

Cessioni e locazioni di fabbricati dopo la "manovra Visco-Bersani": le attese risposte dell'Agenzia delle entrate sulle problematiche aperte

Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

CIRCOLARE 1° marzo 2007, n. 12/E

OGGETTO: Decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006 e successive modifiche - Revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati (articolo 35, commi da 8 a 10 -*sexies*) - Ulteriori chiarimenti.

(per il testo integrale della Circolare vedi in Cnn Notizie del 2 marzo 2007)

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 12/E del 1° marzo 2007, ritorna sul tema del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati per fornire ulteriori chiarimenti in risposta a taluni quesiti presentati su problematiche specifiche relative alle disposizioni introdotte dall'art. 35 d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla l. 4 agosto 2006, n. 248.

La necessità di un intervento da parte dell'Amministrazione finanziaria - che fosse diretto a dirimere i notevoli dubbi interpretativi ed applicativi sorti in relazione alla normativa citata ed a dettare criteri uniformi di tassazione di riferimento per gli uffici locali - aveva indotto, nei mesi scorsi, il Consiglio Nazionale del Notariato a sottoporre all'attenzione dell'Agenzia delle entrate alcune problematiche, di maggiore interesse operativo per la categoria notarile.

L'Agenzia ha fornito nella circolare in oggetto una compiuta risposta ai quesiti posti, accogliendo in larga parte le soluzioni interpretative argomentate dal Notariato.

Preliminarmente appare opportuno evidenziare che l'Agenzia mantiene ferma la distinzione - già sottolineata nella circolare n. 27/E del 4 agosto 2006 - tra i fabbricati abitativi (individuati dalla categoria catastale A, escluso A10) ed i fabbricati strumentali (individuati dalle categorie catastali diverse dalla A), distinzione che ritiene caratterizzi il sistema della tassazione indiretta relativo ai fabbricati, ridisegnato dal decreto legge n. 223 del 2006.

Inoltre, con riferimento ai fabbricati strumentali, l'Agenzia ribadisce il criterio oggettivo di qualificazione, ricordando che sono assoggettati alla relativa disciplina fiscale «*le unità immobiliari classificate nelle categorie catastali B, C, D, E, concernenti, rispettivamente, immobili a destinazione ordinaria: gruppo A, B, C, immobili a destinazione speciale: gruppo D, immobili a destinazione particolare: gruppo E*». L'Amministrazione precisa altresì che «*anche un'insieme di fabbricati, ..., può costi-*

tuire un immobile strumentale rilevante ai fini dell'applicazione dell'articolo 10, n. 8) o 8-ter) del DPR n. 633 del 1972», sottolineando peraltro come «il catasto urbano acquisisce all'inventario anche porzioni immobiliari non produttivi di reddito, quali i lastrici solari, e le aree urbane (indicate nella categoria F). Tali immobili non essendo compresi nelle categorie catastali B, C, D ed E, che ai fini IVA identificano i fabbricati strumentali, non sono interessati dalle modifiche normative introdotte dal decreto legge n. 223 e dalla relativa legge di conversione. In particolare non hanno subito modifiche nel regime di tassazione le cessioni e le locazioni di aree, per le quali il regime di imponibilità resta determinato dal carattere edificatorio o meno delle stesse».

Ciò premesso, si segnalano di seguito, in sintesi, i chiarimenti dell'Agenzia relativi alle questioni maggiormente significative per l'attività notarile.

Immobili destinati a pertinenza di fabbricati abitativi

Le modifiche normative riguardanti il regime IVA relativo alle cessioni di fabbricati, introdotte a seguito della conversione in legge del d.l. n. 223/2006, sono fondate sulla diversa tipologia di immobili oggetto di trasferimento, pertanto è essenziale attribuire ai fabbricati oggetto di trasferimento una corretta qualificazione.

Le difficoltà maggiori emerse in questi mesi hanno riguardato le unità immobiliari riconducibili all'interno della categoria catastale C, ad esempio, quelle classificabili nelle categorie catastali C/6 o C/2, le quali in base alle caratteristiche catastali sarebbero qualificabili come fabbricati strumentali per natura ma che potrebbero essere destinate a pertinenza di fabbricati abitativi.

