

# Studio Notarile Rizzi

36100 Vicenza Piazza Matteotti 31

e-mail: grizzi.2@notariato.it

## IL NUOVO REGIME FISCALE DEGLI ATTI IMMOBILIARI DOPO LA LEGGE 4 agosto 2006 n. 248

### GUIDA OPERATIVA

(aggiornata al 5 marzo 2007)

#### TRATTAMENTO FISCALE DEGLI ATTI IMMOBILIARI

		i. registro	i. trascrizione	i. catastale
compravendita	abitazioni PRIMA CASA (1) non soggette ad I.V.A. e/o esenti I.V.A.	3%	€ 168,00	€ 168,00
compravendita	Abitazioni no prima casa non soggette e/o esenti I.V.A. e fabbricati strumentali per natura (2) non soggetti ad I.V.A.	7%	2%	1%
compravendita	Fabbricati strumentali per natura (2) esenti I.V.A.	€ 168,00 (3)	3% (4)	1% (4)
compravendita	terreni edificabili, non soggetti ad I.V.A., e terreni diversi da quelli agricoli	8%	2%	1%
compravendita	terreni agricoli (senza benefici fiscali)	15%	2%	1%
compravendita	terreni agricoli con benefici fiscali P.P.C o I.A.P equiparato (5).	€ 168,00	€ 168,00	1%
compravendita	terreni agricoli a I.A.P. non equiparato PPC (6)	8%	2%	1%
compravendita	terreni edificabili e fabbricati diversi da quelli strumentali per natura (2) soggetti ad I.V.A. (7)	€ 168,00	€ 168,00	€ 168,00
compravendita	Fabbricati strumentali per natura (2) soggetti ad I.V.A.	168,00	3% (4)	1% (4)
compravendita	fabbricati diversi da quelli strumentali (2) esenti da I.V.A. destinati alla rivendita entro 3 anni (8)	1%	168,00	168,00
compravendita	beni culturali soggetti a vincolo ex dlgs 42/2004 (non soggetti e/o esenti da I.V.A.)	3%	2%	1%
divisione	sulla massa (senza conguagli superiori al 5% del valore della quota di diritto)	1%	€ 168,00	€ 168,00

**Note:**

(1) Per poter usufruire delle agevolazioni **prima casa** l'acquirente deve dichiarare in atto:

- di avere la propria residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato, ovvero di voler stabilire la propria residenza in detto Comune entro diciotto mesi dalla data dell'atto di acquisto, ovvero di svolgere la propria attività in detto Comune (le agevolazioni sono estese anche a cittadini italiani che risiedono all'estero che acquistano l'immobile come prima casa sul territorio italiano o di cittadini italiani che lavorano all'estero per immobili siti nel luogo ove ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipendono)

- di non essere titolare esclusivo (né in comunione col proprio coniuge) dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune ove è ubicato l'immobile acquistato

- di non essere titolare, neppure per quote (e neppure in regime di comunione legale dei beni col proprio coniuge) su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata con le agevolazioni disposte dalle norme richiamate dall'art. 1 – nota II – bis Tariffa Parte I allegata al D.P.R. 131/1986 ossia con le agevolazioni prima casa.

**N.B.:** le agevolazioni prima casa si estendono alle pertinenze (anche se acquistate con atto separato) ma **limitatamente** ad una sola unità catastalmente classata come C/6 (autorimessa, posto auto) e ad una sola unità catastalmente classata come C/2 (cantina, deposito ecc.)

(2) sono *fabbricati strumentali per natura* quelli che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, e che rientrano nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10)

(3) se si tratta di cessione di immobile strumentale per natura esente da I.V.A. ex art. 10 primo co. n. 8ter D.P.R. 633/1972, l'imposta di registro si applica in misura fissa (€ 168,00) (vedi Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 paragrafo 2.1)

(4) Nel caso gli acquirenti siano *fondi immobiliari chiusi* ovvero *imprese di locazione finanziaria, banche e intermediari finanziari*, limitatamente per queste ultime all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, l'imposta di trascrizione si applica con l'aliquota ridotta **dell'1,5%** e l'imposta catastale si applica con l'aliquota ridotta **dello 0,5%** (tale riduzione di aliquote si applica dal **1 ottobre 2006**)

(5) tali agevolazioni spettano sia al *coltivatore diretto* che all'*I.A.P.* (imprenditore agricolo professionale) ed alle *società agricole* di cui all'art. 2 dlgs 99/2004 modificato con dlgs 101/2005 purchè l'I.A.P. o i soggetti persone fisiche qualificanti le società agricole come IAP siano iscritti alle gestione previdenziale ed assistenziale; per usufruire delle agevolazioni deve essere esibito alla registrazione l'apposito certificato da rilasciarsi dall'I.P.A.

(6) tali agevolazioni spettano all'*I.A.P.* (imprenditore agricolo professionale) ed alle *società agricole* di cui all'art. 2 dlgs 99/2004 modificato con dlgs 101/2005 qualora l'I.A.P. o i soggetti persone fisiche qualificanti le società agricole come IAP NON risultino iscritti alle gestione previdenziale ed assistenziale; per usufruire delle agevolazioni deve essere esibito alla registrazione l'apposito certificato da rilasciarsi dall'I.P.A. a meno che l'acquirente non dichiari di voler acquisire la qualifica di I.A.P. entro 3 anni dalla stipula dell'atto.

(7) **I.V.A.** va corrisposta all'impresa cedente (sarà **del 4%** per l'acquisto prima casa di abitazione, **del 10%** per l'acquisto di abitazioni non di lusso e no prima casa, **del 10%** per unità non abitative in fabbricati con i requisiti della cd. "*legge Tupini*" (più del 50% a destinazione abitativa meno del 25% a negozi) e **del 20%** per tutti gli altri beni, edifici, comprese abitazioni di lusso, e/o terreni edificabili). Per l'individuazione delle operazioni soggette ad I.V.A. vedi capitolo 1 della guida operativa.

(8) a sensi dell'art. 1 tariffa parte prima allegata al DPR 131/1986, per avvalersi del trattamento fiscale in questione, l'acquirente deve essere impresa avente per oggetto esclusivo o principale la rivendita di beni immobili e nell'atto di acquisto deve dichiarare che intende trasferire l'immobile acquistato entro i successivi tre anni. Oggetto di trasferimento debbono essere fabbricati o porzioni di fabbricati diversi da quelli strumentali di cui all'art. 10 primo comma n. 8ter DPR 633/1972 (vedi precedente nota 2) posto che l'art. 1 tariffa parte prima allegata al DPR 131/1986 si riferisce ai soli fabbricati esenti da I.V.A. di cui all'art. 10 primo comma n. 8bis del DPR 633/1972.

<b>GUIDA OPERATIVA - SOMMARIO</b>		
<b>capitolo</b>	<b>argomento</b>	<b>pagina</b>
1	Disciplina I.V.A. e tassazione degli atti traslativi	3
2	Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale	21
3	Area Edificabile	37

# **CAPITOLO 1**

## **DISCIPLINA I.V.A. e TASSAZIONE DEGLI ATTI TRASLATIVI**

**Il cd. decreto Bersani (D.L. 4 luglio 2006 n. 223 convertito con legge 4 agosto 2006 n. 248)** ha profondamente modificato la disciplina in tema di tassazione degli atti traslativi di immobili **da parte di soggetti operanti nell'ambito I.V.A.**

Mentre in precedenza la regola, ai fini dell'imponibilità dell'I.V.A., era che dette cessioni dovessero considerarsi sempre soggette ad I.V.A. salvo che nei casi in cui espressamente veniva sancita l'esenzione dall'I.V.A. (e salvi sempre i casi di esclusione dall'I.V.A. come ad esempio per i terreni non suscettibili di destinazione edificatoria), dopo il decreto Bersani la regola è esattamente all'opposto: le cessioni di immobili debbono considerarsi sempre esenti da I.V.A. salvo che nei casi in cui la legge sancisca l'assoggettamento ad I.V.A. (e salvi sempre i casi di esclusione dall'I.V.A.)

**Il decreto** ha ora fissato diversi presupposti ai fini dell'imponibilità/esenzione I.V.A. a seconda che si tratti di

- **beni strumentali** di cui **all'art. 10 comma 1 n. 8 ter** del DPR 633/1972 (di seguito più brevemente "*8ter*")
- **beni diversi da quelli strumentali** di cui **all'art. 10 comma primo n. 8bis DPR 633/1972**, (di seguito più brevemente "*8bis*")

Ma non solo, il decreto ha pure modificato la disciplina in tema di **imposte di trascrizione e catastale**:

**L'art. 35 comma 8bis** del DL. Bersani ha, infatti, previsto l'applicazione:

- **dell'imposta catastale nella misura del 1%**
- **dell'imposta di trascrizione nella misura del 3%**

(salvo la riduzione in caso di locazioni finanziarie) per i soli trasferimenti **da parte di imprese** aventi per oggetto **BENI STRUMENTALI** (le norme richiamano infatti soltanto i beni di cui **all'art. 10 comma 1 n. 8 ter** del DPR 633/1972) sia che si tratti di cessioni **ESENTI** da ad I.V.A. che di cessioni invece **soggette ad I.V.A.** (con ciò derogando al principio dell'alternatività)

Nessuna modifica invece è stata apportata per quanto riguarda l'imposta di trascrizione e catastale se oggetto di trasferimento **sono i beni di cui all'art. 10 comma primo n. 8bis DPR 633/1972**, (ossia *i fabbricati diversi da quelli di cui al n. 8ter e quindi diversi da quelli strumentali*) per i quali pertanto si applicano le imposte proporzionali (nelle misure dell'1% e del 2%) se le cessioni sono ESENTI da I.V.A. ovvero le imposte fisse se le cessioni sono SOGGETTE ad I.V.A. (in ottemperanza al principio dell'alternatività)

