

Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 7 settembre 2007.

Approvato dal Consiglio Nazionale il 14 settembre 2007.

SOMMARIO: 1. Indicazioni sistematiche; 2. I fabbricati di cui alla manovra cd. Visco-Bersani; 3. Il regime fiscale delle pertinenze; 4. La disciplina delle cessioni di fabbricati di cui al n. 8-*bis*); 5. La disciplina delle cessioni di fabbricati strumentali per natura di cui al n. 8-*ter*); 6. Le cessioni di fabbricati strumentali per natura di cui al n. 8-*ter*): il meccanismo del *reverse charge*; 7. Le cessioni dei fabbricati strumentali per natura concessi in leasing; 8. I chiarimenti dell'agenzia delle entrate relativi ad alcuni problemi interpretativi: il fabbricato non ultimato; 9. (segue) gli acconti prezzo già assoggettati ad IVA.

1. Indicazioni sistematiche

Il decreto legge 4 luglio 2006 n. 223, convertito con modificazioni dalla l. 4 agosto 2006 n. 248, ha riformulato il testo dell'art. 10 comma 1 d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633, recante la disciplina delle esenzioni dall'imposta sul valore aggiunto, sostituendo integralmente i numeri 8) e 8-*bis*) ed aggiungendo nuove ipotesi di esenzione IVA con l'inserimento del n. 8-*ter*).

Dopo l'approvazione delle predette modifiche, intervenuta piú di un anno fa, il quadro normativo che ne è derivato è divenuto piuttosto articolato e ancor piú complesso rispetto al passato. Sembra, dunque, opportuno esaminare, oltre alla disciplina in sé degli atti di cessioni dei fabbricati, tutte le condizioni, ivi comprese quelle in capo al cedente, che possono influenzare il regime IVA applicabile ai predetti atti di alienazione.

In termini generali si ricorda che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA tutte le operazioni per le quali sussistono contemporaneamente i requisiti soggettivo ⁽¹⁾, oggettivo ⁽²⁾ e territoriale ⁽³⁾. Il **requisito soggettivo** sussiste nei casi in cui si svolge un'attività agricola o commerciale per professione abituale ancorché non esclusiva ⁽⁴⁾. Tuttavia, oltre alla presenza del requisito soggettivo, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto assumono rilievo esclusivamente le cessioni poste in essere "nell'esercizio di imprese" ovvero di "arti e professioni". Tale indicazione sembra superflua, ma lo status di soggetto passivo di imposta in capo al cedente non garantisce affatto che la cessione del bene ⁽⁵⁾ sia posta in essere nell'esercizio dell'attività. In buona sostanza rimangono escluse dal campo di applicazione del

tributo le cessioni che sono effettuate "da privato", vale a dire quelle che riguardano i beni che fanno parte del patrimonio personale dell'imprenditore o che hanno una destinazione extra-imprenditoriale. Al contrario, sono soggette ad IVA le cessioni dei beni "relativi" all'impresa (6).

In concreto non sarà sempre agevole verificare che la cessione del bene sia avvenuta nell'esercizio di impresa (7). Ad esempio per gli imprenditori individuali l'immobile oggetto di cessione potrebbe far parte del patrimonio d'impresa, ovvero del patrimonio personale dell'imprenditore. Il problema dovrà essere quindi risolto tenendo in considerazione le indicazioni di cui all'art. 65 del Tuir (8).

Un problema analogo si presenterà per le cessioni poste in essere dagli enti non commerciali che, oltre alle attività istituzionali, svolgono anche attività di tipo commerciale. Analogamente a quanto affermato per gli imprenditori individuali, anche per gli enti non commerciali il problema dovrà essere risolto avendo riguardo alle risultanze contabili (9) e verificando a quale delle due attività sia destinato il bene (immobile) oggetto di cessione.

Occorre tuttavia considerare che l'operazione potrebbe rivelarsi particolarmente complicata per i contribuenti in possesso dello status di soggetti passivi ai fini IVA, ma in concreto tenuti ad obblighi contabili particolarmente semplificati (10). La circostanza potrebbe ad esempio riguardare gli imprenditori agricoli. In questo caso la destinazione del bene all'attività di impresa agricola, ovvero l'appartenenza dello stesso al patrimonio di impresa non potrà che essere desunta sulla base dei comportamenti concretamente assunti dal contribuente (11).

Le condizioni esaminate in precedenza (12) rappresentano requisiti essenziali al fine di ricondurre le cessioni dei beni nel campo di applicazione dell'IVA. Tuttavia anche laddove le predette operazioni dovessero risultare attratte nell'ambito della normativa contenuta nel d.p.r. n. 633/1972 non è detto che il contribuente debba applicare l'IVA secondo le aliquote vigenti ed indicate nella tabella allegata. Infatti il contribuente dovrà concretamente verificare se le predette cessioni siano o meno riconducibili nell'ambito delle operazioni imponibili o esenti. Il quadro normativo di riferimento diventa ancor più complicato in quanto il contribuente, per risolvere il problema, dovrà verificare la sussistenza di ulteriori condizioni (13).

Deve osservarsi come nel sistema dell'IVA siano in vigore, oltre alle disposizioni di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) citati, ulteriori norme che prevedono anch'esse, sia pure sulla base di presupposti diversi, l'esenzione di talune cessioni di beni. Un esempio è rappresentato dall'art. 10, comma 1, n. 27-quinquies) del medesimo d.p.r. n. 633/1972 (14). La norma citata stabilisce che sono esenti «le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2». In sostanza il predetto regime di esenzione si applica nei casi in cui sussistano entrambi i seguenti requisiti (15):

a) nell'acquisto originario vi sia un'operazione assoggettata ad IVA;

b) l'imposta non è stata detratta per un'espressa previsione normativa in tal senso (articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2) ⁽¹⁶⁾.

Dopo le modifiche intervenute a seguito dell'approvazione del c.d. Decreto Bersani non è indifferente, sotto il profilo della tassazione, qualificare una operazione di cessione di immobili esente dall'applicazione dell'IVA ai sensi di quanto previsto dai nn. 8-bis) e 8-ter) ovvero dal n. 27-quinquies), tutti contenuti nel medesimo art. 10, comma 1 del decreto IVA. In buona sostanza l'interprete non è sollevato dall'obbligo di verificare preliminarmente quale disposizione debba essere correttamente applicata, osservando che nell'uno o nell'altro caso la cessione del fabbricato sarà comunque esente da IVA ⁽¹⁷⁾.

In realtà la casistica che può concretamente verificarsi è assai più complessa. Non è quindi possibile esaminare, anche per ragioni di sintesi, ogni singola fattispecie, ma si intende più semplicemente porre all'attenzione dell'interprete la rilevanza ⁽¹⁸⁾ che assume la corretta individuazione della norma posta a fondamento dell'esenzione IVA dell'operazione. Occorre dunque domandarsi quale norma, tra tutte quelle che prevedono l'esenzione dal tributo nel sistema dell'IVA, debba essere prioritariamente applicata.

Sul punto specifico si ritiene debba essere applicata prioritariamente la previsione di cui al n. 27-quinquies), art. 10, comma 1 in quanto subordina l'esenzione dell'operazione ad un "evento", cioè il diritto alla detrazione totale della relativa imposta, che "risale" al momento dell'acquisto del bene oggetto di cessione ⁽¹⁹⁾. Invece le ipotesi di esenzione di cui ai citati nn. 8-bis) e 8-ter) del medesimo articolo fanno riferimento esclusivamente alle caratteristiche in sé dell'operazione, ovvero a circostanze, quali la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione da parte dell'acquirente, successive rispetto all'operazione della quale deve essere individuato il regime fiscale.

2. I fabbricati di cui alla manovra cd. Visco-Bersani

I nn. 8-bis) e 8-ter) cit. sono relativi alle cessioni aventi ad oggetto i fabbricati. Nessuna novità interessa, quindi, sotto questo profilo ⁽²⁰⁾, le cessioni di aree edificabili.

La disciplina in esame è articolata e diversificata sulla base della distinzione tra **fabbricati strumentali per natura** e **fabbricati diversi da questi ultimi**.

Infatti l'oggetto della norma di cui al n. 8-bis) è rappresentato dalle "cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al n. 8-ter)", ed i fabbricati di cui al n. 8-ter) sono i "fabbricati o porzioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni".

Quest'ultima nozione è stata comunemente intesa in senso oggettivo ⁽²¹⁾, nel senso cioè che sono considerati tali i fabbricati rientranti nelle categorie catastali B (immobili aventi destinazione ad alloggi collettivi, quali case di cura, uffici pubblici, ...), C (immobili aventi destinazione ordinaria commerciale o varia, quali negozi, magazzini, ...), D (immobili aventi destinazione speciale, quali opifici industriali), E (immobili aventi destinazione particolare, non

raggruppabili in altre classi) e A/10 (immobili destinati ad uffici privati ⁽²²⁾). In altri termini si tratterebbe di una strumentalità di tipo oggettivo, correlata alle caratteristiche strutturali dell'immobile, a prescindere dall'effettivo utilizzo dello stesso.

Il concetto di immobile strumentale - già presente nella previgente disciplina IVA delle locazioni nonché nella normativa sull'imposizione diretta - ha peraltro conosciuto una lunga evoluzione storica, caratterizzata non solo da mutamenti normativi, ma anche da un vivace dibattito in dottrina ed in giurisprudenza.

E, in definitiva, si è ritenuto che strumentali per natura dovessero essere considerati tutti gli immobili che per le loro caratteristiche costruttive non possono essere destinati ad uso di abitazione senza radicali trasformazioni ⁽²³⁾.

Questa nozione è accolta anche con riferimento all'attuale disciplina in esame dall'Agenzia delle entrate, la quale ribadisce il criterio oggettivo di qualificazione dei fabbricati strumentali per natura e - mutuando la relativa definizione proprio dalla previgente formulazione dell'art. 10 n. 8) d.p.r. n. 633/1972 - distingue le tipologie di fabbricati di cui ai nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) identificando i fabbricati strumentali per natura con gli immobili diversi da quelli aventi destinazione abitativa ⁽²⁴⁾.

La prospettiva da cui muovono le norme attualmente vigenti è, però, opposta rispetto a quella adottata dall'Agenzia, sulla scorta della pregressa normativa.

Il n. 8-*bis*) cit., infatti, non si riferisce testualmente ed esclusivamente ai fabbricati aventi destinazione abitativa (come invece prevedeva il testo vigente anteriormente al 4 luglio 2006), ma individua la tipologia degli immobili in via residuale, definendoli "fabbricati diversi da quelli strumentali per natura". Sembrerebbe, quindi, che l'ambito applicativo della disposizione citata sia più ampio rispetto ai soli immobili di tipo abitativo, con la possibilità di attrarre al suo interno anche le cessioni di fabbricati rientranti nella categoria dei c.d. "beni merce" indipendentemente dalla classificazione catastale degli stessi (cfr. *infra*). Il rapporto tra le due tipologie di immobili è, allora, a ben vedere, "rovesciato" rispetto a quello indicato dall'Agenzia, non apparendo più in linea con il dato normativo definire i fabbricati strumentali per natura come una sorta di categoria "residuale" individuabile per contrapposizione con i soli fabbricati aventi destinazione abitativa ⁽²⁵⁾.