Al riguardo il Notariato ha ritenuto che:

- nell'ambito del sistema normativo dell'imposta sul valore aggiunto sia possibile individuare un principio generale in base al quale, una volta accertata la sussistenza del vincolo pertinenziale, opera l'estensione del trattamento tributario valido per l'unità immobiliare principale;
- tale principio vuol significare che la pertinenza assume la medesima natura del bene principale a cui è asservita, senza che questo comporti necessariamente l'applicazione del medesimo tributo. Infatti l'assoggettamento ad IVA o l'esenzione dal tributo è condizionata dalla sussistenza di diversi presupposti, disciplinati dall'art. 10 n. 8-bis d.p.r. n. 633/1972, che devono essere autonomamente riscontrati rispetto all'immobile principale ed alla pertinenza;
- la costituzione del vincolo pertinenziale va evidenziata, e ciò sia nell'ipotesi in cui il fabbricato (bene principale) e la pertinenza siano oggetto di un unico atto di cessione, sia nell'ipotesi di trasferimento della pertinenza con atto separato rispetto alla cessione del fabbricato. Il rapporto pertinenziale ricorre, in-

fatti, ai sensi dell'art. 817 cod. civ., in presenza non solo di un requisito oggettivo (consistente nella destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o ad ornamento di un altro, c.d. bene principale), ma anche di un requisito soggettivo (consistente nella volontà del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale).

L'Agenzia delle entrate ha condiviso l'interpretazione sostenuta dal Notariato.

Nella circolare si legge infatti sul punto che *«la sussistenza del vincolo pertinenziale, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale. Naturalmente, affinché possa darsi rilievo al vincolo pertinenziale, che ai sensi dell'articolo 817 del codice civile, ricorre in presenza del requisito oggettivo (consistente nella destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o ad ornamento di un altro, c.d. bene principale) e del requisito soggettivo (consistente nella volontà del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale), è necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione. La sussistenza di tale nesso, alla luce dei criteri previsti dal codice civile, consente di estendere alla pertinenza l'applicazione della medesima disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale, sia nell'ipotesi in cui questo e la pertinenza siano oggetto del medesimo atto di cessione sia nell'ipotesi in cui i due beni siano ceduti con atti separati. Tale qualificazione tipologica, tuttavia non comporta che venga meno la autonoma rilevanza fiscale dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza, rispetto alla quale, pertanto, devono essere verificati i presupposti oggettivi e soggettivi che determinano il trattamento fiscale in concreto applicabile alla operazione (quali, per l'imponibilità ad IVA, la cessione del fabbricato da parte dell'impresa costruttrice entro quattro anni dalla ultimazione)».*

Ne deriva che, ad esempio, la cessione di un box destinato a pertinenza di un immobile abitativo è esente da IVA, e soggetta alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale (rispettivamente del sette per cento e del tre per cento, in assenza di agevolazioni prima casa), se è posta in essere oltre quattro anni dalla ultimazione della costruzione. E ciò a prescindere dalla circostanza che anche il bene principale sia stato ceduto in regime di esenzione, potendo verificarsi, invece, che l'abitazione, in quanto ristrutturata e ceduta entro quattro anni dalla ultimazione dell'intervento edilizio, sia stata assoggettata ad IVA con applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa.

È bene sottolineare – benché l'Agenzia non si sia espressamente soffermata sul punto – l'irrilevanza delle restrizioni contenute nella disciplina delle pertinenze

relativa alle cd. agevolazioni "prima casa" rispetto al trattamento fiscale in oggetto applicabile alle cessioni di pertinenze (basato, come sopra indicato, sul meccanismo di "traslazione" della qualifica del bene principale al bene accessorio) trattandosi di discipline diverse ed autonome. Ne deriva, pertanto, che in assenza di limitazioni specificamente indicate nella normativa in esame (a differenza delle disposizioni relative alle c.d. agevolazioni per la prima casa) alle pertinenze è applicabile il medesimo regime fiscale del fabbricato principale senza restrizioni aventi riguardo al numero o alla tipologia catastale, all'unica condizione che ricorra, per ciascuna pertinenza, il "presupposto civilistico" di cui all'art. 817 c.c. (rapporto di pertinenzialità).