Pertanto a seguito del decreto Bersani **diversa è la disciplina** applicabile agli immobili strumentali di cui *all'8ter* rispetto a quella applicabile agli immobili diversi da quelli strumentali e di cui *all'8bis* e ciò:

- sia per quanto riguarda *presupposti per l'applicazione dell'I.V.A.*
- sia per quanto riguarda **le imposte di trascrizione e catastale**

**Questo pertanto è il nuovo quadro normativo**, successivamente all'entrata in vigore del decreto Bersani (ed ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con le Circolari n. 27/E del 4 agosto 2006 e n. 12/E del 1 marzo 2007):

**a) sono soggette ad I.V.A.**, le cessioni fatte da imprese ed aventi per oggetto:

- **aree edificabili** (in base allo strumento urbanistico generale ADOTTATO dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo)

- **fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali** (1) che siano stati costruiti dalla impresa venditrice (in proprio o tramite appalto) (2), purchè la cessione avvenga entro i 4 anni dalla ultimazione della costruzione ovvero siano stati oggetto di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione da parte dell'impresa venditrice (in proprio o tramite appalto) purchè la cessione avvenga entro i 4 anni dalla ultimazione dell'intervento

- **fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali** (1) che siano stati costruiti dalla impresa venditrice (in proprio o tramite appalto) (2), anche se la cessione avvenga DOPO i 4 anni dalla ultimazione della costruzione ovvero siano stati oggetto di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione da parte dell'impresa venditrice (in proprio o tramite appalto) ANCHE se la cessione avvenga DOPO i 4 anni dalla ultimazione dell'intervento, PURCHE' detti fabbricati siano stati LOCATI per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata (*modifica introdotta dall'art. 1 comma 330 legge 296/2006*)

**Tassazione dell'atto traslativo:** imposta registro €. 168,00; imposta di trascrizione: €. 168,00; imposta catastale €. 168,00;

**b) sono, inoltre, soggette ad I.V.A.** le cessioni fatte da imprese ed aventi per oggetto **fabbricati strumentali** (ossia *fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10*)(1) qualora:

- si tratti di cessioni eseguite dalle imprese costruttrici entro i 4 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione (eseguiti dalla impresa venditrice in proprio o mediante appalto) o dalle imprese che vi hanno effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, entro i 4 anni dall'ultimazione dell'intervento (eseguito dalla impresa venditrice in proprio o mediante appalto)

- si tratti di cessioni eseguite nei confronti di soggetti passivi I.V.A. con diritto alla detrazione I.V.A. in percentuale pari o inferiore al 25% (banche, assicurazioni ecc.) (3)

- si tratti di cessioni nei confronti di "privati" ossia di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professione privi quindi del diritto alla detrazione dell'I.V.A. (4);

- si tratti di cessioni per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'applicazione dell'I.V.A. (5)

**Tassazione dell'atto traslativo:** imposta registro €. 168,00; imposta di trascrizione: **3%**; imposta catastale **1%**

Nel caso gli acquirenti di immobili strumentali siano fondi immobiliari chiusi ovvero imprese di locazione finanziaria, banche e intermediari finanziari, limitatamente per queste ultime all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, l'imposta di trascrizione si applica con l'aliquota ridotta **dell'1,5%** e l'imposta catastale si applica con l'aliquota ridotta **dello 0,5%** (tale riduzione di aliquote si applica dal **1 ottobre 2006**)

**c) sono esenti I.V.A.** ex art. 10. primo comma, nn. 8, 8bis, 8ter D.P.R. 633/1972 così come modificato dall'art. 35 comma ottavo citata *legge 248/2006 di conversione del D:L. 223/2006*, **tutte le altre cessioni** (non rientranti nelle fattispecie di cui ai precedenti punti a e b) Ad esempio sono cessioni **esenti I.V.A.:**

1) *le cessioni aventi per oggetto fabbricati diversi da quelli strumentali poste in essere da imprese diverse da quelle costruttrici o da quelle che vi abbiano effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione;*

2) *le cessioni aventi per oggetto fabbricati diversi da quelli strumentali poste in essere dalle imprese costruttrici o da quelle che vi hanno effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, dopo 4 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o dell'intervento di recupero;*

3) *le cessioni di fabbricati strumentali per le quali l'impresa cedente, nell'atto di cessione non abbia manifestato l'opzione per l'imposizione I.V.A. qualora:*

- si tratti di cessioni poste in essere da **imprese diverse da quelle costruttrici** o da quelle che vi abbiano effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione;
- si tratti di cessioni poste in essere dalle **imprese costruttrici** o da quelle che vi hanno effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, dopo 4 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o dell'intervento di recupero;
- si tratti di cessioni eseguite nei confronti di soggetti passivi I.V.A. con diritto alla detrazione I.V.A. in percentuale superiore al 25% (3)

**Tassazione dell'atto traslativo:**

**EDIFICI AD USO ABITATIVO** (prima casa): imposta registro: 3%; imposta di trascrizione: €. 168,00; imposta catastale €. 168,00;

**EDIFICI AD USO ABITATIVO** (no prima casa): imposta registro: 7%; imposta di trascrizione: 2%; imposta catastale: 1%;

**EDIFICI AD USO ABITATIVO** (con vincolo culturale): imposta registro: 3%; imposta di trascrizione: 2%; imposta catastale: 1%;

**IMMOBILI STRUMENTALI:** imposta registro €. 168,00 (6); imposta di trascrizione: **3%**; imposta catastale **1%**

Nel caso gli acquirenti di immobili strumentali siano fondi immobiliari chiusi ovvero imprese di locazione finanziaria, banche e intermediari finanziari, limitatamente per queste ultime all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, l'imposta di trascrizione si applica con l'aliquota ridotta **dell'1,5%** e l'imposta catastale si applica con l'aliquota ridotta **dello 0,5%** (tale riduzione di aliquote si applica dal **1 ottobre 2006**)

**IMMOBILI DESTINATI ALLA RIVENDITA ENTRO 3 ANNI:** imposta registro: 1%; imposta di trascrizione: €. 168,00; imposta catastale €. 168,00 ;

A sensi dell'art. 1 tariffa parte prima allegata al DPR 131/1986, per avvalersi del trattamento fiscale in questione, l'acquirente deve essere impresa avente per oggetto esclusivo o principale la rivendita di beni immobili e nell'atto di acquisto deve dichiarare che intende trasferire l'immobile acquistato entro i successivi tre anni. Oggetto di trasferimento debbono essere fabbricati o porzioni di fabbricati diversi da quelli strumentali di cui all'art. 10 primo comma n. 8ter DPR 633/1972 (vedi precedente nota 2) posto che l'art. 1 tariffa parte prima allegata al DPR 131/1986 si riferisce ai soli fabbricati esenti da I.V.A. di cui all'art. 10 primo comma n. 8bis del DPR 633/1972.

**OPERAZIONI LEASING** aventi per oggetto immobili strumentali (1):

Atti di acquisto da parte dell'impresa di leasing:

- **da privato:** registro 7%; trascrizione: 2%; catastale 1%
- **da impresa (soggetto e/o esente I.V.A.):** registro €. 168,00; trascrizione: 3% o 1,5% (dal 1 ottobre 2006); catastale 1% o 0,5% (dal 1 ottobre 2006)

Canoni di locazione finanziaria:

- *imposta di registro nella misura dell'1% (anche se assoggettati ad I.V.A.)*

Atti di riscatto:

- **se soggetto I.V.A.:** registro €. 168,00; trascrizione: 3% o 1,5% (dal 1 ottobre 2006); catastale 1% o 0,5% (dal 1 ottobre 2006)
- **esente I.V.A.:** registro €. 168,00; trascrizione: 3% o 1,5% (dal 1 ottobre 2006); catastale 1% o 0,5% (dal 1 ottobre 2006)

N.B.: in sede **di riscatto** di fabbricato strumentale l'imposta proporzionale di registro dell'1% pagata sui canoni di locazione finanziaria può essere portata a scomputo delle imposte di trascrizione e catastale dovute per il riscatto.

**Le locazioni di immobili strumentali**, ancorché assoggettate ad I.V.A., sono soggette ad imposta proporzionale di registro nella misura dell'1% (le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche **all'affitto di aziende** il cui valore sia costituito, per oltre il 50%, dal valore normale di fabbricati)

**Note:**

(1) Giusta quanto precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006: "per un corretto inquadramento delle nuove disposizioni è utile premettere che 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". Nella categoria degli immobili abitativi rientrano pertanto i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10".

(2) Giusta quanto precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 "in base ai criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa in relazione al previgente regime di tassazione degli immobili (Circolare 11 luglio 1996 n. 182/E) si deve ritenere che ai fini dell'imponibilità prevista dalla norma possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi" oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori"

(3) Giusta quanto precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 "per consentire la corretta applicazione della norma, nell'atto deve essere riportata menzione della dichiarazione con cui il cessionario comunica al cedente se la propria percentuale di detraibilità superi o meno il 25%."

(4) Giusta quanto precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 "anche in questo caso la previsione di assoggettamento ad IVA è obbligatoria e riguarda i soggetti che, in quanto consumatori finali, non hanno diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta loro addebitata in via di rivalsa. A tal fine, nell'atto deve essere riportata menzione della dichiarazione resa dal cessionario attestante che lo stesso non agisce nell'esercizio di impresa arte o professione. Per gli enti che svolgono sia attività rilevante ai fini IVA che attività esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta, nell'atto deve essere dichiarato che l'acquisto è effettuato in relazione allo svolgimento della attività non commerciale."

(5) Giusta quanto precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 l'opzione per l'assoggettamento della cessione ad I.V.A. deve risultare da apposita dichiarazione riportata nell'atto di vendita. Altrimenti in assenza di una espressa manifestazione di volontà di applicare l'imposta, da riportare in atto, è previsto, quale regime naturale dell'operazione, quello di esenzione dall'IVA. L'opzione per l'imponibilità, essendo vincolata all'atto di trasferimento, ha effetto per le sole cessioni contemplate nell'atto stesso."