E questa considerazione potrebbe suggerire un criterio interpretativo da utilizzare per risolvere alcuni problemi applicativi legati all'individuazione dei fabbricati rientranti nell'una o nell'altra tipologia normativa.

Sulla base di tale ultima osservazione occorre esaminare il problema relativo alle imprese costruttrici. Il tema riguarda l'individuazione della corretta collocazione, ai fini della disciplina IVA, degli immobili strumentali per natura, cioè degli immobili che non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni ⁽²⁶⁾, ad esempio gli uffici riconducibili all'interno della categoria catastale A/10, i quali ai fini delle imposte sui redditi sono considerati, in presenza di determinati presupposti, "beni merce", ossia cespiti dalla cui

cessione traggono origine i ricavi dell'impresa. Questi beni, ove al termine dell'esercizio non siano ancora stati venduti, partecipano alla formazione del magazzino dell'impresa costruttrice. Pertanto essi non sono soggetti ad ammortamento come invece si verifica per gli immobili strumentali per natura. Sorge, quindi, il dubbio se classificare i predetti beni (ai fini della disciplina IVA) tra quelli indicati nel n. 8-ter) dell'art. 10, ovvero al n. 8-bis) che, come già ricordato, non contiene un espresso riferimento agli immobili di tipo abitativo. Infatti, l'ambito applicativo della previsione di cui al citato n. 8-bis) è determinato in via residuale facendo in generale riferimento a tutti gli immobili diversi da quelli strumentali per natura di cui al successivo n. 8-ter).

Due sono le interpretazioni possibili. Più precisamente, in base ad un orientamento rigorosamente ancorato al dato letterale delle disposizioni, i predetti immobili dovrebbero essere soggetti alla disciplina di cui al n. 8-ter) citato. Si tratta, infatti, di cespiti immobiliari non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Dovrebbe, quindi, essere irrilevante la circostanza che gli immobili in questione rientrino nella categoria dei cosiddetti beni merce e siano conseguentemente iscritti nel magazzino dell'impresa tra le rimanenze finali.

Al contrario, ove si ritenesse più corretta un'interpretazione sistematica, non potrebbe essere completamente trascurata l'inclusione dei cespiti tra le rimanenze. In questo caso, trattandosi di "beni merce", gli immobili finirebbero con l'essere assimilati ai cespiti di tipo abitativo (con le conseguenze che saranno spiegate più avanti con un esempio). D'altra parte tale soluzione risulta più coerente anche con riferimento a quanto osservato circa l'ambito applicativo del citato n. 8-bis) dell'art. 10, comma 1 del Decreto IVA. Gli immobili riconducibili all'interno della categoria rappresentata dai c.d. beni merce, essendo diversi dai beni immobili strumentali per natura, dovrebbero rientrare nella disciplina di cui al citato n. 8-bis) attesa la formulazione letterale della norma che fa riferimento ad un'individuazione dei predetti cespiti di "tipo residuale".

In ogni caso l'esatta collocazione dell'immobile nell'una o nell'altra categoria determinerà un diverso trattamento fiscale. La circostanza è dovuta alle modifiche intervenute durante la conversione del d.l. n. 223/2006. Infatti, prima dell'approvazione definitiva del predetto decreto ed anche successivamente, ma anteriormente alle ultime modifiche, la cessione di un bene strumentale per natura effettuata da un'impresa costruttrice non dava luogo a dubbi di sorta. Successivamente, invece, con l'introduzione della previsione contenuta nel n. 8-ter) dell'art. 10, la situazione è cambiata radicalmente (cfr. *infra*).

Pertanto occorre domandarsi se i beni oggettivamente strumentali, oggetto di trasferimento da parte delle imprese costruttrici, debbano essere ricondotti all'interno della categoria dei beni merce, ovvero degli immobili strumentali per natura ⁽²⁷⁾.

Al fine di fornire al lettore il maggior numero di elementi possibili per addivenire ad un'interpretazione corretta della disposizioni, non si può non osservare che la disciplina IVA ha

mutuato una specifica previsione normativa presente nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi. Si tratta del concetto di fabbricati strumentali "che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni". Tale espressione è contenuta nell'art. 43, comma 2 del d.p.r. n. 917/1986 che individua gli immobili non produttivi di reddito fondiario. Secondo l'Amministrazione finanziaria la predetta espressione individua soltanto quei fabbricati che oggettivamente presentano il requisito della strumentalità. Sono oggettivamente strumentali, come precisato dalla Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali (nota n. 3/330 del 2 febbraio 1989), i fabbricati classificabili catastalmente nelle categorie B, C, D, ed E, nonché nella categoria A/10 ma in tal caso soltanto se la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria. Non rientrano, invece, nell'ambito applicativo della norma le costruzioni destinate a civile abitazione ancorché utilizzate ad uso strumentale, come ad esempio quelle utilizzate ad uso ufficio.

Appare, dunque, evidente che se l'interprete si limita semplicemente a collegare l'espressione utilizzata dalla normativa IVA ⁽²⁸⁾ alle indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria, la soluzione che sembra corretta consiste nel ricondurre i "beni merce" rientranti nelle predette categorie catastali (B, C, D, E ed A/10) tra gli immobili strumentali per natura. Troverà quindi applicazione la disciplina di cui all'art. 10, n. 8-ter) del Decreto IVA.

Tuttavia, la ricerca della volontà del legislatore deve essere effettuata più coerentemente sulla base di un'interpretazione di tipo sistematico. Infatti deve ricordarsi che, ai fini delle imposte sui redditi, la disciplina di cui al citato art. 43 deve essere coordinata con quanto disposto dall'art. 85 del Tuir. Per le imprese che esercitano professionalmente un'attività di costruzione e di vendita di immobili, i cespiti rientranti nelle predette categorie catastali ⁽²⁹⁾ e rimasti invenduti al termine dell'esercizio saranno solitamente iscritti tra le rimanenze finali ⁽³⁰⁾. Si tratta di "beni merce" le cui cessioni danno origine a ricavi. Conseguentemente i predetti beni non possono essere ammortizzati come si verifica per gli immobili oggettivamente strumentali. Tale aspetto deve indurre l'interprete a riflettere circa la correttezza della soluzione che rende applicabile agli immobili in questione la disciplina di cui all'art. 10, n. 8-ter) del d.p.r. n. 633/1972.

3. Il regime fiscale delle pertinenze

Il nuovo regime fiscale delle cessioni dei fabbricati richiede una puntualizzazione del concetto di pertinenze per una individuazione di tale categoria ai fini di una esatta imposizione delle stesse.

L'art. 817 del codice civile stabilisce che sono pertinenze le cose destinate in modo durevole al servizio o ad ornamento di un'altra cosa.

Il rapporto tra pertinenza e cosa principale è un rapporto di complementarità economico-giuridica nell'ambito del quale la prima non perde la propria individualità per il suo essere a servizio della cosa principale.

Per la determinazione del vincolo pertinenziale devono, quindi, sussistere due requisiti: la destinazione durevole al servizio o all'ornamento (elemento oggettivo) e la volontà del titolare del diritto reale sulla cosa principale (elemento soggettivo).

Costituito il vincolo pertinenziale, ai sensi dell'art. 818 del codice civile gli atti ed i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto; le pertinenze, tuttavia, possono formare oggetto di separati atti o rapporti giuridici.

Questi principi civilistici hanno un omologo nella disciplina fiscale.

L'art. 23 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 (approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), dopo avere nel comma 1 stabilito che se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti, il comma 3, con una deroga al comma 1, dispone che le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate.

Tale principio appare accolto anche dalla normativa in materia di Iva, laddove all'art. 12 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che le cessioni accessorie ad una cessione di beni, non sono soggette autonomamente all'imposta.

Ma ciò che più rileva in tal senso sono le decisioni dell'Amministrazione finanziaria, così la risoluzione della Direzione Generale Tasse n. 240230 del 25 ottobre 1983, e la circolare n. 1/E del 2 marzo 1994 ⁽³¹⁾.

Il perfetto parallelismo tra regime civilistico e regime fiscale delle pertinenze si riscontra anche nella circolare 38/E del 12 agosto 2005 ⁽³²⁾.

Con riferimento alla disciplina introdotta dall'art. 35, commi da 8 a 10-ter del d.l. n. 223/2006, convertito con modificazioni nella legge n. 248/2006, cit., ed all'accezione oggettiva della natura dei fabbricati, così come evidenziata sopra, subito dopo l'emanazione del d.l. n. 223/2006 - legge n. 248/2006 e della circolare n. 27/E, qualcuno ha erroneamente interpretato le disposizioni ritenendo che comunque in ogni caso per le cessioni di fabbricati della categoria C, in particolare per le cantine (C/2) e per le autorimesse (C/6), si tratta sempre di immobili strumentali per natura, anche se pertinenze di fabbricati abitativi.

Per sgombrare il campo da equivoci occorre subito dire che le predette unità immobiliari considerate di per sé sono beni strumentali, ma con le precisazioni che seguono.

Se cedute contestualmente ad un immobile strumentale per natura o anche successivamente, con riferimento alla precedente cessione dello stesso, conservano la loro natura.

Ma se le cantine, le autorimesse ed i posti macchina costituiscono pertinenze di un fabbricato abitativo, seguono la tassazione dello stesso, per le considerazioni civilistiche e fiscali già fatte.

Quanto detto è confermato dalla circolare n. 12 del 1° marzo 2007 ⁽³³⁾ cit. che al punto 2

afferma: «Occorre riservare particolare attenzione al trattamento applicabile alle cessioni di unità immobiliari che, ancorchè rientranti nelle categorie catastali che contraddistinguono i fabbricati strumentali (ad esempio box e cantine, rientranti nelle categorie C/6 o C/2), sono destinate al servizio di abitazioni, ai sensi dell'art. 817 del codice civile. Si deve ritenere in proposito 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'art. 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».

È chiaro che nel sottoporre ad imposizione la pertinenza può verificarsi che alla stessa non possa essere applicato lo stesso regime del bene principale poiché per la pertinenza devono sussistere i presupposti oggettivi e soggettivi che comportano il trattamento fiscale in concreto applicabile all'operazione; per esempio, nel caso di acquisto successivo di pertinenza dopo i quattro anni dall'ultimazione della costruzione in caso di cessione da parte di impresa costruttrice o, comunque, da parte di cedente privato, non si applica l'IVA ma l'imposta di registro; pur tuttavia il bene è considerato pertinenza dell'immobile principale.

Quindi, nel caso di cessione da parte di impresa soggetta ad IVA, si paga l'IVA sull'imponibile (costituito dal prezzo dell'immobile principale e della pertinenza) e le imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale, e non queste ultime nella misura "rafforzata" del 4 per cento (3 + 1).

Qualche Agenzia delle entrate, disattendendo la circolare n. 12/2007, considera pertinenza una sola cantina ed un solo box ed esclude per il secondo box il rapporto pertinenziale.

Ciò probabilmente per una errata e distorta lettura della predetta circolare che, nel ricordare l'applicabilità dei benefici cd. 'prima casa', qualora ne ricorrano le condizioni, fa riferimento ad una sola pertinenza per ciascuna categoria, limite, in questo caso, espressamente previsto dalla norma.

Ma si tratta di normative diverse ed indipendenti; quindi, diversamente dalla normativa "prima casa" nessuna limitazione di numero e di tipologia catastale è applicabile alla tassazione in esame.