Resta ferma, come ricorda l'Agenzia, l'applicazione delle cd. agevolazioni "prima casa" - ai fini dell'IVA o dell'imposta di registro - all'acquisto della pertinenza qualora ricorrano le condizioni di cui alla nota II-*bis* all'art. 1 della tariffa allegata al d.p.r. n. 131/1986.

Acconti fatturati in regime di applicazione dell'IVA

Un'altra problematica applicativa esaminata nella circolare riguarda il regime transitorio dell'imposta di registro in caso di acconti prezzo già fatturati.

Più precisamente, per alcune categorie di cessioni immobiliari l'entrata in vigore del d.l. n. 223 cit. (e/o della legge di conversione) ha determinato uno spostamento da un regime fiscale all'altro, nel senso che cessioni immobiliari, imponibili agli effetti dell'IVA prima della manovra cd. Visco-Bersani, sono poi diventate esenti da tale tributo, con applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale in deroga al principio di alternatività ai sensi del combinato disposto dell'art. 40 d.p.r. n. 131/1986 e dell'art. 10 n. 8-*bis* d.p.r. n. 633/1972.

A fronte di queste operazioni potrebbero essere stati pagati o fatturati degli acconti prezzo in costanza della disciplina previgente, correttamente quindi assoggettati ad IVA. Si è posto pertanto il problema relativo all'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale al trasferimento, divenuto esente in base alla nuova normativa, senza determinare duplicazioni di imposta.

Il Notariato sul punto ha ritenuto che l'imposta di registro proporzionale debba trovare applicazione limitatamente alla parte residua del prezzo (o valore) dichiarato nell'atto di cessione stipulato dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina, avendo l'acconto esaurito, ai sensi dell'art. 6 del d.p.r. n. 633/1972, la propria rilevanza ai fini IVA con autonomia dalle vicende successive.

Infatti, l'art. 6 d.p.r. n. 633/1972 - il quale disciplina il momento in cui si considera effettuata un'operazione ai fini IVA - stabilisce che di regola le cessioni aventi ad oggetto beni immobili si considerano effettuate nel momento della stipu-

lazione; ma se anteriormente al verificarsi di questo evento o indipendentemente da esso sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento. Ciò comporta che le cessioni di cui si discute, per la parte di prezzo già pagato o fatturato hanno esaurito la rilevanza fiscale nell'ambito IVA, almeno rispetto all'importo suddetto, e quindi l'imposta di registro dovrebbe applicarsi limitatamente al prezzo, o valore, residuo.

Anche tale conclusione è stata condivisa dall'Agenzia delle entrate, secondo la quale *«la modifica nel regime di tassazione di un'operazione dovuta a provvedimenti legislativi che intervengono nel periodo intercorrente tra il pagamento dell'acconto e la corresponsione del prezzo residuo, non rientra nelle fattispecie per le quali è consentito effettuare variazioni ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 per correggere la precedente fatturazione, o in quelle per le quali è consentito richiedere il rimborso dell'imposta versata. Pertanto, l'imposta relativa agli acconti pagati in relazione a cessioni di immobili imponibili ad IVA prima del 4 luglio 2006 e divenute successivamente esenti dal tributo per effetto del decreto legge n. 223 del 2006, essendo stata correttamente applicata in base alla normativa vigente al momento del pagamento, deve ritenersi determinata a titolo definitivo. Tuttavia, per evitare la duplice tassazione delle cessioni di immobili che hanno scontato l'IVA in sede di pagamento dell'acconto di corrispettivo e che risultano assoggettate ad imposta proporzionale di registro all'atto del trasferimento per effetto delle modifiche introdotte, nel corso del perfezionamento del contratto, dall'articolo 35 del sopra richiamato decreto legge, si deve ritenere che l'imposta proporzionale di registro si applichi su una base imponibile, considerata al netto dell'acconto già assoggettato ad IVA».*

Per le stesse ragioni, benché l'Agenzia non l'abbia affermato espressamente, dovrebbe ritenersi che nel caso in cui sia stato già fatturato o solo pagato, in modo documentalmente dimostrabile, anche il saldo del corrispettivo, l'imposta di registro si applichi in misura fissa.