(6) Giusta quanto precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006 per le cessioni di immobili strumentali "l'imposta di registro è applicabile in modo uniforme, nella misura fissa di euro 168, sia per le cessioni assoggettate ad IVA che per quelle esenti dall'imposta. In attuazione del principio di alternatività IVA/Registro, previsto dall'art. 40 del dpr 131 del 1986, considerato che in entrambe le ipotesi si tratta di operazioni che rientrano nell'ambito applicativo dell'I.V.A."

## **I BENI STRUMENTALI**

Come già ricordato a seguito del decreto Bersani **diversa è la disciplina** applicabile agli immobili strumentali di cui all'8ter rispetto a quella applicabile agli immobili diversi da quelli strumentali e di cui all'8bis e ciò:

- sia per quanto riguarda i presupposti per l'applicazione dell'I.V.A. (ad esempio l'opzione di assoggettamento all'I.V.A. è possibile solo per gli immobili strumentali di cui all'8ter)
- sia per quanto riguarda **le imposte di trascrizione e catastale**

Ma quando un bene può considerarsi **strumentale** tale da rientrare nell'ambito applicativo dell'8ter?

Secondo le definizioni correnti, si considerano strumentali quei beni **che vengono utilizzati o che sono utilizzabili** per l'esercizio di un'attività di impresa. In particolare si distingue tra:

- **beni strumentali per destinazione** (ossia i beni che sono effettivamente utilizzati per l'esercizio dell'impresa)
- **beni strumentali "per natura"** (ossia i beni aventi finalità produttive e che non possono essere destinati a diverse utilizzazione senza radicali trasformazioni, **beni considerati strumentali a prescindere dalla loro effettiva utilizzazione** per l'esercizio delle attività di impresa)

La Circolare dell'AGENZIA DELLE ENTRATE n. 27/E del 4 agosto 2006, al riguardo, così stabilisce: "**Per un corretto inquadramento delle nuove disposizioni è utile premettere che 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 progressiva 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".**

Nella categoria degli immobili abitativi rientrano pertanto i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10".

Il criterio suggerito da detta Circolare, peraltro, non appare del tutto corretto, in quanto la **classificazione catastale non è sempre indice di "strumentalità" del bene** secondo le definizioni sopra riportate (si pensi ad un garage classificato nella categoria C/6 o ad un magazzino classificato nella categoria C/2)

Anche il richiamo alla precedente normativa non convince:

- in precedenza (art. 10 n. 8bis) **l'esenzione era prevista esclusivamente** per "gli immobili a destinazione abitativa": e quindi era logico riferirsi agli immobili catastalmente classificati o classificabili nella categoria A (escluso A/10) posto che nelle altre categorie non trovano posto i fabbricati ad uso "abitativo".
- Con il DL Bersani *l'8bis* non fa più riferimento, come prima, ai soli "immobili a destinazione abitativa" ma fa riferimento ai "fabbricati diversi da quelli dell'8ter" (ossia ai fabbricati strumentali): se il legislatore ha modificato la terminologia è perché, evidentemente, nel **nuovo 8bis** ha voluto ricomprendere una categoria di immobili **più ampia** rispetto al passato: ossia tutti gli immobili che non possano definirsi strumentali e pertanto non solo gli "immobili a destinazione abitativa"

Pertanto se si considera che:

- *l'8ter* si riferisce specificatamente ai **beni strumentali** (siano essi strumentali "per natura" o strumentali "per destinazione") e non a tutti i beni classificati o classificabili catastalmente nelle categorie B, C, D, E e A/10;
- che *l'8ter*, in particolare, **non si riferisce, in via residuale e per esclusione**, a tutti i "fabbricati diversi da quelli abitativi" (ciò che la Circolare dell'Agenzia delle Entrate invece finisce col dire) ma si riferisce **espressamente ed in positivo "ai fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni"**;
- che la "strumentalità" è pertanto un requisito **la cui sussistenza condiziona l'applicabilità dell'8ter** e non è detto che lo stesso ricorra sempre in presenza di fabbricati diversi da quelli classificati o classificabili nella categoria A (escluso l'A/10);
- che certamente vi sono categorie catastali che identificano dei **beni strumentali per natura** (si pensi alle categorie D/1, D/2, ecc.) ma per determinate categorie (ad esempio **C/2 o C/6** come già ricordato) la strumentalità va verificata nel caso concreto, non costituendo una caratteristica implicita del bene.
- che la **norma di carattere "residuale"** non è *l'8ter bensì l'8bis*

da tutto ciò ne consegue che:

**a) rientrano nell'ambito di applicazione dell'8ter (ai fini dei presupposti per l'assoggettamento all' I.V.A. e delle imposte di trascrizione e catastale) i fabbricati che:**

- possano essere considerati **strumentali per destinazione** (in quanto **effettivamente utilizzati** nell'esercizio dell'attività di impresa della parte venditrice) **o per natura** (in quanto **utilizzabili per l'attività di impresa a prescindere dalla loro effettiva destinazione**)
- che siano classificati o classificabili nelle categorie catastali B, C, D ed E o A/10

**b) rientrano nell'ambito di applicazione dell'8bis (ai fini dei presupposti per l'assoggettamento all' I.V.A. e delle imposte di trascrizione e catastale):**

- **i fabbricati abitativi** che siano classificati o classificabili nelle categorie catastali "A" (escluso l'A/10)

- i fabbricati che non possano essere considerati **strumentali nè per destinazione** (in quanto non destinati all'esercizio dell'attività di impresa della parte venditrice) **nè per natura** (in quanto utilizzabili anche per destinazioni diverse dall'attività di impresa) **benchè classificati o classificabili in categorie catastali diverse dalla "A"** (escluso l'A/10)

E che vi siano immobili non classificati in categoria catastale "A" ma considerati diversi dai **beni "strumentali"** (destinati ad attività produttive) è confermato dalla **normativa in tema di agevolazione prima casa**, ove sono ammesse al trattamento fiscale agevolato anche le pertinenze classificate in categoria C/6 e C/2 **ed anche** se trasferite con atto autonomo. Ad accogliere la tesi della Circolare 27/E bisognerebbe ora escludere dalle agevolazioni tali beni (come si potrebbero concepire delle agevolazioni per l'acquisto di abitazione per dei beni strumentali???) beni da assoggettare invece alla disciplina dell'8ter in contrasto con precise e specifiche disposizioni di legge.

A tal fine non può non riconoscersi **un certo "peso" al titolo edilizio**.

Si pensi **ad un'unità categoria C/6** (non utilizzata dalla parte venditrice per l'esercizio della propria attività di impresa)

Se la stessa fa parte di un fabbricato assentito con titolo edilizio che prevede **una destinazione "industriale"** detta unità dovrà considerarsi "**strumentale per natura**" e quindi assoggettata alla disciplina **di cui all'8ter**.

Se la stessa, invece, fa parte di un fabbricato assentito con titolo edilizio che prevede **la destinazione "residenziale"** deve escludersi la strumentalità per natura e quindi l'assoggettamento alla disciplina **di cui all'8ter**.

Una delle domande più ricorrenti, dopo l'entrata in vigore del decreto Bersani, ha riguardato proprio la disciplina applicabile nel caso di **cessione da parte di impresa costruttrice di un box auto (cat. Catastale C/6)** costruito da meno di 4 anni (**cessione come tale soggetta ad I.V.A.**).

Si applicheranno:

- *imposta registro: fissa trascrizione: fissa catastale: fissa* (disciplina dei beni di cui *all'8bis*)

**ovvero**

- *imposta registro: fissa trascrizione: 3% catastale: 1%?* (disciplina dei beni di cui *all'8ter*)

Al quesito si era risposto nel senso dell'applicabilità della disciplina *dell'8bis* per cui:

- nel caso di cessione da parte di impresa costruttrice di un box auto (cat. C/6) costruito da meno di 4 anni, qualora lo stesso sia ricompreso in fabbricato assentito dal titolo edilizio con destinazione residenziale, si applicheranno (oltre all'I.V.A.) **le imposte di registro, di trascrizione e catastale in misura fissa**.

- nel caso di cessione da parte di impresa costruttrice di un box auto (cat. C/6) costruito da oltre 4 anni, ovvero da parte di impresa non costruttrice, il trasferimento **sarà esente I.V.A.** (senza possibilità di opzione essendo questa limitata ai beni di cui *all'8ter*) e soggetto alle imposte proporzionali di registro (7%) trascrizione (2%) e catastale (1%) (salvo agevolazioni prima casa)

La conclusione cui si era già giunti trova ora l'autorevole conferma dell'Agenzia delle Entrate, la quale, con la **Circolare n. 12/E del 1 marzo 2007** ha, per gli immobili classificati nelle categorie C/2 e C/6, meglio chiarito la propria posizione, modificando la tesi, rigidamente incardinata sulla distinzione collegata alla sola classificazione catastale, in precedenza manifestata nella *Circolare n. 27/E del 4 agosto 2006* sopra richiamata. Con la circolare del 2007, l'Agenzia delle Entrate, preso atto della differente disciplina ora applicabile agli immobili a destinazione abitativa rispetto a quella applicabile agli immobili strumentali, afferma che:

"occorre **riservare particolare attenzione** al trattamento applicabile alle cessioni di unità immobiliari che, **ancorché 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'articolo 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'articolo 817 del codice civile, ricorre in presenza del **requisito oggettivo** (consistente nella destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o ad ornamento di un altro, c.d. bene principale) e **del requisito soggettivo** (consistente nella volontà del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale), **è necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione.**

La sussistenza **di tale nesso**, alla luce dei criteri previsti dal codice civile, **consente di estendere alla pertinenza l'applicazione della medesima disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale**, sia nell'ipotesi in cui questo e la pertinenza siano oggetto del medesimo atto di cessione sia nell'ipotesi in cui i due beni **siano ceduti con atti separati.** Tale qualificazione tipologica, tuttavia **non comporta che venga meno la autonoma rilevanza** fiscale dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza, rispetto alla quale, pertanto, **devono essere verificati i presupposti oggettivi e soggettivi** che determinano il trattamento fiscale in concreto applicabile alla operazione (quali, per l'imponibilità ad IVA, la cessione del fabbricato da parte dell'impresa costruttrice entro quattro anni dalla ultimazione).