Pertanto, se nell'acquisto di un'abitazione con più pertinenze della stessa categoria catastale, si richiedono le c.d. agevolazioni "prima casa" si applica l'imposta nella misura ridotta per il bene principale e per una sola pertinenza per categoria, mentre le ulteriori pertinenze della stessa categoria subiscono la tassazione ordinaria.

Quindi, se la cessione avviene da parte di impresa costruttrice nei quattro anni, l'IVA è del 4 per cento per il bene principale e per una pertinenza e del 10 per cento per le ulteriori pertinenze della stessa categoria, ma vengono corrisposte sempre le imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale e mai queste ultime nella misura proporzionale del 3 e dell'1 per cento.

Ultimamente l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 139/E del 20 giugno 2007, in risposta ad un interpello, ha confermato quanto qui sostenuto, dirimendo ogni dubbio in proposito.

Relativamente alla tecnica contrattuale, pur ritenendosi che se l'acquisto delle pertinenze avviene contestualmente all'acquisto del bene principale il rapporto di destinazione pertinenziale risulta implicitamente dalla contestualità dell'operazione, si può aderire alla condizione posta dalla predetta circolare e cioè "che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione".

E' ovvio che se la pertinenza viene acquistata con atto separato, in esso deve necessariamente risultare il vincolo pertinenziale.

Quanto detto sul rapporto pertinenziale vale anche nella situazione inversa in cui in caso di cessione di un immobile strumentale per natura unitamente all'abitazione del portiere (in categoria A), quest'ultima costituisce pertinenza dell'immobile strumentale e viene soggetta ad imposizione con l'immobile cui inerisce ⁽³⁴⁾.

4. La disciplina delle cessioni di fabbricati di cui al n. 8-bis)

Esaminando più nel dettaglio la disciplina, per le cessioni dei fabbricati di cui al n. 8-bis), la regola è l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, con la sola eccezione - fino all'entrata in vigore della legge finanziaria - riguardante le cessioni effettuate entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi ⁽³⁵⁾ o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31 lett. c), d), e) l. 457/1978.

La **legge finanziaria per il 2007** (l. 27 dicembre 2006 n. 296, art. unico, comma 330), ha modificato ancora una volta il testo del n. 8-bis citato introducendo **un'altra ipotesi di imponibilità IVA delle cessioni dei fabbricati in esame, riguardante le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di recupero menzionati anche successivamente ai quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, a condizione che i fabbricati siano stati locati entro il predetto termine per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.**

In altri termini, fermi restando i requisiti soggettivi in capo al cedente, la locazione del bene determina l'irrilevanza, ai fini dell'applicazione del regime di imponibilità IVA, dell'effettuazione della cessione oltre i quattro anni dall'ultimazione dei lavori, purché la locazione venga effettuata:

- a) nei quattro anni dall'ultimazione dei lavori;
- b) per un periodo non inferiore a quattro anni;
- c) in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

Si tratta, quindi, di condizioni che devono ricorrere congiuntamente.

Al fine di determinare l'ambito applicativo di questa ulteriore ipotesi di imponibilità, occorre, in primo luogo, stabilire cosa si intenda per programmi di edilizia residenziale convenzionata.

Sembra potersi ritenere che la norma non faccia riferimento ai soli programmi di edilizia residenziale pubblica tipici, cioè disciplinati dalla legge n. 865 del 1971, e successive modifiche, data l'assenza di un riferimento esplicito in tal senso, ma sia applicabile anche con riguardo a locazioni poste in essere in attuazione di pianificazione "privata", non necessariamente finalizzata a interventi edilizi a favore dei ceti meno abbienti o più in generale a tutela o in attuazione solo di un pubblico interesse. In ogni caso, però, deve essere presente una convenzione tra il soggetto che realizza gli alloggi e la pubblica amministrazione ⁽³⁶⁾. Si noti, però, che l'Agenzia delle entrate (ris. 11 luglio 2007 n. 163/E), nel definire cosa debba intendersi per "edilizia residenziale convenzionata" ⁽³⁷⁾, richiama espressamente i soli programmi edilizi abitativi di cui all'art. 17 comma 1 T.U. n. 380/2001 ⁽³⁸⁾.

In secondo luogo è da chiarire, da un lato, se - facendo la norma riferimento a fabbricati che "siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni" - l'espressione debba interpretarsi nel senso che la condizione richieda l'effettiva durata della locazione da parte dei soggetti citati per tale periodo minimo ovvero sia sufficiente la mera conclusione, nei quattro anni, di una locazione avente una durata contrattuale minima di quattro anni; dall'altro lato, se la cessione, per essere imponibile IVA, debba essere effettuata necessariamente dopo il decorso del periodo minimo di durata della locazione.

Infine, è da stabilire se vi siano o meno ulteriori limitazioni temporali ai fini dell'imponibilità IVA della cessione, dato l'utilizzo generico dell'avverbio "successivamente" ⁽³⁹⁾.

La circolare n. 12/E cit., nell'individuare l'ambito di applicazione del regime di esenzione dall'IVA secondo la normativa attualmente vigente, fa riferimento alle «cessioni di immobili abitativi effettuate da imprese costruttrici o di ristrutturazione dopo il termine di cui al punto precedente (*ndr*, quattro anni dalla costruzione o dalla ristrutturazione), calcolato senza tenere conto del periodo in cui l'immobile è stato locato, con contratto di durata non inferiore quattro anni ed in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata».

Sembrirebbe, dunque, che l'Agenzia delle entrate interpreti la norma nel senso di ritenere il termine dei quattro anni dall'ultimazione dei lavori sospeso dalla locazione avente

una durata contrattuale minima di quattro anni. Ne dovrebbe derivare, allora, che la cessione successiva resta in regime di imponibilità IVA solo se effettuata entro il tempo residuo.

Al riguardo, comunque, sarebbe opportuno un espresso chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Riassumendo, dopo le ultime modifiche, ai sensi del n. 8-*bis*) sono esenti da IVA le cessioni di fabbricati diversi da quelli strumentali per natura:

- effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi fabbricati o dalle imprese che vi hanno eseguito gli interventi di ristrutturazione, *decorsi quattro anni* dall'ultimazione dei lavori e *purché i fabbricati non siano stati locati* entro il predetto termine per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata;
- effettuate da altri soggetti passivi IVA (esercenti imprese o arti e professioni), diversi dalle imprese sopra menzionate.

A queste cessioni - poiché l'art. 40 d.p.r. n. 131/1986 continua a menzionare il n. 8-*bis*) dell'art. 10 d.p.r. n. 633/1972 tra le eccezioni al principio di alternatività - si applica l'imposta di registro secondo la sua propria disciplina, quindi in misura proporzionale o in misura fissa ⁽⁴⁰⁾, tenuto conto anche della previsione di specifici trattamenti di favore ⁽⁴¹⁾.

La stessa conclusione vale per le imposte ipotecaria e catastale, che di regola si applicano nella misura del 2 e dell'1 per cento, rispettivamente, salvo la ricorrenza di specifici trattamenti agevolati.

Nel caso invece di cessioni di fabbricati diversi da quelli strumentali per natura, ad esempio di fabbricati aventi destinazione abitativa e relative pertinenze, imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa, per il principio di alternatività di cui all'art. 40 d.p.r. n. 131/1986 cit.

5. La disciplina delle cessioni di fabbricati strumentali per natura di cui al n. 8-*ter*)

La ricostruzione della disciplina applicabile alle cessioni di fabbricati strumentali per natura di cui al n. 8-*ter*) richiede una maggiore articolazione delle fattispecie.

L'ambito delle eccezioni alla regola dell'esenzione dall'IVA è, infatti, più ampio rispetto a quello previsto dal n. 8-*bis*), perché il n. 8-*ter*), alle lettere a), b), c) e d), stabilisce alcune condizioni - alternative tra loro - al cui verificarsi l'operazione diventa imponibile ai fini IVA.

Pertanto, affinché le cessioni dei fabbricati strumentali per natura siano esenti, occorre verificare la non ricorrenza delle suddette condizioni.

Ne deriva, in sintesi, che sono esenti da IVA, purché nel relativo atto il cedente non abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, le cessioni di fabbricati strumentali per natura:

- effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi fabbricati o dalle imprese che vi hanno

effettuato interventi di ristrutturazione, ove siano decorsi quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;

- effettuate nei confronti dei cessionari soggetti passivi di imposta che svolgono, in via esclusiva o prevalente, attività che conferiscono il diritto alla detrazione in misura superiore al 25 per cento.

Nell'ipotesi in cui la cessione del fabbricato strumentale per natura sia esente da IVA, l'imposta di registro si applica in misura fissa, perché l'art. 40 d.p.r. n. 131/1986 non menziona il n. 8-ter) fra le eccezioni al principio di alternatività. Ne consegue l'applicabilità della regola generale secondo la quale si considerano soggette ad IVA anche le operazioni esenti.

Quanto invece alle imposte ipotecaria e catastale, il legislatore è intervenuto con una disciplina specifica e di deroga al principio dell'alternatività.

L'imposta ipotecaria si applica nella misura del 3 per cento e quella catastale nella misura dell'1 per cento sia nell'ipotesi di cessione di fabbricato strumentale esente dall'imposta sul valore aggiunto sia nell'ipotesi di cessione imponibile ai fini IVA.

Presupposto per l'applicazione di questa disciplina è che si tratti, in ogni caso, di una cessione di fabbricato strumentale per natura rientrante nel campo di applicazione dell'IVA, e cioè posta in essere da un soggetto passivo IVA ⁽⁴²⁾.

L'art. 1-bis della tariffa del testo unico, approvato dal d.lgs. n. 347/1990, prevede, infatti, l'applicazione dell'imposta ipotecaria con l'aliquota proporzionale del 3 per cento alle «trascrizioni di atti e sentenze che importano trasferimento di proprietà di beni immobili strumentali, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, o costituzione o trasferimenti di diritti immobiliari sugli stessi».

La fattispecie è, quindi, individuata dalla norma facendo riferimento "al trasferimento di proprietà di beni immobili strumentali di cui all'art. 10, 1° comma, n. 8-ter)". E l'art. 10 n. 8-ter cit., prevede di regola l'esenzione dall'IVA per le cessioni dei "fabbricati o porzioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni", disponendo al contempo alcune eccezioni alla regola dell'esenzione laddove ricorrano determinate condizioni (al cui verificarsi l'operazione diventa imponibile ai fini IVA).

Il richiamo normativo contenuto nell'art. 1-bis della tariffa cit., allora, non può intendersi limitato solo alle caratteristiche oggettive del fabbricato, ma deve essere riferito alla fattispecie "trasferimento della proprietà di immobili strumentali" disciplinata dall'art. 10 n. 8-ter cit.

Ne consegue che, allo scopo dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento di cui trattasi, la fattispecie del trasferimento, per poter essere qualificata come operazione esente ai sensi dell'art. 10 n. 8-ter cit., deve essere preliminarmente qualificata come operazione rilevante agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto. Deve quindi ricorrere – oltre al requisito oggettivo ed

alla territorialità – anche il requisito soggettivo, cioè deve trattarsi di operazione effettuata nell'esercizio di impresa o di arti e professioni (cfr. artt. 1, 4 e 5 d.p.r. n. 633/1972).

