche che siano titolari del diritto di proprietà o di diritti reali di godimento sull'immobile destinato ad abitazione e che abbiano ivi fissato la dimora abituale e la residenza anagrafica.

• Beneficio escluso
per le società

- Ne consegue che tale beneficio non può competere ad una società, anche nell'ipotesi in cui un amministratore o un socio, in qualità di mero detentore a titolo personale, abbia destinato ad abitazione, fissandovi la dimora abituale e la residenza anagrafica, un immobile su cui la società amministrata o partecipata sia titolare del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento, ostandovi la inscindibilità tra la titolarità del diritto presupposto ed il godimento abitativo dell'immobile in capo al medesimo soggetto.

Cass. 1.03.2025, n. 5445