Ad esempio, il trattamento applicabile alla cessione di un box destinato a pertinenza di un immobile abitativo è determinato in base alla disciplina dettata per i fabbricati appartenenti alla categoria catastale A (esclusa A10), ma l'operazione risulterà in concreto rientrante **nel regime di esenzione IVA**, con applicazione dell'imposta di registro delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale (rispettivamente del sette per cento e del tre per cento, in assenza di agevolazioni prima casa), **solo se la cessione del box è posta in essere oltre quattro anni dalla ultimazione della costruzione.** Ciò **a prescindere dalla circostanza che anche il bene principale sia stato ceduto in regime di esenzione**, potendo verificarsi, invece, che l'abitazione, in quanto ristrutturata e ceduta entro quattro anni dalla ultimazione dell'intervento edilizio, sia stata assoggettata ad IVA con applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa."

### **CESSIONE "AL GREZZO"**

Il fabbricato ceduto da impresa costruttrice al grezzo è soggetto ad I.V.A. o deve ritenersi esente I.V.A. non potendosi ritenere la cessione avvenuta entro i 4 anni dall'ultimazione dei lavori?

La direzione Veneto Servizi ai contribuenti nella risposta ad apposito quesito (prot. 45197 del 9 novembre 2006) aveva ritenuto che "al fine di stabilire l'esatto significato dell'inciso "4 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento" è necessario rifarsi a quanto chiarito dalla Circolare 12.8.2005 n. 38 per la quale l'ultimazione della costruzione coincide con la dichiarazione da rendere in catasto a sensi del DPR 380/2001" Pertanto "appare evidente che il regime ad I.V.A. non sia condivisibile per difetto del requisito oggettivo richiesto dalla norma trattandosi di fabbricato in corso di costruzione"

La conclusione della Direzione NON ERA per nulla CONDIVISIBILE (neppure la Direzione peraltro ne sembra convinta visto che conclude affermando che si "fa espressa riserva di rettifica di tale orientamento ove l'amministrazione finanziaria manifesti in via di prassi un diverso orientamento".

Si era, infatti, sostenuto che **il fabbricato in corso di costruzione doveva rimanere soggetto ad IVA** e diventasse **esente** solo dopo il decorso 4 anni dall'ultimazione lavori. E ciò sulla base delle seguenti considerazioni:

In base alla vigente normativa

- **l'area edificabile** è sempre soggetta ad IVA

- il fabbricato cessa di essere soggetto ad IVA **trascorsi quattro anni** dalla ultimazione dei lavori.

Questi dovrebbero essere il **momento iniziale ed il momento finale** del "regime" IVA, senza che nel frattempo si possa ragionevolmente pensare a dei mutamenti di regime (con esenzione da IVA).

Pertanto fino a che l'area rimane ineditata e sino a che non siano trascorsi 4 anni dalla ultimazione dei lavori di costruzione dovrebbe applicarsi sempre la medesima disciplina fiscale (assoggettamento ad IVA).

Sarebbe strano, infatti, che se oggetto di cessione è un'area edificabile "inedificata" si applica l'I.V.A., mentre se su tale area sono iniziati dei lavori di costruzione, si ha esenzione da IVA.

La conclusione cui si era già giunti trova ora l'autorevole conferma dell'Agenzia delle Entrate, la quale, con la Circolare n. 12/E del 1 marzo 2007 ha pertanto "sconfessato" il parere espresso dalla direzione Veneto Servizi ai contribuenti. In tale Circolare l'Agenzia delle Entrate conclude ritenendo che "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.

Nell'eventualità che la cessione abbia ad oggetto un fabbricato "non ultimato" per il quale sussistano i requisiti "prima casa" resta ferma l'applicazione dell'aliquota ridotta di cui al n. 21) della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972."

Con la medesima Circolare l'Agenzia delle Entrate si è inoltre preoccupata di individuare anche il momento nel quale un fabbricato può ritenersi ultimato.

Tale momento va individuato con riferimento al momento in cui l'immobile sia **idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo**.

Pertanto si deve considerare ultimato l'immobile:

per il quale sia **intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi**, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere **in catasto** ai sensi degli articoli 23 e 24 del DPR 6 giugno 2001, n. 380.

il fabbricato **concesso in uso a terzi**, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, **essendo idoneo ad essere immesso in consumo**, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata.

Con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione si precisa che la relativa cessione si deve ritenere imponibile ad IVA a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. 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.

### **VALORE FABBRICATO IN CASO DI RISCATTO**

Quale è la **base imponibile** nel caso di riscatto di immobile concesso in *leasing*?

Si era già sostenuto che la **base imponibile** non potesse essere costituita dal mero valore di riscatto ma doveva essere rappresentata dal **valore venale** del bene, e ciò sulla base delle seguenti considerazioni:

- in caso di **beni strumentali**, l'alternatività I.V.A./imposte d'atto proporzionali è venuta definitivamente meno col Decreto Bersani, perché, sia in caso di esenzione che di assoggettamento ad Iva, è sempre prevista l'applicazione delle ipocatastali in misura proporzionale (1,5% + 0,5%)

- all'atto di riscatto, dando lo stesso sempre luogo all'applicazione di imposte indirette proporzionali, dovranno applicarsi le regole di determinazione **della base imponibile previste** per l'imposta di registro e richiamate dalla normativa sulle ipocatastali, per tutti i casi di applicazione delle imposte in misura proporzionale

- che di regola, in tali casi, la base imponibile coincide **con il valore dichiarato** in atto, **che l'ufficio può rettificare** se ne accerta l'inferiorità rispetto al valore venale (ovviamente superiore, a sua volta, al prezzo di riscatto).

- che scopo della norma va ravvisato nella **ripartizione del peso complessivo delle ipocatastali**, tra **atto di acquisto** da parte della società di leasing ed **atto di riscatto**: entrambi tassati con ipocatastali dimezzate, in modo che il **peso complessivo sia pari al 4%**, così come per tutti gli altri traslativi di beni strumentali, ed ovviamente tale "peso complessivo" deve essere commisurato al valore **intero del bene** e non a due entità diverse, quali valore di acquisto e prezzo di riscatto.

- che, se così non fosse, difficilmente **la lieve imposta dovuta sulle ipocatastali (2% sul prezzo di riscatto) potrebbe assorbire lo scomputo** del ben più cospicuo ammontare del registro pagato sui canoni di locazione finanziaria.

Si discuteva invece se la base imponibile, escluso che potesse consistere nel valore di riscatto, dovesse essere costituito:

- dal valore storico di acquisto
- o dal valore venale al momento del riscatto (da determinare, eventualmente, attraverso un'apposita perizia).

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la succitata **Circolare n. 12/E del 1 marzo 2007** accogliendo sostanzialmente le conclusioni cui si era giunti nelle prime interpretazioni della normativa. In particolare in detta Circolare si afferma 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 l'effettivo valore di scambio attribuibile all'immobile, tenuto conto dei vincoli contrattuali che gravano su di esso."*

#### **ACCONTI PAGATI IN REGIME I.V.A.**

Ci si è chiesti se per le cessioni effettuate, dopo l'entrata in vigore del decreto Bersani, in regime di esenzione I.V.A. e pertanto soggette ad imposta di registro in misura proporzionale, in presenza di acconti già fatturati in regime di applicazione dell'I.V.A., la liquidazione dell'imposta di registro dovrà essere effettuata sul residuo prezzo al netto dell'acconto oppure sull'intero prezzo con la facoltà dell'acquirente di richiedere successivamente il rimborso.

Al quesito ha dato risposta positiva l'Agenzia delle Entrate, con la succitata *Circolare n. 12/E del 1 marzo 2007*. Questa la posizione dell'Amministrazione Finanziaria:

*Il pagamento dell'acconto, per il relativo importo, costituisce ai fini dell'IVA, momento di effettuazione della cessione o della prestazione ai sensi dell'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972 e, pertanto, deve essere assoggettato ad imposta in base alle norme vigenti al momento in cui il pagamento è effettuato. ....*

*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 ..... si deve ritenere che l'imposta proporzionale di registro si applichi su una base imponibile, considerata al netto dell'acconto già assoggettato ad IVA (il medesimo criterio 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).*

#### **RETTIFICA DELLA DETRAZIONE I.V.A.**

*L'articolo 35, comma 9, del decreto Bersani ha limitato, in sede di prima applicazione delle nuove regole di tassazione degli immobili, l'obbligo di rettificare la detrazione operata in base al previgente regime IVA, che prevedeva l'imponibilità all'imposta per molte delle cessioni e delle locazioni di fabbricati divenute successivamente esenti in base al decreto legge.*

A tal fine, sono stati dettati criteri differenti a seconda che l'immobile considerato sia strumentale o abitativo e, in quest'ultima ipotesi, inoltre, a seconda che il soggetto che effettua l'operazione sia o meno impresa costruttrice o di ristrutturazione.

Per gli immobili abitativi le ipotesi di esonero dalla rettifica riguardano:

a) per le imprese costruttrici o di ristrutturazione, gli immobili costruiti o ristrutturati per i quali il termine di quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dei lavori di ristrutturazione è scaduto entro il 4 luglio. Deve, pertanto, essere rettificata l'imposta detratta per i fabbricati abitativi che al 4 luglio 2006 risultavano costruiti o ristrutturati da meno di quattro anni, sempre che la cessione intervenga dopo il decorso del termine di quattro anni.

b) per le altre imprese, i fabbricati posseduti al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto legge (la norma si riferisce in sostanza alle imprese che hanno come oggetto esclusivo o principale della attività esercitata la rivendita di immobili, essendo queste le uniche, insieme alle imprese del punto a), che in base alla normativa pregressa effettuavano cessioni di immobili abitativi imponibili).