La precisazione "anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto" rende l'imposta applicabile, oltre che alle operazioni esenti, anche alle operazioni imponibili, cioè alle eccezioni all'esenzione da IVA di cui all'art. 10 n. 8-ter cit. **(43)**.

Le medesime considerazioni valgono con riferimento all'applicazione dell'imposta catastale nella misura proporzionale dell'1 per cento, posto che l'art. 10, comma 1, del medesimo d.lgs. n. 347 dispone, analogamente, che «le volture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2, anche se relative a immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'art. 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

Quanto alle cessioni dei fabbricati strumentali per natura imponibili IVA, esse sono individuabili come segue:

- cessioni effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi fabbricati o dalle imprese che vi hanno effettuato interventi di ristrutturazione, ove non siano decorsi quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- cessioni effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni, cioè in pratica nei confronti di privati;
- cessioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi IVA che svolgono attività che conferiscono il diritto alla detrazione di imposta in misura pari o inferiore al 25 per cento;
- cessioni – di per sé esenti – per le quali il cedente abbia manifestato espressamente l'opzione per l'imposizione IVA.

L'applicazione dell'IVA alle cessioni di fabbricati strumentali è, quindi, condizionata anche dalla situazione in cui si trova il cessionario agli effetti dell'IVA.

Si applica cioè obbligatoriamente l'IVA se chi acquista è un privato consumatore o un ente non commerciale, il quale destini l'immobile all'esercizio esclusivo della sua attività istituzionale.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate (circ. 27/E citata) ha osservato come nell'atto di cessione debba essere riportata la menzione della dichiarazione, resa dal cessionario, attestante che egli non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, o – se è un ente che svolge sia un'attività rilevante IVA sia un'attività esclusa dal relativo ambito di applicazione – che effettua l'acquisto in relazione allo svolgimento dell'attività non commerciale.

Anche l'altra condizione rilevante in capo al cessionario ai fini dell'imponibilità IVA (cioè che si tratti di soggetto passivo esercente attività che conferisce il diritto alla detrazione del suddetto tributo in misura non superiore al 25 per cento) deve essere oggetto, secondo l'Amministrazione finanziaria, di dichiarazione in atto da parte del cessionario medesimo **(44)**.

Per quanto riguarda l'opzione per l'imposizione IVA – che deve essere oggetto di apposita dichiarazione, da parte del cedente ⁽⁴⁵⁾, menzionata nell'atto di cessione - la relativa possibilità riguarda esclusivamente i fabbricati strumentali per natura.

Con riferimento al profilo soggettivo va rilevato che la portata della disposizione è particolarmente ampia, ossia la norma si applica a qualsiasi soggetto passivo IVA che effettui il trasferimento del fabbricato (sia o meno qualificabile come impresa costruttrice).

6. Le cessioni di fabbricati strumentali per natura di cui al n. 8-ter): il meccanismo del reverse charge

E' stato già ricordato che una delle novità più significative riguarda le cessioni dei fabbricati strumentali per natura. In particolare, come evidenziato, è stato aggiunto nel corpo dell'art. 10, comma 1 del d.p.r. n. 633/1972 il n. 8-ter) il quale prevede, in presenza di determinati presupposti ⁽⁴⁶⁾, la possibilità di assoggettare ad IVA le cessioni dei predetti fabbricati che diversamente, cioè in mancanza di opzione, risulterebbero "naturalmente esenti". L'applicazione dell'IVA è resa possibile, però, solo a seguito dell'esercizio di espressa opzione a cura del cedente.

A seguito dell'approvazione del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 maggio 2007 ⁽⁴⁷⁾ sono state previste, a partire dalle operazioni poste in essere dal 1° ottobre 2007 ⁽⁴⁸⁾, particolari modalità di assolvimento dell'imposta concernenti esclusivamente le predette cessioni di cui al n. 8-ter).

Preliminarmente occorre fornire le nozioni di base per comprendere la concreta applicazione del predetto meccanismo al fine di verificare l'interesse della categoria notarile. Il *reverse charge*, ovvero inversione contabile, si sostanzia in un particolare meccanismo che prevede il trasferimento di una serie di obblighi, relativi alle modalità con cui viene assolta l'IVA dovuta e solitamente gravanti sul cedente, in capo all'acquirente. Tale trasferimento degli obblighi in capo ad un altro soggetto assolve essenzialmente alla funzione di impedire sul nascere fenomeni fraudolenti che determinano il mancato versamento dell'IVA. Il legislatore ha dunque voluto impedire, introducendo anche per alcune cessioni di immobili il meccanismo dell'inversione contabile, che il cedente addebitasse l'IVA senza effettuare il relativo versamento ⁽⁴⁹⁾ e che l'acquirente esercitasse correttamente il diritto alla detrazione. Per tale ragione è stato trasferito in capo a tale ultimo soggetto l'obbligo di indicare il tributo nella fattura di cessione emessa dal cedente senza l'applicazione dell'IVA (ad aliquota zero). In pratica l'acquirente dovrà provvedere ad integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa IVA. In questo modo l'acquirente, la cui posizione dovrebbe essere più facilmente verificabile da parte del fisco, risulterà allo stesso tempo creditore e debitore del tributo. Infatti, la fattura emessa dal cedente dovrà essere registrata a cura dell'acquirente, dopo aver effettuato la predetta integrazione, sia nel registro degli acquisti che in quello delle fatture ⁽⁵⁰⁾.
In sintesi:

- il cedente emette la fattura senza applicazione dell'IVA indicando nel documento emesso il riferimento all'art. 17, comma 5 del d.p.r. n. 633/1972 e, per gli immobili, al Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 maggio 2007;
- il cedente effettua la registrazione della fattura nel libro delle fatture;
- l'acquirente integra la fattura con l'indicazione materiale sullo stesso documento dell'aliquota e dell'IVA;
- l'acquirente registra la fattura sia nel registro degli acquisti che nel registro delle fatture.

Dal punto di vista normativo l'introduzione del meccanismo del *reverse charge* trova fondamento nell'art. 17, comma 7 del d.p.r. n. 633/1972. In base alla norma citata, «le disposizioni di cui al quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, con propri decreti, in base alla direttiva 2006/69/CE del Consiglio del 24 luglio 2006, ...». Il citato comma 5 rappresenta, appunto, una disposizione già in vigore nel sistema IVA che disciplina il predetto meccanismo con riferimento ad ulteriori fattispecie diverse da quelle concernenti le cessioni dei fabbricati in rassegna.

Il Decreto Ministeriale citato, approvato il 25 maggio scorso, ha esteso alle cessioni di immobili strumentali per natura l'applicazione dell'inversione contabile. Per quanto riguarda l'ambito applicativo della norma non esistono dubbi di sorta considerata la chiara formulazione letterale che contiene un espresso riferimento «alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati strumentali di cui all'art. 10, primo comma, n-8 *ter*), lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633». Pertanto la fattura emessa dovrà essere integrata con l'indicazione dell'aliquota e dell'IVA a cura dell'acquirente (che sia a sua volta soggetto passivo IVA) solo per le cessioni di fabbricati oggettivamente strumentali "naturalmente esenti" per le quali il cedente ha optato per l'applicazione dell'IVA. Invece il problema del *reverse charge* non si pone, evidentemente, per le cessioni dei medesimi fabbricati effettuate nei confronti dei soggetti privati. Infatti da una parte le predette cessioni, non rientranti nella richiamata lett. d), sono naturalmente imponibili ⁽⁵¹⁾, inoltre, come affermato testualmente dall'art. 17, comma 5 del d.p.r. n. 633/1972, l'inversione contabile riguarda esclusivamente gli acquirenti che sono in possesso dello status di soggetti passivi di imposta. Pertanto per gli acquisti effettuati dai privati l'imposta continuerà ad essere assolta con le "modalità ordinarie" ⁽⁵²⁾. E' dunque possibile concludere affermando che il predetto meccanismo determina esclusivamente il trasferimento di una serie di obblighi in capo al cessionario relativi alle modalità di fatturazione e di registrazione contabile ai fini IVA ⁽⁵³⁾.

7. Le cessioni dei fabbricati strumentali per natura concessi in *leasing*

Norme specifiche sono dettate per l'acquisto ed il riscatto di fabbricati strumentali per natura concessi in *leasing*.

Più precisamente, è prevista (a decorrere dal 1° ottobre 2006), limitatamente all'acquisto (da parte del concedente) ed al riscatto (da parte dell'utilizzatore) di fabbricati strumentali per

natura da concedere o concessi in *leasing*, una riduzione a metà delle aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, come modificate dallo stesso decreto (art. 35 comma 10-*ter* d.l. n. 223/2006, conv. in l. n. 248/2006).

La disposizione (art. 35 comma 10-*ter* cit.) fa espresso riferimento alle "cessioni di beni immobili strumentali di cui all'art. 10 n. 8-*ter*", e dispone la riduzione a metà delle aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, modificate dallo stesso decreto, quindi presuppone che queste siano dovute nella misura complessiva del 4 per cento.

Ne deriva che la riduzione si applica solo nel caso in cui sia un soggetto passivo IVA a cedere il bene – ossia il fabbricato strumentale per natura – da concedere in *leasing*.

Ai sensi del comma 10-*ter* cit., dunque, le aliquote delle imposte ipotecarie e catastali sono, rispettivamente, dell'1,50 e dello 0,50 per cento. La riduzione è disposta per le cessioni di cui siano parte non solo imprese di *leasing*, ma anche fondi immobiliari chiusi, banche e intermediari finanziari, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria.

Con riguardo al riscatto è anche previsto che, per evitare una doppia imposizione, l'imposta proporzionale di registro dell'1 per cento pagata sui canoni di locazione **(54)** possa essere scomputata dalle imposte ipotecaria e catastale dovute in relazione al riscatto stesso (art. 35 comma 10-*sexies* d.l. n. 223/2006, conv. in l. n. 248/2006).

Quanto alla determinazione della base imponibile del riscatto, occorre ragionare guardando complessivamente a come è costruita la tassazione, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, dell'atto di acquisto, del contratto di locazione finanziaria, e del riscatto, tenendo presente che nell'ipotesi di fabbricati strumentali per natura l'alternativa IVA/imposta di registro è derogata.

L'Agenzia delle entrate (circolare n. 12/E cit.), infatti, proprio guardando al sistema complessivo che emerge da queste norme, ha evidenziato come questo lasci intendere che il legislatore, anche se ha ricondotto le locazioni finanziarie nel regime di tassazione indiretta previsto per le locazioni, ha tuttavia voluto dare rilievo, in sede di riscatto del bene, alla sostanza economica e quindi alla causa di finanziamento tipica del contratto di *leasing*, dato che la normativa introdotta consente di suddividere le imposte ipocatastali tra il momento di acquisto del bene da parte della società di leasing e il momento di acquisto da parte dell'utilizzatore, poiché in ciascuno dei due momenti si applicano nella misura del 50 per cento, e di sterilizzare l'imposta di registro applicata sui canoni consentendone il recupero in sede di riscatto. Con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale applicabili in sede di riscatto dell'immobile, tenendo conto di tali considerazioni si deve ritenere che la base imponibile, che ai sensi dell'articolo 51, comma 2, del 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, secondo l'Agenzia delle

entrate, l'effettivo valore di scambio attribuibile all'immobile, tenuto conto dei vincoli contrattuali che gravano su di esso.