Nella circolare è precisato inoltre che il medesimo criterio di determinazione della base imponibile dell'imposta di registro (al netto dell'acconto assoggettato ad IVA) *«deve essere adottato anche nella ipotesi in cui entro i quattro anni successivi alla ultimazione del fabbricato sia pagato l'acconto in regime di imponibilità ad IVA, e, successivamente, sia pagato il restante corrispettivo, in regime di esenzione».*

Nulla è detto invece in questa sede, nella circolare, con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale.

Per esse in particolare si pone il problema di stabilire in quale misura debbano essere applicate. Si pensi ad una cessione avente ad oggetto un fabbricato

strumentale per natura nell'ipotesi di prezzo già fatturato in base alla disciplina pre-vigente.

Ultimazione del fabbricato

Attesa la rilevanza attribuita dalla disciplina in esame al momento dell'ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero del fabbricato (di cui all'art. 31 lett. c, d, e l. n. 457/1978), ai fini dell'imponibilità IVA dell'operazione, l'Agenzia individua tale concetto «*con riferimento al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo. Pertanto, come già precisato con circolare n. 38/E del 12 agosto 2005 in materia di accertamento dei requisiti "prima casa", si deve considerare ultimato l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli 23 e 24 del DPR 6 giugno 2001, n. 380. Inoltre, si deve ritenere "ultimato" anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata. Con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione si precisa che la relativa cessione si deve ritenere imponibile ad IVA a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale».*

Cessione di fabbricato non ultimato

Con riferimento al trattamento fiscale applicabile alla cessione di fabbricato in corso di costruzione sono stati riscontrati comportamenti diversi presso i vari uffici locali, che hanno indotto il Notariato a presentare, anche per questa problematica, uno specifico quesito all'Agenzia delle entrate.

Al riguardo, la circolare conclude ritenendo che, poiché l'art. 10 nn. 8-bis) e 8-ter) d.p.r. n. 633 del 1972, nell'individuare il regime IVA applicabile alla cessione di fabbricati, non tratta specificamente anche dei fabbricati "non ultimati", «*la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo (come individuata nel paragrafo che precede) sia esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8-bis) e 8-ter) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA».*

Si osserva al riguardo come l'esclusione dell'operazione dall'ambito dell'art. 10 nn. 8-*bis* e 8-*ter* cit. comporti che, in applicazione del principio di alternatività, le imposte di registro, ipotecaria e catastale siano dovute in misura fissa.

Riscatto di immobili in *leasing*: base imponibile ai fini delle imposte ipotecaria e catastale

È stato chiesto all'Agenzia delle entrate quale base imponibile debba essere assunta ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in sede di riscatto di fabbricati strumentali per natura concessi in *leasing*.

In relazione alla cessione di fabbricati strumentali per natura da concedere, o concessi, in *leasing* l'art. 35 d.l. n. 223 cit. prevede che:

- le imposte ipotecarie e catastali sono ridotte alla metà (a partire dal 1° ottobre 2006), e sono quindi applicabili con le aliquote rispettivamente dell'1,50% e dello 0,50%, con riferimento sia all'acquisto da parte del concedente sia al riscatto da parte dell'utilizzatore;

- l'imposta proporzionale di registro dell'1% pagata sui canoni di locazione finanziaria di fabbricati strumentali per natura può essere scomputata dalle imposte ipotecaria e catastale dovute in relazione al riscatto della proprietà del bene.