Per i fabbricati strumentali le ipotesi di esonero dalla rettifica riguardano tutti i soggetti passivi IVA, se le operazioni derivanti da contratti stipulati dopo l'entrata in vigore del decreto legge sono soggette ad IVA.

In sostanza, per gli immobili strumentali la relativa rettifica della detrazione deve essere operata solo se nei contratti stipulati dopo l'entrata in vigore della nuova normativa non è stata esercitata l'opzione per l'imponibilità ad IVA.

Circa il periodo durante il quale occorre adeguare la detrazione in funzione dell'utilizzo del bene o della variazione di pro-rata l'articolo 19-bis 2, comma 8, del DPR n. 633 del 1972 per i fabbricati ne fissa la durata in dieci anni, da calcolare a decorrere dall'anno di ultimazione o di acquisto del fabbricato. Pertanto, se l'impiego del bene in operazioni esenti si verifica oltre tale termine non deve essere effettuata alcuna rettifica della detrazione iniziale.

La previsione della durata decennale del periodo di osservazione fiscale fa sì che la rettifica della detrazione iniziale debba essere operata in relazione a tanti decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio. In particolare, se durante i dieci anni di osservazione fiscale l'immobile è ceduto in esenzione da IVA, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione, nell'anno in cui è stata effettuata la cessione, per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio; se, invece, in tale periodo l'immobile è concesso in locazione, in esenzione la rettifica deve essere operata nella misura di un decimo per ogni anno di durata della locazione, fino al termine del decennio.

## I DOCUMENTI

### La norma (legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 agosto 2006 n. 223)

#### ART. 35

.....

**8.** Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 10, primo comma:

1) i numeri 8) e 8-*bis*) sono sostituiti dai seguenti:

"8) le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni effettuate nei confronti dei soggetti indicati alle lettere b) e c) del numero 8-*ter*) ovvero per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

8-*bis*) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-*ter*), escluse quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457";

2) dopo il numero 8-*bis* è inserito il seguente:

"8-*ter*) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse:

a) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457;

b) quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento;

c) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;

d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione";

b) all'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera i), primo periodo, le parole "o la rivendita" sono soppresse;

[c) all'articolo 36, terzo comma, è soppresso l'ultimo periodo;]

d) nell'allegata Tabella A, parte III, la voce di cui al n. 127-*ter* è soppressa."

**9.** In sede di prima applicazione delle disposizioni di cui al comma 8 in relazione al mutato regime disposto dall'articolo 10, primo comma, numeri 8) e 8-*bis*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non si effettua la rettifica della detrazione dell'imposta prevista dall'articolo 19-*bis*2 del citato decreto n. 633 del 1972, limitatamente ai fabbricati diversi da quelli strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, posseduti alla data del 4 luglio 2006, e, per le imprese costruttrici degli stessi e per le

imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, limitatamente ai fabbricati o porzioni di fabbricato per i quali il termine dei quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento scade entro la predetta data. Per i beni immobili strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, la predetta rettifica della detrazione dell'imposta si effettua esclusivamente se nel primo atto stipulato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto non viene esercitata l'opzione per la imposizione prevista dall'articolo 10, primo comma, numeri 8) e 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

**10.** Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modifiche:

a) all'articolo 5, comma 2, le parole: "operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8-bis)" sono sostituite dalle seguenti: "operazioni esenti e imponibili ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numeri n. 8), 8-bis), 8-ter),";

b) all'articolo 40, dopo il comma 1 è inserito il seguente:

"1-bis. Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali, ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.";

c) nella Tariffa, parte prima, all'articolo 5, comma 1, dopo la lettera a) è inserita la seguente:

"a-bis) quando hanno per oggetto immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633: 1 per cento".

**10-bis.** Al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modifiche:

a) all'articolo 10, comma 1, dopo le parole: "a norma dell'articolo 2" sono aggiunte le seguenti: ", anche se relative a immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633";

b) dopo l'articolo 1 della Tariffa è inserito il seguente:

"1-bis. 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: 3 per cento".

10-ter. Per le volture catastali e le trascrizioni relative a cessioni di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'articolo 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, e dall'articolo 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86, ovvero imprese di locazione finanziaria, ovvero banche e intermediari finanziari di cui agli articoli 106 e 107 del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, come modificate dal comma 10-bis del presente articolo, sono ridotte della metà. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente decorre dal 1° ottobre 2006.

**10-quater.** Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

**10-quinquies.** Ai fini dell'applicazione delle imposte proporzionali di cui all'articolo 5 della Ta-

riffa, parte prima, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni, per i contratti di locazione o di affitto assoggettati ad imposta sul valore aggiunto, sulla base delle disposizioni vigenti fino alla data di entrata in vigore del presente decreto ed in corso di esecuzione alla medesima data, le parti devono presentare per la registrazione una apposita dichiarazione, nella quale può essere esercitata, ove la locazione abbia ad oggetto beni immobili strumentali di cui all'articolo 5, comma 1, lettera a-bis) della Tariffa, parte prima, del predetto decreto n. 131 del 1986, l'opzione per la imposizione prevista dall'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con effetto dal 4 luglio 2006. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il 15 settembre 2006, sono stabiliti le modalità e i termini degli adempimenti e del versamento dell'imposta.

**10-sexies.** Le somme corrisposte a titolo di imposte proporzionali di cui all'articolo 5 della Tariffa, parte prima, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, per i contratti di locazione finanziaria, anche se assoggettati ad imposta sul valore aggiunto, aventi ad oggetto beni immobili strumentali di cui all'articolo 5, comma 1, lettera a-bis), della Tariffa, parte prima, del predetto decreto n. 131 del 1986, possono essere portate, nel caso di riscatto della proprietà del bene, a scomputo di quanto dovuto a titolo di imposte ipotecaria e catastale.

## **la Circolare Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006**

### **PREMESSA**

L'art. 35, commi da 8 a 10 sexies, del decreto-legge n. 223 del 2006, come modificato dalla legge di conversione, detta una nuova disciplina della imposizione indiretta gravante sul settore immobiliare, introducendo un generalizzato regime di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per i trasferimenti e le locazioni di tutte le tipologie di fabbricati, sia pure con qualche eccezione. In base alla precedente normativa, prevista dall'art. 10, numeri 8) e 8-bis), del DPR n. 633 del 1972, nella formulazione vigente anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto legge, il regime di esenzione dall'IVA riguardava i soli fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa, con la previsione, peraltro, anche per tale tipologia di immobili, di alcune eccezioni. In particolare erano escluse dal regime di esenzione:

- le locazioni finanziarie;
- le locazioni di fabbricati (o di porzioni di fabbricati) residenziali effettuate dalle imprese che li avevano costruiti per la rivendita;
- le cessioni di fabbricati della medesima tipologia effettuate dalle imprese costruttrici o dalle imprese che vi avevano eseguito interventi di recupero edilizio (art. 31, lett. c, d, e, della legge n. 457 del 1978) o, infine, da immobiliari di rivendita.

Le cessioni e le locazioni esenti da IVA, in deroga al principio di alternatività IVA/Registro, erano assoggettate ad imposta di registro in misura proporzionale. Il decreto legge (art. 35, comma 8) aveva riformulato i numeri 8) e 8 bis) dell'art. 10, estendendo il regime di esenzione a tutte le operazioni di cessione e di locazione, comprese quelle finanziarie, a prescindere dalla tipologia dei fabbricati, prevedendo quale unica eccezione le cessioni di immobili "nuovi" ossia dei fabbricati ceduti entro cinque anni dalla ultimazione della costruzione o della ristrutturazione.

Le eccezioni al regime di esenzione sono state successivamente ampliate in sede di conversione del decreto legge, che ha ulteriormente riformulato i numeri 8) e 8-bis) dell'art. 10 ed ha inserito il numero 8-ter).

L'impianto normativo risultante dalle modifiche apportate in sede di conversione al decreto legge, pur garantendo le entrate tributarie, tiene conto delle peculiari differenze che presentano gli immobili a destinazione abitativa rispetto a quelli strumentali ed attenua le ricadute che il regime di esenzione dall'IVA produce per gli operatori del settore, sia sotto il profilo della indetraibilità dell'imposta afferente agli acquisti che sotto quello del conseguente onere dovuto all'applicazione dell'imposta di registro.

Per un corretto inquadramento delle nuove disposizioni è utile premettere che 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".

Nella categoria degli immobili abitativi rientrano pertanto i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10".

### **1. IMMOBILI ABITATIVI**

#### **1.1 Locazioni**

In relazione agli immobili di tipo residenziale, ai sensi dell'art. 10, n. 8) del DPR n. 633 del 1972, è stabilito il regime di esenzione per tutte le locazioni, comprese quelle finanziarie. Conseguentemente è stato soppresso il n. 127-ter della tabella A, parte III che, in riferimento alla precedente normativa, prevedeva l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% alle locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese che li avevano costruiti per la successiva vendita.