Rispetto alle soluzioni interpretative ipotizzate dagli operatori, che erano state sostanzialmente nel senso di ritenere la base imponibile secondo alcuni, coincidente con il prezzo di riscatto del bene concesso in *leasing*, secondo altri, costituita dal valore venale del bene, l'Agenzia delle entrate sembrerebbe 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" ⁽⁵⁵⁾, che potrebbe anche non coincidere con il valore venale in comune commercio del bene immobile al momento del riscatto ⁽⁵⁶⁾.

8. I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate relativi ad alcuni problemi interpretativi: il fabbricato non ultimato

La rilevanza attribuita dalla disciplina in esame al momento dell'ultimazione della costruzione del fabbricato (o dell'intervento di recupero di cui all'art. 31 lett. c,d,e l. n. 457/1978 cit.), ha determinato un problema interpretativo in relazione all'individuazione del regime fiscale applicabile alle cessioni aventi ad oggetto fabbricati non ancora ultimati ⁽⁵⁷⁾.

La questione è stata espressamente risolta dall'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 12/E cit., nel senso di ritenere che – poiché l'art. 10 nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) cit., nell'individuare il regime IVA applicabile alla cessione di fabbricati, non tratta specificamente anche dei fabbricati "non ultimati" (diversamente da quanto invece previsto in altre normative, come ad esempio quella relativa alle cd. agevolazioni "prima casa") - «la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo ... 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».

Essendo l'operazione esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 10 nn. 8-*bis* e 8-*ter* cit., il principio di alternatività tra IVA e imposte di registro, ipotecaria e catastale è pienamente operante, per cui queste ultime sono dovute in misura fissa ⁽⁵⁸⁾.

Quanto all'individuazione della data di ultimazione della costruzione - che rappresenta, quindi, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, il momento determinante al fine della qualificazione del fabbricato ai sensi dell'art. 10 nn. 8-*bis* e 8-*ter* - la circolare n. 12/E cit. fa 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» (59).

9. (segue) gli acconti prezzo già assoggettati ad IVA

Altri problemi interpretativi sono sorti rispetto alla fase transitoria di applicazione della normativa (60).

La nuova disciplina ha determinato per alcune categorie di cessioni immobiliari uno spostamento da un regime fiscale all'altro, ossia delle cessioni immobiliari che prima della manovra cd. Visco-Bersani erano imponibili ai fini IVA, a seguito dell'entrata in vigore del decreto legge n. 223/2006 (o della legge di conversione n. 248/2006) sono diventate esenti, con conseguente applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, in deroga al principio di alternatività.

Si pensi, ad esempio, ad una cessione di fabbricato avente destinazione abitativa da parte dell'impresa costruttrice decorsi i quattro anni dalla fine dei lavori.

A fronte di queste operazioni potrebbero essere stati pagati o fatturati degli acconti prezzo in costanza della disciplina previgente, assoggettati correttamente ad IVA.

Si è posto, allora, il problema di come applicare le imposte di registro, ipotecaria e catastale al trasferimento, divenuto esente in base alla nuova normativa, senza determinare duplicazioni di imposta.

A ben vedere l'art. 6 del d.p.r. n. 633/1972, il quale indica 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 stipulazione; 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, quindi l'imposta di registro dovrebbe applicarsi limitatamente al prezzo (o al valore) residuo.

Secondo l'Agenzia delle entrate (circ. n. 12/E) «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» (61).

Per le medesime ragioni, anche se l'Agenzia non l'ha affermato espressamente, dovrebbe ritenersi che nel caso 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 lo stesso 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.

L'Amministrazione finanziaria non ha, invece, affrontato la questione relativa alla possibilità di operare la riduzione della base imponibile quando quest'ultima sia determinata con il criterio del valore catastale dell'immobile, a seguito dell'opzione da parte del soggetto acquirente per l'applicazione del cd. prezzo valore (comma 497, art. unico, l. n. 266/2005).

«Si tratta di una possibilità che non può ritenersi preclusa, per il solo fatto che parte del prezzo di trasferimento sia stato anticipatamente pagato e assoggettato ad IVA; né potrebbe ritenersi fondatamente che, in tale ipotesi, la riduzione dell'imponibile ai fini dell'imposta di registro non sia possibile, e che quindi il passaggio al "prezzo-valore" presupponga un calcolo di convenienza in termini di alternatività con la detassazione della parte di prezzo assoggettata ad IVA. Si tratta allora di individuare, una volta stabilito che il metodo del "prezzo valore" può essere applicato tenendo nel contempo conto di quanto già assoggettato ad iva, come si possano comparare termini non omogenei: da un lato gli acconti, riferiti al corrispettivo pattuito per la cessione dell'immobile (corrispettivo che, giova ricordarlo, deve comunque essere indicato in atto nella sua reale entità, sotto pena, in difetto, dell'inapplicabilità del metodo catastale), dall'altro il valore determinato sulla base della rendita catastale, che non ha riferimento al prezzo effettivo.

In mancanza di indicazioni normative e di prese di posizione espresse dell'Agenzia delle entrate, sembra corretto individuare un criterio di proporzionalità, considerando come base imponibile non l'intero valore determinato sulla base della rendita catastale, ma la percentuale di valore corrispondente alla percentuale di prezzo non assoggettata ad IVA» (62).

Nulla è detto nella circolare n. 12/E, nel paragrafo relativo agli acconti, con riferimento

alle imposte ipotecaria e catastale.

Per quanto riguarda la base imponibile di queste imposte, sembrerebbe doversi escludere la possibilità di procedere alla medesima riduzione dell'imponibile operata rispetto all'imposta di registro laddove si tenga conto del presupposto delle imposte ipotecarie e catastali - riferito alla formazione dell'atto cui è collegata la formalità di trascrizione e la voltura - e si accolga il criterio interpretativo, seguito dall'Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza di legittimità, secondo il quale il valore da sottoporre alle imposte ipotecaria e catastale è costituito solo dal valore venale attribuito ai diritti immobiliari trasferiti ⁽⁶³⁾, atteso che «l'imposta di registro e le imposte ipotecarie e catastali sono autonome da punto di vista impositivo e si caratterizzano per la diversità di oggetto; mentre la prima è dovuta per il trasferimento di ricchezza realizzato con l'atto tassato, le seconde sono correlate ai servizi resi ai fini della circolazione di beni, mediante la formalità della trascrizione e la voltura catastale» ⁽⁶⁴⁾.

Si potrebbe, tuttavia, giungere ad una diversa conclusione qualora si ritenga che «il legislatore abbia voluto che l'imposta di trascrizione sia applicata all'oggetto del tributo (trasferimento di diritti immobiliari capaci di ipoteca [o diritti reali immobiliari, a norma del t.u.]), quando si verifichi il presupposto del tributo (atto o provvedimento soggetto a trascrizione), con la stessa grandezza utilizzata per l'applicazione allo stesso oggetto delle imposte di registro o sulle successioni e donazioni» ⁽⁶⁵⁾.

Tale considerazione potrebbe indurre a giustificare l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale sulla base imponibile calcolata al netto degli acconti già assoggettati ad IVA tenuto conto altresì del principio di alternatività con l'IVA, valido anche rispetto a queste imposte (cfr. l'art. 10, comma 2, d.lgs. n. 347/1990 e la nota all'art. 1 della tariffa del medesimo d.lgs., nonché l'art. 7 della legge delega n. 825 del 1971) ⁽⁶⁶⁾. Infatti, laddove si afferma nella circolare n. 12/E cit. che la base imponibile dell'imposta di registro è calcolata al netto dell'acconto sottoposto ad IVA per evitare duplicazioni di imposta, si applica in sostanza il principio di alternatività - previsto per le operazioni imponibili IVA così come indicato dall'art. 40 d.p.r. n. 131/1986 - rispetto a quella parte dell'operazione, l'acconto, che è soggetta ad IVA *ratione temporis* e che resta autonoma. La medesima argomentazione potrebbe ritenersi valida anche per le imposte ipotecaria e catastale, quantomeno rispetto alle cessioni di fabbricati di cui al n. 8-bis per le quali il principio di alternatività suddetto è tuttora vigente.

Il rispetto del principio di alternatività dovrebbe, inoltre, indurre a ritenere le imposte ipotecaria e catastale dovute in misura fissa nell'ipotesi di cessioni di fabbricati di cui all'art. 10 n. 8-bis per le quali sia stato interamente fatturato (o pagato) il corrispettivo anteriormente all'entrata in vigore della riforma in esame, trattandosi di trasferimenti qualificabili come "soggetti all'imposta sul valore aggiunto", ai sensi dell'art. 10, comma 2, e della nota all'art. 1 della tariffa, d.lgs. n. 347/1990 cit. ⁽⁶⁷⁾

Il problema di stabilire in quale misura debbano essere applicate le imposte ipotecaria e

catastale, nel caso di prezzo già assoggettato ad IVA sotto il vigore della disciplina precedente, si pone pure nell'ipotesi di cessione di fabbricati strumentali di cui al n. 8-ter.

Si potrebbe ritenere, anche per ragioni equitative, che le imposte in esame siano dovute in ogni caso in misura fissa, applicandosi la disciplina previgente, che prevedeva il principio di alternatività.

Potrebbe, però, anche sostenersi una tesi diversa, ossia che debba farsi riferimento alla disciplina delle imposte ipotecaria e catastale vigente al momento in cui si realizza il relativo presupposto impositivo. In tal caso, allora, se la cessione ha ad oggetto un fabbricato strumentale per natura, sebbene nell'ipotesi di prezzo già fatturato essa abbia esaurito la rilevanza ai fini IVA, le imposte ipotecaria e catastale dovrebbero comunque essere applicabili nella misura complessiva del 4 per cento, perché l'attuale regime fiscale prevede espressamente il cumulo (e non l'alternatività) con l'IVA ⁽⁶⁸⁾.

Tale soluzione sembrerebbe essere quella adottata dall'Amministrazione finanziaria, la quale – esaminando il problema della misura delle imposte ipotecaria e catastale dovute per le cessioni di fabbricati strumentali per natura poste in essere con decreto di trasferimento in sede di espropriazione forzata immobiliare - ritiene debba farsi riferimento alle disposizioni normative in vigore alla data di formazione dell'atto traslativo di diritti immobiliari, cui è connessa la richiesta delle formalità di trascrizione e della voltura.