Tale sistema, come evidenziato dall'Agenzia, «*lascia intendere che il legislatore, anche se ha ricondotto le locazioni finanziarie nel regime di tassazione indiretta previsto per le locazioni, ha tuttavia inteso, in sede di riscatto del bene, dare rilievo alla sostanza economica e quindi alla causa di finanziamento tipica del contratto di leasing. La normativa introdotta, consente, infatti di suddividere le imposte ipotecarie e catastali tra il momento di acquisto del bene da parte della società di leasing e il momento di acquisto da parte dell'utilizzatore poiché in ciascuno dei due momenti si applicano nella misura del 50 per cento e di sterilizzare l'imposta di registro applicata sui canoni consentendone il recupero in sede di riscatto. Con riferimento alle imposte ipotecarie e catastali applicabili in sede di riscatto dell'immobile, tenendo conto di tali considerazioni si deve ritenere che la base imponibile, che ai sensi dell'articolo 51, comma 2, del DPR n. 131 del 1986, cui espressamente rinvia il decreto legislativo n. 347 del 31 ottobre 1990, è costituita dal valore venale in comune commercio, può essere individuata nel prezzo di riscatto del bene aumentato dei canoni, depurati dalla componente finanziaria. In tale ammontare si può, infatti, ravvisare l'effettivo valore di scambio attribuibile all'immobile, tenuto conto dei vincoli contrattuali che gravano su di esso*».

Con riferimento a questa problematica (cfr. M. BASILAVECCHIA, *Base imponibile in caso di riscatto di immobile in leasing*, quesito n. 161-2006/T, in *Cnn Notizie*

zie del 28 novembre 2006), si ricorda che le soluzioni interpretative ipotizzate erano state sostanzialmente nel senso di ritenere la base imponibile:

- a) secondo alcuni, coincidente con il prezzo di riscatto del bene concesso in *leasing*;
- b) secondo altri, costituita dal valore venale del bene.

L'Agenzia delle entrate sembrerebbe, invero, adottare una terza soluzione interpretativa. Infatti, benché richiami per la determinazione della base imponibile l'art. 51 comma 2 d.p.r. n. 131/1986 (ai sensi del quale per valore dei beni immobili si intende il valore venale in comune commercio), ne individua l'ammontare nel "*prezzo di riscatto aumentato dei canoni depurati dalla componente finanziaria*", che potrebbe anche non coincidere con il valore venale in comune commercio del bene immobile al momento del riscatto.

Affitto di azienda: criteri per l'individuazione del regime meno favorevole

L'art. 35 comma 10-*quater* del d.l. 4 luglio 2006 n. 223, cd. decreto Bersani prevede che "*le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di azienda il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'art. 14 del d.p.r. n. 633 del 1973*".

L'Amministrazione finanziaria nella circolare 27/E del 4 agosto 2006 ha precisato che la norma non opera in via generale, ma impone che sia derogato il regime di tassazione previsto per la locazione di azienda quando si verificano contemporaneamente le due condizioni ivi indicate.

Con riferimento alla condizione relativa alle disposizioni "meno favorevoli", dovendosi confrontare gli effetti di una possibile applicazione della nuova disciplina fiscale delle locazioni con la normale applicazione delle regole IVA all'affitto di azienda, si è posto il problema, quanto alla nuova disciplina, «se essa riguardi solo il trattamento del contratto di affitto ovvero anche i riflessi, sulla situazione debitoria IVA del concedente, del regime di esenzione (ad esempio, valutandone l'incidenza sulla detraibilità a monte), ovvero se debba essere considerata anche la posizione del locatario, per il quale l'esposizione alla rivalsa IVA può essere o meno sterilizzata dalla integrale detraibilità» (M. BASILAVECCHIA, *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra IVA ed imposte sui trasferimenti della ricchezza*, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Milano, 2006, 105, al quale si rinvia per maggiori approfondimenti sulla portata della disposizione in esame).