#### **1.2 Cessioni**

Il regime di esenzione si rende applicabile inoltre, ai sensi del successivo n. 8-bis), alle cessioni dei medesimi immobili, con l'unica eccezione riguardante i fabbricati ultimati o ristrutturati da non più di quattro anni, ceduti dalle imprese di costruzione o di ristrutturazione. Tale termine, inizialmente fissato dal decreto legge in cinque anni, in sede di conversione, è stato ridotto a quattro allo scopo di ampliare l'ambito oggettivo del regime di esenzione. Il regime di imponibilità ad IVA previsto per le cessioni di immobili di tipo residenziale, sotto il profilo soggettivo, interessa le imprese che hanno costruito i fabbricati stessi e le

imprese che vi hanno eseguito gli interventi di recupero edilizio previsti dall'art. 31, lettere c), d) ed e) della legge n. 457 del 1978 (interventi di recupero e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia, di ristrutturazione urbanistica). La norma, adottando la medesima formulazione del previgente n. 8-*bis*), precisa che il regime di imponibilità si rende applicabile anche se le imprese che eseguono interventi di recupero edilizio affidano i lavori a terzi mediante contratto di appalto. In base ai criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa in relazione al previgente regime di tassazione degli immobili (circ. 11 luglio 1996 n.182/E), si deve ritenere che ai fini della imponibilità prevista dalla norma possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi", oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per la esecuzione dei lavori.

Poiché, in base alle nuove disposizioni, le cessioni di fabbricati residenziali effettuate dalle imprese immobiliari che esercitano l'attività di rivendita, a differenza di quanto previsto nel precedente regime, sono esenti da IVA, è stato modificato, per esigenze di coordinamento normativo, l'art. 19-*bis*1, comma 1, lett. i) del dpr n. 633 DEL 1972 che escludeva dette imprese dal novero dei soggetti per i quali era prevista la indetraibilità oggettiva dell'imposta assolta per l'acquisto di detti fabbricati.

Per le cessioni di immobili di tipo residenziale l'imposta di registro, nonché le imposte ipotecarie e catastali continuano ad applicarsi secondo le regole previgenti, ovvero in misura fissa in caso di cessioni soggette ad IVA, e in misura proporzionale in caso di cessioni esenti da IVA, tenendo altresì conto dei benefici accordati per l'acquisto della "prima casa".

Le locazioni di immobili abitativi sono in ogni caso assoggettate ad un regime di esenzione dall'IVA, con applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale del 2%.

## **2. IMMOBILI STRUMENTALI**

### **2.1 Cessioni**

Per gli immobili strumentali la nuova disciplina è più articolata. Essa tiene conto dell'onere fiscale già in precedenza sopportato dai soggetti senza diritto ad esercitare la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, prevedendo, per contro, il diritto di opzione per l'assoggettamento ad IVA. A corollario di tali novità sono state introdotte opportune modifiche in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali. Ai sensi del nuovo articolo 10, n. 8-*ter*) del DPR n. 633 del 1972, le cessioni dei fabbricati diversi da quelli abitativi sono assoggettate ai fini IVA ad un generale regime di esenzione, salvo le eccezioni indicate dalle lettere a), b), c), e d) del medesimo articolo 8-*ter*), che riguardano le seguenti operazioni, imponibili al tributo:

a) le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici e di ristrutturazione per gli immobili ceduti non oltre i quattro anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero edilizio. Per le cessioni di fabbricati strumentali di recente costruzione o recentemente ristrutturati si applica pertanto il medesimo regime IVA previsto per le cessioni di immobili abitativi;

b) le cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta che hanno diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti in misura non superiore al 25%. Questi ultimi soggetti continuano a sopportare l'onere della indetraibilità analogamente a quanto già avveniva nel pregresso sistema. La percentuale di detrazione, in base alla quale si determina il regime fiscale della cessione, è ricavabile provvisoriamente dal pro-rata dell'anno precedente e, nelle ipotesi in cui non sia possibile fare riferimento alla percentuale di detraibilità spettante nel periodo d'imposta precedente (perché ad esempio l'attività è stata iniziata nell'anno in cui è stato acquistato l'immobile) dovrà farsi riferimento ad una percentuale di detrazione calcolata in via presuntiva. Per consentire la corretta applicazione della norma, nell'atto deve essere riportata menzione della dichiarazione con cui il cessionario comunica al cedente se la propria percentuale di detraibilità superi o meno il 25%. Il cessionario, qualora al termine del periodo di imposta in cui è avvenuta la cessione rilevi che la propria percentuale di detraibilità sia risultata non superiore al 25%, deve comunicarlo al cedente per l'assoggettamento dell'operazione ad IVA. Ciò sempreché l'operazione non sia già stata assoggettata ad imposta in via opzionale;

c) le cessioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arti o professioni. Anche in questo caso la previsione di assoggettamento ad IVA è obbligatoria e riguarda i soggetti che, in quanto consumatori finali, non hanno diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta loro addebitata in via di rivalsa. A tal fine, nell'atto deve essere riportata menzione della dichiarazione resa dal cessionario attestante che lo stesso non agisce nell'esercizio di impresa arte o professione. Per gli enti che svolgono sia attività rilevante ai fini IVA che attività esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta, nell'atto deve essere dichiarato che l'acquisto è effettuato in relazione allo svolgimento della attività non commerciale.

d) in caso di opzione da parte dei soggetti interessati alla cessione, da far constare nell'atto di vendita. In tal caso, gli operatori continueranno a beneficiare della detrazione (nei limiti previsti dalle disposizioni in materia). La possibilità di optare per il regime di imponibilità, prevista in relazione alle ipotesi diverse da quelle indicate nelle lettere a), b) e c), per le quali invece è obbligatoria l'assoggettamento ad IVA, riguarda, in sostanza, le cessioni di immobili strumentali effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta che non subiscono limitazioni, se non in via marginale, all'esercizio della detrazione. Per le cessioni effettuate nei confronti di questi soggetti, in assenza di una espressa manifestazione di volontà di applicare l'imposta, da riportare in atto, è previsto, quale regime naturale dell'operazione, quello di esenzione dall'IVA. L'opzione per l'imponibilità, essendo vincolata all'atto di trasferimento, ha effetto per le sole cessioni contemplate nell'atto stesso.

Per le cessioni degli immobili in argomento, l'imposta di registro è applicabile in modo uniforme, nella misura fissa di euro 168, sia per le cessioni assoggettate ad IVA che per quelle esenti dall'imposta. In attuazione del principio di alternatività IVA/Registro, previsto dall'art. 40 del dpr 131 del 1986, considerato che in entrambe le ipotesi si tratta di operazioni che rientrano nell'ambito applicativo dell'IVA.

Nell'ambito della revisione del sistema di tassazione è stato, altresì, previsto un innalzamento delle imposte ipotecarie e catastali, che graveranno nella misura complessiva del 4% su tutte le cessioni di immobili strumentali. A tal fine il comma 10-*bis* dell'art. 35, ha modificato l'articolo 10 del decreto legislativo n. 347 del 1990 e la relativa tariffa, prevedendo per le cessioni di immobili strumentali anche se assoggettate all'imposta sul valore aggiunto l'applicazione dell'imposta catastale in misura del 3%.

### **2.2 Locazioni**

Per le locazioni di immobili strumentali, l'art. 10, n. 8) del dpr n. 633 del 1972 prevede ai fini IVA un regime pressoché analogo a quello stabilito per le cessioni dal successivo n. 8-*ter*), al cui commento si rinvia per gli aspetti comuni. E', infatti, previsto che le locazioni di immobili strumentali siano:

- esenti in linea generale,
- soggette a tassazione se effettuate nei confronti di soggetti d'imposta che non hanno diritto a detrazione ovvero che possono

esercitare tale diritto in misura molto ridotta e cioè non superiore al 25%.

- soggette ad IVA negli altri casi su base opzionale, che dovrà risultare dal corrispondente atto.

Per quanto concerne la percentuale di detrazione da prendere in considerazione per stabilire il regime IVA della locazione, si rinvia a quanto chiarito nel paragrafo precedente per le cessioni, in relazione alla medesima problematica.

La percentuale di detrazione del conduttore, alla quale fare riferimento per stabilire il regime IVA della locazione, deve essere valutata inizialmente al momento della stipula del contratto di locazione, nel quale deve essere menzionata la relativa dichiarazione del conduttore.

A seguito della reintroduzione, in sede di conversione del decreto legge, di ipotesi di locazioni soggette ad IVA, è stata reintrodotta la possibilità di optare per la applicazione separata dell'imposta in relazione alla effettuazione di locazioni di immobili abitativi esenti, prevista dall'art. 36, terzo comma, ultimo periodo, del dpr n. 633 del 1972. Tale possibilità era stata eliminata dal decreto legge, che a tal fine aveva soppresso l'ultimo periodo del terzo comma dell'art. 36 citato, in considerazione del quadro normativo delineato dal decreto stesso, in base al quale le locazioni, di qualsiasi tipologia di fabbricato, erano qualificate operazioni esenti da IVA.

Per quanto concerne l'imposta di registro, anche per le locazioni di immobili strumentali, al pari di quanto stabilito per le cessioni dei medesimi fabbricati, l'imposta si applica in modo uniforme, ma in misura proporzionale, indipendentemente dal regime di esenzione o di imponibilità ad IVA al quale la locazione è soggetta. A seguito delle modifiche apportate dall'art. 35, comma 10 agli articoli 5 e 40 del DPR n. 131 del 1986 (Testo unico imposta di registro), è infatti, previsto l'obbligo di registrazione per tutti i contratti di locazione e la applicazione dell'imposta nella misura dell'1%, come stabilito dalla lettera *a-bis*, inserita nell'articolo 5 della Tariffa, parte prima.

### **3. LOCAZIONI D'AZIENDA**

Il comma 10-*quater* dell'art. 35, in determinate ipotesi prevede che il nuovo regime di tassazione applicabile alle locazioni di fabbricati si estende anche alle locazioni di azienda, allo scopo di evitare manovre elusive. La norma non opera in via generale ma impone che sia derogato il regime di tassazione previsto per la locazione di azienda quando si verificano contemporaneamente due condizioni:

- a) il valore normale dei fabbricati, come determinato ai sensi dell'art. 14 del dpr n. 633 del 1972, sia superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda;
- b) l'eventuale applicazione dell'IVA e dell'imposta di registro secondo le regole previste per le locazioni d'azienda, unitariamente considerata, consente di conseguire un risparmio d'imposta rispetto a quella prevista per le locazioni di fabbricati.