Luigi Bellini, Nicola Forte e Annarita Lomonaco

-
- 1) Artt. 4 e 5 del d.p.r. n. 633/1972.
 - 2) Artt. 2 e 3 del d.p.r. n. 633/1972.
 - 3) L'art. 1 del d.p.r. n. 633 del 1972 prevede che «l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni ...». Il requisito territoriale non sarà preso in considerazione in questa sede dandone per scontata, con riferimento agli immobili, la sussistenza.
 - 4) Tale condizione, in particolare, si verifica quando un soggetto compie con regolarità, sistematicità o ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al raggiungimento di uno scopo (cfr. R.M. n. 550326 del 29 novembre 1988).
 - 5) Nel caso che ci interessa l'immobile.
 - 6) A tal proposito vanno considerati tali non solo i beni oggetto di commercializzazione, ma anche i beni strumentali. In effetti, anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la sfera imprenditoriale attira tutti i beni inerenti all'attività esercitata, siano essi beni merce, strumentali o, più in generale, relativi all'impresa. Ad esempio, un imprenditore individuale che produce scarpe potrebbe aver acquistato per mero investimento un immobile ad uso di civile abitazione, includendolo nel patrimonio di impresa.
 - 7) Ovvero dell'arte e della professione.
 - 8) Che fa riferimento ai beni indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario tenuto a norma dell'art. 2217 del c.c.
 - 9) A tal proposito deve osservarsi come gli enti non commerciali che esercitano sia attività commerciali, sia istituzionali siano obbligati ai fini delle imposte sui redditi alla tenuta di una contabilità separata delle due attività. Il medesimo obbligo di separazione è previsto ai fini dell'IVA per l'esercizio del diritto alla detrazione di cui all'art. 19-ter del d.p.r. n. 633/1972. Pertanto dovrebbe essere relativamente agevole verificare se la cessione del bene posta in essere dall'ente non commerciale sia o meno effettuata nell'esercizio dell'attività d'impresa.

- 10)** O addirittura inesistenti.
- 11)** Sul tema Cfr. N. FORTE, *L'imprenditore agricolo: la disciplina Iva delle cessioni dei terreni edificabili*, studio n. 1/2005/T approvato dalla Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato l'11 novembre del 2005.
- 12)** Il presupposto soggettivo e l'avvenuta cessione dei beni nell'esercizio dell'attività d'impresa.
- 13)** Che, ove sussistenti in capo al cedente, influiscono sull'applicazione o meno del regime di esenzione di cui all'art. 10 del d.p.r. n. 633/1972.
- 14)** Per le operazioni esenti di cui all'art. 10 n. 27-*quinquies* non trova applicazione il principio di alternatività tra IVA e imposta di registro, ai sensi dell'art. 40 d.p.r. n. 131/1986.
- 15)** Cfr. R. PORTALE, *Imposta sul valore aggiunto*, Il Sole 24 Ore Editore
- 16)** Pertanto nel caso di un bene ricevuto in eredità, ed analogamente nel caso di un bene acquistato da un privato, la norma citata non troverà applicazione in quanto non risulta verificata la prima condizione. Infatti l'eredità e l'acquisto da privati sono operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA. La cessione effettuata da un'impresa di un immobile ad uso abitativo ed acquistato da un privato non realizza un'operazione esente ai sensi dell'art. 10, n. 27-*quinquies*) del d.p.r. n. 633/1972. Tuttavia tale esclusione non darà luogo all'imponibilità dell'operazione trovando in questo caso applicazione la diversa ipotesi di esenzione prevista dall'art. 10, n. 8-*bis*) del medesimo Decreto IVA (cfr. *infra*). Occorre poi ancora osservare come il regime IVA possa essere influenzato, per le operazioni cosiddette di autoconsumo ovvero di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, da ulteriori condizioni. In particolare l'art. 2, comma 2, n. 5) del d.p.r. n. 633/1972 esclude l'assimilazione tra le predette operazioni e le cessioni quando l'operazione riguarda "quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19". In particolare come chiarito dalla dottrina (Cfr R. PORTALE, cit.), l'assoggettabilità ad IVA non si applica e l'operazione è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta nel caso in cui non sia stata operata la detrazione integrale per qualsiasi motivo, ad esempio perché il bene è stato acquistato prima dell'entrata in vigore dell'IVA o perché l'acquisto è stato operato da un privato che non aveva assoggettato ad IVA la precedente cessione. In questi casi, cioè, per le destinazioni dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (donazione di un immobile ad un familiare utilizzato fino allora nell'esercizio d'impresa), se il bene oggetto di cessione è stato acquistato da un privato, l'operazione è fuori campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo. In buona sostanza l'operazione non rientra nella nozione di cessione ai sensi dell'art. 2 del d.p.r. n. 633/1972.
- 17)** A tal proposito un esempio significativo è rappresentato dalla cessione di "immobili strumentali per natura". Infatti dopo l'approvazione del d.l. n. 223/2006 le imposte ipotecaria e catastale si applicano – come sarà meglio precisato successivamente - nella "misura rinforzata" del 4 per cento, ma il legislatore, nel disporre l'aumento dei predetti tributi, ha richiamato espressamente solo le fattispecie di cui al n. 8-*ter*) dell'art. 10 d.p.r. n. 633/1972. Appare dunque evidente, sulla base di un'interpretazione letterale delle disposizioni richiamate, che se la ragione dell'esenzione della cessione del fabbricato trova fondamento in un'altra disposizione, come il successivo n. 27-*quinquies*), contenuto nell'art. 10, comma 1, del decreto IVA, le imposte ipotecaria e catastale continueranno ad essere applicate nella misura ordinaria del 3 per cento.
- 18)** Soprattutto ai fini delle conseguenze fiscali che ne scaturiscono
- 19)** In alternativa, però, potrebbe essere sostenuta una soluzione diversa qualora si ritenesse che i nn. 8-*bis* e 8-*ter* cit. dettino per le cessioni di fabbricati una disciplina "speciale", che rende inapplicabile la norma "generale" di cui al n. 27-*quinquies*. In buona sostanza ogni volta in cui viene effettuata una cessione di un fabbricato di tipo abitativo, ovvero avente altra natura (es. strumentale), l'interprete non dovrebbe verificare preventivamente se all'atto dell'acquisto sia stata considerata o meno in detrazione la relativa IVA. Infatti in questo caso troverebbe comunque applicazione la disciplina di cui ai citati nn. 8-*bis*), ovvero 8-*ter*) del d.p.r. n. 633/1972.
- 20)** Il d.l. n. 223/2006 cit. è intervenuto in tema di aree edificabili, anche agli effetti dell'IVA, sotto un diverso profilo. L'art. 36, comma 2, d.l. n. 223 cit., infatti, prevede che «ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo».

- 21)** Cfr. circ. 21 luglio 1989 n. 36; circ. 19 marzo 1990 n. 30; ris. 19 aprile 1991 n. 430182; G. MANDÒ – D. MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2007, 229; M. LEO – F. MONACCHI – M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, tomo I, Milano, 1999, 545.
- 22)** L'Agenzia delle entrate ha precisato che «in tal caso solo se la destinazione a ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria». Cfr. ris. 9 marzo 2007 nn. 39/E e 40/E.
- 23)** M. LEO – F. MONACCHI – M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., 546.
- 24)** Cfr. circolare 4 agosto 2006 n. 27/E, secondo la quale «la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo, adottando il medesimo criterio di tipo oggettivo elaborato in relazione alla pregressa normativa che esentava dall'IVA i soli immobili abitativi. Tale omogeneità interpretativa si rende necessaria tenuto conto che le nuove disposizioni (n. 8) e 8-ter mutuano dalla previgente formulazione dell'art. 10 n. 8) la definizione degli immobili diversi da quelli a destinazione abitativa, individuandoli nei "fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni"». Questa distinzione è mantenuta ferma anche dalla circolare n. 12/E del 1° marzo 2007 con la quale l'Agenzia delle entrate 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 dal decreto Bersani. L'Agenzia sottolinea, inoltre, come il catasto urbano acquisisce all'inventario anche porzioni immobiliari non produttive di reddito, quali i lastrici solari, e le aree urbane (indicate nella categoria F), le quali allora non essendo comprese nelle categorie catastali B, C, D ed E, che ai fini IVA identificano appunto i fabbricati strumentali, non sono interessate dalle modifiche normative introdotte dal decreto legge n. 223 e dalla relativa legge di conversione.
- 25)** Cfr. A. LOMONACO, *Il nuovo regime fiscale delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi Iva*, in *Riv. not.*, 2007, 77 ss.
- 26)** Che quindi a rigore sarebbero riconducibili all'interno della disciplina di cui all'art. 10, n. 8-ter) del d.p.r. n. 633/972.
- 27)** Un esempio potrà essere utile per meglio comprendere la rilevanza del problema. Si consideri il caso di un'impresa che ha per oggetto la costruzione e la vendita di immobili (si potrebbe obiettare che la nozione di impresa costruttrice prescinde dall'attività esercitata prevista dall'oggetto sociale. La considerazione è certamente corretta tuttavia il problema in esame riguarda i contribuenti che svolgono "professionalmente" l'attività di costruzione e rivendita dei predetti immobili). Tale impresa ha costruito una serie di uffici che, essendo riconducibili all'interno della categoria A/10, sono, in linea teorica, beni strumentali per natura. Si consideri anche che, nel caso di specie, dal momento dell'ultimazione della costruzione sono passati più di quattro anni (per la rilevanza di tale condizione nell'ambito della disciplina di cui ai nn. 8-bis e 8-ter v. *infra*, spec. paragrafi 4 e 5). L'impresa, considerando tali cespiti riconducibili all'interno della categoria dei beni merce (cioè beni che qualificano l'attività esercitata e, quindi, sono destinati alla vendita), ha effettuato l'iscrizione degli stessi in bilancio nella voce "rimanenze" che in pratica costituisce il magazzino "inventato" al termine dei vari esercizi. Occorre ora chiedersi se il comportamento assunto dall'impresa costruttrice in sede di redazione del bilancio sia decisivo al fine di individuare il corretto regime IVA applicabile. Infatti, se tali beni si considerano rientranti nella categoria dei beni merce e, quindi, si intende privilegiare la natura di cespiti non ammortizzabili (nonostante si tratti di beni non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni), riconducendo gli stessi alla disciplina di cui al n. 8-bis cit., è evidente che, decorsi quattro anni dalla costruzione degli stessi, non v'è alcuna possibilità di "sfuggire" dal regime di esenzione. Al contrario, il comportamento tenuto in sede di redazione di bilancio potrebbe essere ininfluenza laddove si ritenga rilevante - seguendo la prima interpretazione menzionata, rigorosamente ancorata al dato letterale della disposizione - solo la categoria catastale, facendo assumere ai cespiti la qualifica di beni strumentali per natura ai sensi del n. 8-ter. In tal caso il cedente potrebbe, a seguito di opzione (per maggiori approfondimenti sulla relativa disciplina cfr. *infra*, spec. paragrafo 5), continuare ad applicare l'imposta sul valore aggiunto. Oppure ancora, pur in mancanza dell'opzione, ove le cessioni fossero effettuate nei confronti di soggetti "privati", tornerebbe ad applicarsi l'IVA (ferma restando l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 4 per cento, come più diffusamente illustrato *infra*, spec. paragrafo 5).
- 28)** Fabbricati o porzione di fabbricato non "suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni".
- 29)** A, B, C, D, E ed A/10
- 30)** Non si può escludere, però, che alcuni degli immobili in questione non vengano iscritti tra le rimanenze in quanto l'impresa ha inteso effettuare un cambio di destinazione impiegando i fabbricati oggetto di costruzione

quali uffici della società. In questo caso non v'è alcun dubbio sull'applicazione della disciplina di cui all'art. 10, n. 8-ter) del d.p.r. n. 633/1972.