L'Agenzia, considerato come l'intento antielusivo della norma comporti il confronto fra la tassazione della locazione di azienda e quella della locazione dei

fabbricati strumentali, risolve la questione interpretativa nel senso che « non debba tenersi conto degli effetti che il trattamento fiscale di esenzione o di imponibilità ad IVA, applicabile alle cessioni di fabbricati, produce in termini di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti... Tenuto conto che il legislatore, per quanto concerne la tassazione della locazione di immobili strumentali ha lasciato nella disponibilità del locatore l'applicazione o meno del regime di esenzione (che può esser disapplicato esercitando l'opzione per l'imponibilità ad IVA), si deve ritenere che la norma introdotta dall'articolo 35, comma 10-quater, non è tesa a rendere applicabile tale regime alla locazione di azienda, qualora la componente immobiliare risulti prevalente. Si ritiene invece che la ratio antielusiva della norma richieda di individuare il regime di maggior sfavore nella applicazione della imposta proporzionale di registro, prevista per tutte le locazioni di fabbricati strumentali, sia imponibili che esenti, poste in essere ai sensi dell'articolo 10, n. 8). In relazione a tale aspetto, in sostanza, l'applicazione del regime di tassazione previsto per i fabbricati strumentali risulterà sempre più sfavorevole rispetto a quello previsto per le locazioni di azienda».

Con riferimento all'altra condizione, l'Agenzia precisa che « poiché la norma per la valutazione dei fabbricati richiama i criteri del valore normale come determinati dall'articolo 14 del DPR n. 633 del 1972, si ritiene che tale criterio di valutazione per ragioni di omogeneità debba essere riferito ad entrambi gli elementi del rapporto comparativo, il complesso aziendale e i fabbricati».

Cessione di fabbricato per atto della pubblica autorità

L'Agenzia esamina anche i riflessi - sotto il profilo del regime transitorio - della nuova disciplina con riferimento alle cessioni di fabbricati conseguenti a decreto di trasferimento emesso dal Giudice delle Esecuzioni nel corso di una procedura espropriativa.

L'Agenzia preliminarmente ricorda che si tratta di operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA se «effettuate nell'esercizio d'impresa», ovvero se «il debitore esecutato sia qualificato come soggetto passivo d'imposta e ... i beni siano inerenti all'attività di impresa del soggetto che subisce l'esecuzione»; che, rispetto a tali fattispecie, il trasferimento della proprietà a favore dell'aggiudicatario si ha all'emanazione del decreto di trasferimento, ma il momento impositivo agli effetti dell'IVA si ha all'atto del pagamento del corrispettivo (che di regola è versato dall'aggiudicatario nel termine e nei modi fissati dall'ordinanza che dispone la vendita, e soltanto dopo tale versamento, il Giudice dell'Esecuzione pronuncia decreto col quale trasferisce all'aggiudicatario la proprietà del bene espropriato).

Ciò posto, l'Agenzia sottolinea che «se il pagamento del corrispettivo è avvenuto prima del 4 luglio 2006 (con relativo versamento dell'IVA ed emissione della

relativa fattura), l'operazione si considera completata e perfezionata - ai fini dell'imposta sul valore aggiunto - anteriormente alla riforma. In tal caso, il medesimo decreto di trasferimento è soggetto all'imposta di registro in misura fissa di Euro 168,00, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro, ai sensi dell'articolo 40 del DPR n. 131 del 1986».

Con riferimento invece alle imposte ipotecarie e catastali, le quali nell'ipotesi di cessione di fabbricato strumentale per natura sono dovute, a seguito della manovra cd. Visco-Bersani, sempre nella misura complessiva del 4% (cioè in deroga al principio di alternatività, sia nel caso di operazioni esenti che nel caso di operazioni imponibili), l'Agenzia ritiene che esse siano dovute con riferimento alla data di formazione dell'atto traslativo di diritti immobiliari - in base al quale devono essere richieste le formalità di trascrizione e di voltura -, in ragione del rinvio alle disposizioni relative all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'art. 13 d.lgs. n. 347/1990. E pertanto *«per il caso in esame, l'atto traslativo della proprietà - cui è connessa la richiesta delle predette formalità - è, come in precedenza evidenziato, il decreto di trasferimento dell'immobile esecutato, sottoscritto dal Giudice dell'Esecuzione. Ne consegue, che al fine di individuare la misura delle imposte ipotecaria e catastale applicabile occorre fare riferimento alle disposizioni normative in vigore alla data di emanazione dello stesso».*

Annarita Lomonaco