### **4. LOCAZIONI FINANZIARIE**

La nuova formulazione dell'art. 10, n. 8), del dpr n. 633, introdotta dal decreto legge n. 233 e confermata, per tale aspetto, in sede di conversione, non contiene accanto al termine "locazioni" le parole "non finanziarie", presenti nel previgente testo della norma. Per effetto di tale modifica le operazioni di leasing immobiliare risultano assoggettate al medesimo regime previsto per le locazioni. Pertanto, i canoni, nonché le relative quote di riscatto, sono assoggettate ai fini IVA alla disciplina precedentemente illustrata.

Resta fermo che anche per le operazioni di leasing immobiliare è concessa la facoltà di optare per la applicazione separata dell'imposta in relazione alle locazioni finanziarie di immobili a destinazione abitativa, esenti ai fini IVA, che comportano la riduzione del diritto a detrazione.

Per effetto delle modifiche apportate al decreto legge in sede di conversione, anche ai contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili strumentali, peraltro, l'imposta di registro, prevista inizialmente in misura fissa dal decreto legge, è applicabile nella misura proporzionale dell'1%.

E', altresì, prevista limitatamente all'acquisto (da parte del concedente) ed al riscatto (da parte dell'utilizzatore) di fabbricati strumentali da concedere o concessi in locazione finanziaria, una riduzione dal 4% al 2% del totale delle imposte ipotecarie e catastali, data dalla somma di 1,5% di imposta ipotecaria e 0,5%, di imposta catastale. L'agevolazione, disposta esclusivamente per le operazioni predette, è rivolta alle imprese di locazione finanziaria nonché alle banche ed agli intermediari finanziari di cui agli articoli 106 e 107 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385.

La riduzione si applica, per espressa previsione agli acquisti ed ai riscatti effettuati a decorrere dal 1° ottobre 2006.

Per evitare una doppia imposizione relativamente ai trasferimenti di immobili derivanti da contratti di locazione finanziaria, il comma 10-*sexies* dell'art. 35 ha previsto la possibilità per l'acquirente di scomputare dall'ammontare delle imposte ipotecarie e catastali dovute in sede di riscatto l'imposta proporzionale di registro dell'1% pagata sui canoni di locazione.

### **5. FONDI IMMOBILIARI**

La riduzione del totale delle imposte ipotecarie e catastali dal 4% al 2%, prevista per i trasferimenti di immobili strumentali effettuati da società di leasing o nei confronti di dette società, è disposta anche per i trasferimenti dei medesimi fabbricati, ancorché assoggettate ad IVA, di cui siano parte i Fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'articolo 37, del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modifiche e dall'articolo 14-*bis* della legge 25 gennaio 1994, n. 86,

### **6. OBBLIGHI DI RETTIFICA IN SEDE DI APPLICAZIONE DEL DECRETO LEGGE**

Il nuovo regime di tassazione previsto per le cessioni e le locazioni di fabbricati, estendendo l'area della esenzione IVA, produce effetti sulla rettifica della detrazione d'imposta operata nei periodi pregressi, coerentemente con il precedente regime di imponibilità.

La legge di conversione, in accordo con i principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria per garantire la tutela del legittimo affidamento, ha tenuto conto della circostanza che la radicale trasformazione dell'impianto normativo non ha lasciato ai soggetti passivi, vincolati da contratti già in corso di esecuzione al momento dell'entrata in vigore del decreto legge, il tempo necessario per adattarsi alla nuova regolamentazione legislativa. Ha, pertanto, limitato, in sede di prima applicazione delle nuova normativa, gli obblighi di rettifica, previsti dall'art19-*bis* 2 del dpr n. 633 del 1972.

In considerazione del diverso regime di tassazione previsto per gli immobili a destinazione abitativa e per quelli strumentali, gli adempimenti da porre in essere ai fini della rettifica conseguente all'applicazione del regime di esenzione attualmente vigente sono stati disciplinati in modo diverso per le due categorie di fabbricati.

#### **6.1 Immobili abitativi**

Per quanto concerne gli immobili abitativi, per i quali l'applicazione della esenzione è più ampia, non è richiesto che si proceda alla rettifica della detrazione dell'imposta a suo tempo operata con riferimento a:

- a) fabbricati posseduti al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto legge;
- b) fabbricati posseduti dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati, per i quali il termine di quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o di ultimazione dei lavori di ristrutturazione è scaduto entro il 4 luglio.

Si sottolinea che l'ipotesi di cui alla lettera a) riguarda esclusivamente i soggetti per i quali il regime fiscale è mutato in conseguenza del nuovo assetto normativo.

#### **6.2 Immobili strumentali**

Per quanto concerne i fabbricati diversi da quelli abitativi, per i quali è previsto un maggior numero di ipotesi di assoggettamento ad IVA, è escluso in via generale l'obbligo di procedere alla rettifica della detrazione per gli immobili già posseduti al 4 luglio. E', infatti, previsto che tale adempimento debba essere posto in essere esclusivamente nel caso in cui nel primo atto, stipulato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge, non sia stata esercitata l'opzione per l'assoggettamento ad imposta.

#### **7. REGISTRAZIONE DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE IN CORSO IL 4 LUGLIO**

In base alla vigente disciplina tutti i contratti di locazione, di fabbricati sia strumentali che abitativi, sono soggetti all'obbligo di registrazione e all'applicazione proporzionale dell'imposta di registro. Tale obbligo, che in base al precedente regime era escluso per le locazioni soggette ad IVA, quali le locazioni di immobili abitativi poste in essere dalle imprese che li avevano costruiti per la rivendita, le locazioni di immobili strumentali, le locazioni finanziarie di immobili sia abitativi che strumentali, in base alla nuova disciplina si rende applicabile anche ai contratti di locazione in corso a tale data.

Il comma 10-*quinques* disciplina l'applicazione del nuovo regime di tassazione ai contratti di locazione in corso di esecuzione che alla data di entrata in vigore del decreto legge non erano stati assoggettati a registrazione in quanto imponibili ai fini IVA, nonchè la possibilità di esercitare l'opzione per rendere tali locazioni, altrimenti esenti da IVA in base alle nuove disposizioni, imponibili al tributo. E' previsto, in particolare, che per i contratti di locazione o di affitto assoggettati ad imposta sul valore aggiunto, sulla base delle disposizioni vigenti fino alla data di entrata in vigore del decreto legge ed in corso di esecuzione alla medesima data, le parti devono presentare per la registrazione una apposita dichiarazione, nella quale può essere esercitata, ove la locazione abbia ad oggetto beni immobili strumentali di cui all'articolo 5, comma 1, lettera a-*bis*) della Tariffa, parte prima, del predetto decreto n. 131 del 1986, l'opzione per la imposizione prevista dall'articolo 10, n. 8), del DPR n. 633 del 1972, con effetto dal 4 luglio 2006. La individuazione delle modalità e dei termini degli adempimenti e del versamento dell'imposta è demandato ad un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il 15 settembre 2006.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

### **la Circolare Agenzia delle Entrate n. 12/E del 1 marzo 2007**

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

#### **INDICE**

##### **PREMESSA**

- 1 Rettifica della detrazione IVA già operata in base alla normativa previgente al decreto legge
- 2 Immobili pertinentziali
- 3 Acconti fatturati in regime di applicazione dell'IVA
- 4 Riscatto di immobili in *leasing*: base imponibile ai fini delle imposte
- 5 Affitto di azienda
- 6 Locazione di aree con sovrastante impianto di lavaggio classificate nella categoria catastale D7
- 7 Sublocazioni
- 8 Profili negoziali relativi al contratto di locazione
- 8.1 *Prestazioni di servizio complesse*
- 8.2 *Parcheggi*
- 9 Appartamenti per vacanze
- 10 Ultimazione del fabbricato
- 11 Cessione di fabbricato non ultimato
- 12 Cessione di fabbricato per atto della pubblica autorità
- 12.1 *Imposta sul valore aggiunto*
- 12.2 *Imposte ipotecaria e catastale*

#### **TESTO:**

##### **PREMESSA**

Con la presente circolare si fornisce risposta a taluni quesiti presentati su problematiche specifiche in relazione alle disposizioni introdotte dall'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006, convertito con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 (nel prosieguo decreto legge), concernenti la revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati ai fini delle imposte indirette.

Le risposte fornite devono ritenersi integrative della circolare n. 27 del 4 agosto 2006, illustrativa delle norme richiamate, alla quale si rinvia per un quadro generale della disciplina vigente in materia.

#### **1 Rettifica della detrazione IVA già operata in base alla normativa previgente al decreto legge**

D: premesso che il nuovo regime di tassazione previsto dal decreto legge per le cessioni e le locazioni di fabbricati, estendendo l'area della esenzione IVA, produce effetti sulla detrazione d'imposta operata, si chiede con quali modalità una impresa costruttrice che abbia detratto l'imposta relativa alla costruzione dell'immobile in base alla normativa previgente al decreto legge, debba rettificare tale detrazione per le operazioni qualificate esenti dalla nuova normativa. In particolare, si chiede se la rettifica debba essere effettuata al compimento del quadriennio o al momento della vendita dell'immobile ed inoltre se debba essere effettuata anche nel caso in cui la detrazione sia stata effettuata nel corso del 2006?

R: L'articolo 35, comma 9, del decreto legge ha limitato, in sede di prima applicazione delle nuove regole di tassazione degli immobili, l'obbligo di rettificare la detrazione operata in base al previgente regime IVA, che prevedeva l'imponibilità all'imposta per molte delle cessioni e delle locazioni di fabbricati divenute successivamente esenti in base al decreto legge.