- 31)** La predetta circolare al capitolo I, punto 4, n. 3, recita: "Qualora oggetto del contratto sia l'acquisto di un box, purchè costituisca pertinenza dell'abitazione, il trasferimento può ritenersi compreso dalla norma agevolativa, sia che abbia luogo con lo stesso atto di acquisto della abitazione sia che avvenga mediante successivo atto separato. Le stesse considerazioni sopra esposte valgono anche, ad esempio, per le cantine, le soffitte, i posti auto in quanto pertinenze dell'immobile principale. Detto trattamento tributario si fonda sul medesimo principio già consolidato in materia di agevolazioni per l'acquisto di abitazioni non di lusso, nel senso di ammettere al trattamento fiscale di favore non solo l'oggetto principale dell'atto (abitazione), ma anche quello accessorio, connesso al primo da un vincolo pertinenziale".
- 32)** Circolare dell'Agenzia delle entrate sulle "Agevolazioni fiscali per l'acquisto della c.d. "prima casa" - art. 1, Tariffa, parte I, nota II-bis, Dpr 26 aprile 1986, n. 131, in cui si legge: "L'articolo 817 del codice civile stabilisce che: "sono pertinenze le cose destinate in modo durevole al servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla cosa. Il rapporto pertinenziale tra due beni ricorre, quindi, in presenza dei seguenti presupposti: - presupposto oggettivo, ossia la destinazione durevole e funzionale al servizio o a ornamento intercorrente fra un bene e un altro di maggior importanza (cosiddetto bene principale) per il miglior uso di quest'ultimo; - presupposto soggettivo, ossia la 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. Inoltre, in base al successivo art. 818 del codice civile, se non diversamente disposto, alle pertinenze si applica lo stesso regime giuridico stabilito per la cosa principale. Il principio civilistico trova applicazione anche ai fini fiscali: l'art. 21, comma 3 del Testo unico registro stabilisce che: "le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio o ornamento sono destinate".
- 33)** Avente ad oggetto "Decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006 e successive modifiche - Revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati (art. 35, commi da 8 a 10-sexies). Ulteriori chiarimenti".
- 34)** In tal senso T. TASSANI, *Novità Decreto Bersani. Tassazione beni strumentali - Pertinenze*, risposta a quesito 21-2007/T, in *CNN Notizie* dell'11 maggio 2007.
- 35)** Ai fini dell'imponibilità prevista dalla norma è impresa costruttrice non solo l'impresa che realizza il fabbricato con mezzi propri, pur se occasionalmente ed a prescindere dal suo oggetto sociale, ma anche quella che si avvale di imprese "terze" per l'esecuzione dei lavori. Cfr. P. PURI, *Aliquota Iva applicabile alle cessioni di immobili da parte di imprese costruttrici*, studio n. 149-bis, approvato dalla Commissione studi tributari il 17 dicembre 1993; P. PURI - N. FORTE, *Atti di trasferimento di immobili - casi particolari (d.l. 20 giugno 1996, n. 323, convertito con legge 8 agosto 1996, n. 425)*, studio n. 494-582-590 bis, approvato dalla Commissione studi tributari il 22 maggio 1997. Nello stesso senso v. Agenzia delle entrate, circ. n. 27/E cit. Cfr., altresì, R. PRAVISANO, *Le cessioni di fabbricati abitativi: aspetti applicativi. IVA ed altre imposte indirette*, in *Il Fisco*, 2006, 1-6944 ss, per un'indicazione relativa ad attività idonee a conferire, secondo l'A., la qualifica di impresa costruttrice.
- 36)** Per una compiuta ed approfondita disamina della nozione di programmi di edilizia residenziale convenzionata (condotta con riferimento all'art. 36 comma 15 d.l. n. 223/2006, convertito in l. n. 248/2006, cit., ed al comma 306 articolo unico della l. n. 296/2006 - cd. Finanziaria 2007), cfr. A. PISCHETOLA, *Ambito applicativo residuale del regime fiscale agevolativo previsto per trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati*, studio n. 64-2007/T, approvato dalla Commissione studi tributari il 20 aprile 2007.
- 37)** Secondo l'Agenzia «per 'edilizia residenziale convenzionata' s'intende quella che persegue le stesse finalità dell'edilizia sociale, ma l'operatore privato non usufruisce di contributi pubblici; il beneficio consiste nell'esonero dal pagamento della quota parte del contributo accessorio - oneri di urbanizzazione - relativa al costo di costruzione, a fronte di una convenzione con il comune che prevede prezzi di vendita e canoni di locazione. Ai fini dell'imponibilità IVA, la durata della locazione (non inferiore a quattro anni) deve essere fissata in attuazione dei 'piani di edilizia residenziale convenzionata' (articolo 17 - 18 del d.p.r. 6 giugno 2001, n. 380); la stessa deve essere rispettata dalle imprese costruttrici nella stipulazione dei relativi contratti».
- 38)** Più precisamente, tale norma prevede la stipula di una convenzione tra Comune ed il titolare del permesso di costruire per la riduzione alla sola quota degli oneri di urbanizzazione del contributo di costruzione a condizione che il titolare stesso "si impegni ...ad applicare prezzi di vendita e canoni di locazione determinati ai sensi della convenzione-tipo prevista dall'articolo 18" del medesimo T.U.

Peraltro nei lavori parlamentari, con riferimento alla modifica in esame al regime introdotto dal d.l. n. 223/2006, si legge un riferimento proprio ai "piani di edilizia residenziale convenzionata ai sensi degli articoli 17 e 18 del decreto legislativo n. 380 del 2001".

39) Una lettura dell'avverbio "successivamente" nel senso di 'in ogni tempo' (a prescindere peraltro se necessariamente o meno dopo il periodo minimo di locazione) potrebbe apparire in contrasto con il riformato sistema delle cessioni di fabbricati che prevede l'esenzione come regola e l'imponibilità come eccezione limitata alle vendite connesse cronologicamente, oltre che soggettivamente, all'attività di costruzione e ristrutturazione; benché potrebbe forse rivenirsi una giustificazione adeguata dell'eventuale eccezione al limite temporale nella considerazione che gli immobili abitativi nell'ipotesi in questione devono essere costruiti nell'ambito di convenzioni con la pubblica amministrazione che regolamentano in genere tanto la locazione quanto la cessione degli alloggi.

40) Si è posto il problema relativo all'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa agli atti di assegnazione ai soci degli alloggi da parte delle cooperative edilizie di abitazione di cui all'art. 66, comma 6-bis, d.l. n. 331/1993. Più precisamente, ai sensi di questa norma «alle società cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi disciplinati dai principi della mutualità, in conformità all'articolo 26 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni, ed iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione, si applica la seguente disciplina in materia di imposte di bollo e di registro: ... c) gli atti, documenti e registri relativi alle operazioni previste dai rispettivi statuti, per i quali sia prevista la registrazione, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa, assolta una sola volta per ciascun atto registrato, compresi i relativi allegati».

Secondo l'Agenzia delle entrate (ris. 11 luglio 2007 n. 163/E) il regime di favore di cui al citato art. 66, comma 6 bis, continua a trovare applicazione «solo nelle ipotesi in cui le assegnazioni siano soggette ad IVA», trattandosi di una disciplina che era stata prevista «in costanza della sottoposizione ad IVA delle assegnazioni di alloggi da parte di cooperative edilizie ai soci, e conseguente pagamento dell'imposta di registro in misura fissa per ciascuna assegnazione. (...) la particolare disposizione di cui all'art. 66, comma 6-bis, per le cessioni esenti ai fini IVA, appare superata alla luce del mutato trattamento tributario cui sono sottoposte le operazioni in questione, alle quali ora si applica l'imposta di registro in misura proporzionale».

Sul tema si rinvia a M. BASILAVECCHIA, *Assegnazioni alloggi da cooperative a soci; imposte di registro, ipotecaria e catastale*, risposta al quesito n. 83-2007/T (in *Cnn Notizie* del 27 luglio 2007), secondo il quale la posizione espressa da parte dell'Agenzia delle entrate non sembra condivisibile (seppur evidentemente esige cautela da parte dell'operatore giuridico), in quanto, «pur se coglie indubbiamente un modificarsi implicito dell'impatto della norma agevolativa del 1993, ne riduce eccessivamente la portata originaria, che non è solo quella di garantire una sola imposta fissa anche per pluralità di atti, ma, più a monte, è quella di assicurare che il prelievo non superi l'imposta fissa, secondo una tecnica agevolativa, che, per quanto ampia, non è affatto inconsueta a proposito di soggetti costituzionalmente tutelati quali le cooperative». Si osserva al riguardo, infatti, come «nella struttura letterale della disposizione, invero, l'inciso "assolta una sola volta per ciascun atto registrato" non esaurisce il precetto, ma lo specifica rispetto alla affermazione generale immediatamente precedente, che statuisce la applicazione della sola imposta fissa».

41) Nessuna modifica è stata apportata direttamente alla previsione di cui all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, secondo la quale l'imposta di registro è dovuta nella misura dell'1 per cento «se il trasferimento avente per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato è esente dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 8-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed è effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiara che intende trasferirli entro tre anni» (in tal caso le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa). La disposizione continua, dunque, a trovare applicazione – in presenza delle condizioni richieste – alle cessioni di cui all'art. 10 n. 8-bis cit. esenti dall'IVA ed assoggettate all'imposta di registro in misura proporzionale, in deroga al principio di alternatività ai sensi dell'art. 40 d.p.r. n. 131/1986.

Va osservato tuttavia come benché il testo della norma di cui all'art. 1 della tariffa cit. sia rimasto immutato, il relativo ambito applicativo sia attualmente più ampio perché, per effetto della nuova disciplina di cui al n. 8-bis cit., è più ampia la previsione delle fattispecie esenti dall'IVA. Più precisamente il richiamo contenuto nell'art. 1 della tariffa cit. ai trasferimenti di fabbricati (o di porzioni) esenti ai sensi dell'art. 10 n. 8-bis cit. implica la coincidenza delle fattispecie previste, e cioè, sotto il profilo soggettivo, che il soggetto cedente sia comunque qualificabile come soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sotto il profilo oggettivo, che gli

immobili trasferiti siano qualificabili come "fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al n. 8-ter" (pertanto sono comprese anche, ad esempio, le pertinenze dei fabbricati abitativi, alle quali va estesa l'applicazione della medesima disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale). Cfr. A. LOMONACO, *Cessioni di fabbricati esenti da Iva ai sensi dell'art. 10 n. 8-bis d.p.r. n. 633/1972 - applicazione dell'1% di imposta di registro*, risposta al quesito n. 79-2007/T, in *Cnn Notizie* del 13 luglio 2007.

42) Cfr. A. LOMONACO, *Applicazione delle imposte ipotecaria e catastale alla cessione di fabbricato strumentale per natura*, risposta al quesito n. 80-2007/T, in *Cnn Notizie* del 20 luglio 2007. Nello stesso senso v. Assonime, circolare 3 agosto 2006 n. 36.

43) Quanto alle espressioni utilizzate dal legislatore per indicare le operazioni in esame si osserva che «non esiste una terminologia ufficiale per classificare le operazioni IVA ed i provvedimenti legislativi non sempre sono uniformi nei loro riferimenti». Così R. PORTALE, *Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2005, 7.

44) Con riferimento a questa dichiarazione è opportuno avere presente che al momento della cessione il cessionario non è in grado di conoscere la percentuale di detrazione IVA (il cd. pro-rata) definitiva, perché questa può essere stabilita solo alla chiusura del periodo di imposta; quindi, in pratica, la dichiarazione da inserire nell'atto di cessione fa riferimento ad una percentuale di detrazione determinata in via provvisoria sulla base del pro-rata dell'anno precedente. Qualora poi, al termine del periodo di imposta, si riscontri una variazione della percentuale di detrazione determinata in via definitiva, potrebbe verificarsi che una cessione considerata al momento del rogito quale operazione esente, per effetto della predetta variazione, diventi imponible. Nel qual caso il cessionario è tenuto a comunicare al cedente, al termine del periodo di imposta, che la propria percentuale di detraibilità è risultata non superiore al 25%, per l'assoggettamento dell'operazione ad IVA (cfr. al riguardo i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, circ. n. 27/E cit.).

Per approfondimenti cfr. N. FORTE, *Il regime IVA della cessione degli immobili e delle locazioni dopo il d.l. 223/2006*, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa gli immobili*, Atti del Convegno organizzato dalla Fondazione Italiana per il Notariato, Milano, 2006, 129 ss. Per alcune obiezioni di natura funzionale al meccanismo applicativo in esame cfr. A. ZOCCALI, *Manovra bis: la riforma dell'imposizione indiretta sugli immobili*, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, 971; S. CHIRICHIGNO, *Immobili strumentali tra simmetrie IVA, fissità del registro e variazioni del "pro rata"*, in *Dialoghi*, 2007, 273 ss..

45) L'opzione è una facoltà del cedente, rispetto alla quale l'acquirente si trova in una situazione passiva, di soggezione ad un diritto potestativo della controparte. Si è osservato, però, che l'esercizio dell'opzione, determinando l'imponibilità IVA dell'operazione, potrebbe mutare il peso economico dell'operazione stessa per l'acquirente. Pertanto, in sede di contratto preliminare, l'acquirente potrebbe richiedere l'inserimento di una clausola nella quale sia prefigurato il regime fiscale del contratto definitivo. Tuttavia, poiché l'opzione deve essere manifestata, ai sensi del n. 8-ter) cit., espressamente nell'atto di cessione, ossia nel definitivo, la pattuizione inserita nel contratto preliminare non potrebbe essere opposta al fisco, rilevando solo nei rapporti fra le parti (cfr. 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 gli immobili*, cit., 102).

46) Ad esempio una delle condizioni è rappresentata dalla possibilità di esercitare l'opzione solo nell'atto di compravendita del fabbricato.

47) Pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 152 del 3 luglio 2007.

48) L'entrata in vigore della novità a partire dal 1° ottobre 2007 è prevista espressamente dall'art. 1 del D.M. del 25 maggio 2007.

49) Rendendosi successivamente non più reperibile nei confronti dell'erario.

50) Cfr art. 17, comma 5 del d.p.r. n. 633/1972.

51) In quanto il soggetto privato non può esercitare il diritto alla detrazione.

52) Analogamente, sempre sulla base di un'interpretazione letterale della norma, rimangono escluse dall'applicazione del predetto meccanismo le locazioni dei medesimi immobili anche laddove il locatore manifesti l'opzione per l'imponibilità. Invece, la fattura di riscatto dovrebbe essere emessa seguendo il regime dell'inversione contabile trattandosi della cessione di un bene immobile strumentale.

53) Senza trascurare, però, gli effetti sostanziali ai fini del versamento del tributo.

54) Alle locazioni finanziarie si applica la medesima disciplina prevista in generale per le locazioni, quindi, nel caso abbiano ad oggetto fabbricati strumentali per natura, siano esse esenti o imponibili ai fini IVA, è applicabile in ogni caso l'imposta di registro nella misura dell'1 per cento, in deroga al principio di alternatività, ai sensi dell'art. 5, comma 1, lett. a-bis, della tariffa parte prima allegata al d.p.r. n. 131/1986.

- 55)** I canoni della locazione finanziaria sono composti da una quota-capitale, la quale attiene direttamente al bene rappresentando il corrispettivo della cessione dello stesso, e da una quota-interessi, che attiene all'attività finanziaria rappresentandone il relativo compenso. Cfr. sul punto P BORIA, *Leasing nel diritto tributario*, in *Digesto IV, disc. priv.*, 518, il quale, nell'evidenziare come nella pratica possa essere non agevole determinare la misura delle singole componenti, indica, quale metodo (tra quelli a cui l'interprete potrebbe fare riferimento) per individuare la quota-interessi, il ricorso ad una media dei tassi monetari. Cfr., inoltre, Agenzia delle entrate, ris. 12 agosto 2003 n. 175/E, secondo cui «attesa la natura finanziaria dell'operazione, il pagamento del canone è considerato non proprio come corrispettivo per la locazione del bene ma piuttosto come modalità per la restituzione di un finanziamento che è pari al costo del bene (e delle spese accessorie) aumentato del compenso per l'attività del finanziatore (sotto forma d'interesse sul capitale investito)» (per una metodologia di calcolo della "quota-capitale" inclusa nel canone di locazione finanziaria si veda, altresì, Agenzia delle entrate, circ. n. 1/E del 19 gennaio 2007, con riferimento alla previsione di cui all'art. 36 comma 7-bis d.l. n. 223/2006).
- 56)** Cfr. A. LOMONACO, *Cessioni e locazioni di fabbricati dopo la manovra Visco-Bersani: le attese risposte dell'Agenzia delle entrate sulle problematiche aperte (circolare n. 12/E del 1° marzo 2007)*, in Cnn Notizie del 14 marzo 2007.
- 57)** Considerando il termine dei quattro anni quale termine finale, si era ritenuto che la cessione del fabbricato da parte dell'impresa costruttrice prima dell'ultimazione dei lavori, fosse comunque da considerare soggetta ad IVA. Era però apparso dubbio se il fabbricato in corso di costruzione, posta la residualità della categoria di cui all'art. 10 n. 8-bis) cit., dovesse essere in ogni caso considerato rientrante in quest'ultima norma (in tal senso v. M. BASILAVECCHIA, *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra IVA ed imposte sui trasferimenti della ricchezza*, cit., 113), oppure se dovesse essere classificato in base alla destinazione emergente dal progetto assentito con il titolo abilitativo edilizio. Sulla questione cfr. A. LOMONACO, *Il nuovo regime fiscale delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi Iva*, cit., 83.
- 58)** Con ciò essendo inapplicabile, evidentemente, l'imposta ipotecaria nella misura del 3 per cento di cui all'art. 1-bis della tariffa, allegata al d.lgs. n. 347/1990 cit.
- 59)** Posto che l'attuale formulazione dei numeri 8, 8-bis e 8-ter dell'art. 10 d.p.r. n. 633/1972 cit. collega al momento dell'ultimazione (della costruzione del fabbricato o al momento dell'ultimazione) degli interventi di recupero, di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e) della legge n. 457 del 1978, il regime IVA applicabile, l'Agenzia delle entrate precisa anche, con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione, 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. Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento perché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione. Se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire o è stata presentata la denuncia di inizio attività ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione».
- 60)** Su alcune questioni di diritto transitorio - legate alla fase antecedente all'entrata in vigore della legge di conversione del d.l. n. 223/2006 che ha apportato a quest'ultimo diverse modifiche - è intervenuta la legge finanziaria per il 2007. Il comma 292, articolo unico, l. n. 296/2006, da un lato, ha fatto salvi gli effetti prodotti dall'applicazione delle norme del decreto n. 223 oggetto di mancata conversione, salvaguardando così il trattamento applicato alle operazioni immobiliari poste in essere tra il 4 luglio e l'11 agosto 2006; dall'altro lato, con riferimento ai fabbricati strumentali per natura ceduti (o locati) fra il 4 luglio e l'11 agosto 2006 in regime di esenzione, ha previsto la possibilità per il cedente di optare per l'applicazione dell'IVA, compensando per le cessioni l'imposta di registro già versata con i maggiori importi dovuti per le imposte ipotecaria e catastale, ferma restando la possibilità di chiedere il rimborso.
- 61)** In tal senso si era espressa già la circ. 182 del 1996 con riferimento alla disciplina transitoria in occasione dei precedenti interventi normativi sul regime fiscale delle cessioni di fabbricati a destinazione abitativa da parte di soggetti passivi IVA.
- 62)** Così M. BASILAVECCHIA, *Alternatività IVA-registro in caso di sopravvenute modifiche normative dopo il pagamento di acconti assoggettati ad IVA*, risposta a quesito n. 133-2007/T, in Cnn Notizie del 10 agosto 2007, ove si riporta il seguente esempio: «si ipotizzi un corrispettivo di 250.000€ per la cessione del fabbricato abitativo, di cui 100.000€ assoggettati ad IVA per effetto dell'erogazione di anticipi sul prezzo, anteriori alle modifiche di cui al d.l. 223/2006. In applicazione del criterio recepito dalla recente circolare ministeriale, la base

imponibile ai fini dell'imposta di registro sarebbe pari a 150.000 €, pari al 60% del corrispettivo complessivo pattuito. Optando per l'applicazione del "prezzo valore", il valore "catastale" andrebbe ridotto al 60%, conservando così perfettamente la proporzionalità e rendendo del tutto neutra la scelta del metodi di determinazione dell'imponibile (ad es., "prezzo valore" pari a 150.000€, da considerare imponibile solo per il relativo 60%, pari a 90.000)».

Si osserva, peraltro, che l'Amministrazione finanziaria ha fatto ricorso ad un calcolo percentuale per la determinazione dell'imponibile sulla base del valore catastale nell'ipotesi di divisione con conguagli superiori al 5 per cento della quota di diritto (v. ris. n. 136/E del 14 giugno 2007).

- 63)** Ai sensi dell'art. 2, comma 1 – richiamato dall'art. 10 – d.lgs. n. 347/1990 «l'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni». Il rinvio all'imposta di registro (o di successione) è da intendersi, secondo la tesi accolta anche dall'Amministrazione finanziaria, limitato alle norme sulla valutazione in senso stretto (sul punto cfr. A. FEDELE, *Ipoteca* (dir. trib.), in *Enc. Dir.*, XXII, 1972, 857). La questione è stata approfondita in particolare in relazione all'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali agli atti di cessione e conferimento di aziende ed immobili. Cfr. S. DUS, *La «base imponibile» dei conferimenti di immobili ai fini delle imposte ipotecarie e catastali*, in *Dir. e prat. trib.*, 1992, I, 1481 ss.
- 64)** Circ. 30 maggio 2005 n. 25/E; e nello stesso senso ris. 5 ottobre 2005 n. 145/E.
- 65)** Così CARDARELLI, *Ipotecarie (imposte)*, in Dig. IV, disc. priv., sez. comm., VII, Torino, 1992, 567 ss. Cfr. altresì S. DUS, *La «base imponibile» dei conferimenti di immobili ai fini delle imposte ipotecarie e catastali*, cit., 1481 ss.; PORCARO, *La (presunta) irrilevanza delle passività dell'azienda ceduta nell'imposta ipotecaria e catastale*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, II, 56 ss..
- 66)** Sul principio di alternatività e le relative deroghe, cfr. M. BASILAVECCHIA, *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra IVA ed imposte sui trasferimenti della ricchezza*, cit., 101 ss.
- 67)** Infatti, «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» (circ. n. 12/E cit., paragrafo 12).
- 68)** Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra IVA ed imposte sui trasferimenti della ricchezza*, cit., 107.