A tal fine, sono stati dettati criteri differenti a seconda che l'immobile considerato sia strumentale o abitativo e, in quest'ultima ipotesi, inoltre, a seconda che il soggetto che effettua l'operazione sia o meno impresa costruttrice o di ristrutturazione. La limitazione dell'obbligo di rettificare la detrazione già operata, prevista in misura più ampia per gli immobili abitativi, maggiormente interessati dal regime di esenzione, si pone in accordo con i principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria in materia di tutela del legittimo affidamento. In base ai suddetti principi, in presenza di radicali trasformazione dell'impianto normativo, vengono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti sulla base della normativa previgente.

L'affrancamento dall'obbligo di rettifica è previsto esclusivamente per le operazioni per le quali il regime di esenzione si applica in conseguenza delle modifiche introdotte dal decreto legge n. 223 del 2006 e non anche nelle ipotesi in cui l'immobile doveva ritenersi destinato alla effettuazione di operazioni esenti già in base alla normativa antecedente al 4 luglio.

Nella tabella seguente si evidenzia l'ambito di applicazione del regime di esenzione vigente fino al decreto legge e quello vigente successivamente, tenuto conto altresì delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 330, della legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (legge finanziaria per l'anno 2007).

Operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, nn. 8) e 8-*bis*), vigente al 3 luglio 2006

Operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, nn. 8), 8-*bis*), 8-*ter*), come modificato dal dl 223 e successive modificazioni

- locazioni di immobili abitativi ad esclusione di quelle finanziarie e di quelle effettuate da imprese che hanno costruito gli immobili per la vendita

- locazioni anche finanziarie di immobili abitativi (ad esclusione di quelle di durata non inferiore a quattro anni, effettuate dalle imprese di costruzione in esecuzione di piani di edilizia convenzionata entro quattro anni dalla ultimazione)

- locazioni anche finanziarie di immobili strumentali effettuate nei confronti di soggetti che hanno diritto a detrarre l'imposta in misura superiore al 25%, sempreché non sia stata esercitata l'opzione per l'imponibilità ad IVA.

- cessioni di immobili abitativi da parte di imprese diverse da quelle di costruzione o ristrutturazione di ristrutturazione degli stessi e da quelle che non hanno come oggetto principale dell'attività la rivendita di immobili

- cessioni di immobili abitativi effettuate da imprese costruttrici o dopo quattro anni dalla costruzione o dalla ristrutturazione degli stessi cessioni di immobili abitativi effettuate da imprese costruttrici o di ristrutturazione dopo il termine di cui al punto precedente, calcolato senza tenere conto del periodo in cui l'immobile è stato locato, con contratto di durata non inferiore a quattro anni ed in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata

- cessioni di immobili abitativi effettuate da soggetti diversi dalla imprese costruttrici o di ristrutturazione

- cessioni di immobili strumentali effettuate da imprese costruttrici, dopo quattro anni dalla ultimazione della costruzione o dalla ristrutturazione nei confronti di soggetti che hanno diritto a detrarre l'imposta in misura superiore al 25%, sempreché non sia stata esercitata l'opzione per l'imponibilità ad IVA

- cessioni di immobili strumentali effettuate da altre imprese nei confronti di soggetti che hanno diritto a detrarre l'imposta in

misura superiore al 25%, sempreché non sia stata esercitata l'opzione per l'imponibilità ad IVA.

Per gli immobili abitativi le ipotesi di esonero dalla rettifica previste dall'articolo 35, comma 9, del decreto legge, come modificato in sede di conversione, riguardano:

*a)* per le imprese costruttrici o di ristrutturazione, gli immobili costruiti o ristrutturati per i quali il termine di quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dei lavori di ristrutturazione è scaduto entro il 4 luglio. Deve, pertanto, essere rettificata l'imposta detratta per i fabbricati abitativi che al 4 luglio 2006 risultavano costruiti o ristrutturati da meno di quattro anni, sempre che la cessione intervenga dopo il decorso del termine di quattro anni.

Occorre in proposito tener presente che l'articolo 1, comma 330, della legge n. 296 del 2006 ha modificato l'articolo 10, comma 1, nn. 8) e 8-*bis*) del DPR n. 633 del 1972 riportando nell'ambito della imponibilità le locazioni e le cessioni di fabbricati abitativi locati in esecuzione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

In particolare, le recenti modifiche hanno reso imponibili ad IVA le locazioni di fabbricati abitativi effettuate - in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata - dalle imprese che li hanno costruiti o che hanno realizzato sugli stessi interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere *c)*, *d)* ed *e)*, della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni, nonchè le cessioni dei medesimi fabbricati locati, anche se effettuate oltre il termine di quattro anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento di ristrutturazione.

*b)* per le altre imprese, i fabbricati posseduti al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto legge (la norma si riferisce in sostanza alle imprese che hanno come oggetto esclusivo o principale della attività esercitata la rivendita di immobili, essendo queste le uniche, insieme alle imprese del punto *a)*, che in base alla normativa pregressa effettuavano cessioni di immobili abitativi imponibili).

In virtù della norma di esonero, relativamente agli immobili di cui alle lettere *a)* e *b)* il diritto alla detrazione determinato in base alla normativa pregressa deve ritenersi acquisito anche se successivamente al 4 luglio 2006 detti beni siano stati impiegati in operazioni esenti.

Per i fabbricati strumentali le ipotesi di esonero dalla rettifica riguardano tutti i soggetti passivi IVA, se le operazioni derivanti da contratti stipulati dopo l'entrata in vigore del decreto legge sono soggette ad IVA.

In sostanza, per gli immobili strumentali la relativa rettifica della detrazione deve essere operata solo se nei contratti stipulati dopo l'entrata in vigore della nuova normativa non è stata esercitata l'opzione per l'imponibilità ad IVA.

Ad esempio, in presenza di un contratto di locazione di fabbricato strumentale stipulato il 1 gennaio 2006 e valido per 6 anni, non occorre operare alcuna rettifica, nonostante la locazione sia divenuta esente in mancanza di specifica opzione per l'imponibilità ad IVA; ciò che rileva ai fini della rettifica, invece, è il primo contratto di locazione o di compravendita stipulato successivamente, sempreché naturalmente non sia scaduto il periodo di rettifica.

Per quanto concerne i fabbricati strumentali, pertanto, non assume rilievo ai fini in esame la situazione alla data di entrata in vigore del decreto legge, né quella alla data di entrata in vigore della legge di conversione (12 agosto). Si ricorda, peraltro, che per le locazioni di fabbricati strumentali in corso al 4 luglio 2006 e per i contratti stipulati nel periodo compreso tra il 4 luglio e il 12 agosto 2006, come chiarito con circolare n. 33 del 16 novembre 2006, è possibile optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, non modificandosi, pertanto il regime di imponibilità in vigore prima di tale data.

---

Al di fuori delle ipotesi di esonero, la rettifica della detrazione deve essere effettuata secondo i criteri dettati dall'articolo 19-*bis* 2, comma 4, del DPR n. 633 del 1972. La stessa deve essere, quindi, operata in relazione all'effettivo impiego del bene nella effettuazione di operazioni esenti e, per i soggetti che operano la detrazione in base a pro-rata (ai sensi dell'articolo 19, comma 5, del DPR n. 633 del 1972) in relazione alla variazione della percentuale di detraibilità (in misura non inferiore al 10 per cento o in misura inferiore in caso di specifica opzione in tal senso). La rettifica, infine, deve essere effettuata nella dichiarazione relativa all'anno in cui i predetti eventi si verificano (articolo 19-*bis* 2, comma 9, del DPR n. 633 del 1972).

I contribuenti che in base al pregresso regime di tassazione degli immobili, effettuando solo operazioni imponibili, non avevano limiti alla detrazione mentre in base all'attuale quadro normativo, ponendo in essere attività immobiliari sia esenti che imponibili, determinano l'imposta detraibile in base a pro-rata, regolarizzano la detrazione inizialmente operata con le modalità stabilite per rettifica conseguente a variazione di pro-rata, assumendo, a tal fine una percentuale di detraibilità iniziale pari al cento per cento.

Circa il periodo durante il quale occorre adeguare la detrazione in funzione del l'utilizzo del bene o della variazione di pro-rata (cosiddetto periodo di osservazione fiscale), l'articolo 19-*bis* 2, comma 8, del DPR n. 633 del 1972 per i fabbricati ne fissa la durata in dieci anni, da calcolare a decorrere dall'anno di ultimazione o di acquisto del fabbricato. Pertanto, se l'impiego del bene in operazioni esenti si verifica oltre tale termine non deve essere effettuata alcuna rettifica della detrazione iniziale.

La previsione della durata decennale del periodo di osservazione fiscale fa sì che la rettifica della detrazione iniziale debba essere operata in relazione a tanti decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio. In particolare, se durante i dieci anni di osservazione fiscale l'immobile è ceduto in esenzione da IVA, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione, nell'anno in cui è stata effettuata la cessione, per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio; se, invece, in tale periodo l'immobile è concesso in locazione, in esenzione la rettifica deve essere operata nella misura di un decimo per ogni anno di durata della locazione, fino al termine del decennio.

Tale regola resta valida anche per le rettifiche che devono essere effettuate in seguito alla entrata in vigore del decreto legge, per le quali, quindi, il periodo di osservazione fiscale deve ritenersi che decorra dall'acquisto o dalla ultimazione del fabbricato e non da altri eventi quali il compimento del quadriennio o l'entrata in vigore del nuovo sistema di tassazione.

Si rende necessario adeguare la detrazione iniziale in funzione dell'impiego del bene in operazioni esenti anche nella ipotesi in cui gli immobili siano locati in esenzione nel corso del quadriennio successivo alla ultimazione della costruzione o degli interventi di ristrutturazione. Tale adempimento si rende necessario anche se l'immobile viene successivamente venduto in regime di imponibilità ad IVA, ad esempio, nel corso di quadriennio stesso.

Non sono interessati dalla norma di esonero dalla rettifica di cui all'articolo 35, comma 9, gli immobili acquistati nel corso del 2006, per i quali la detrazione sia stata operata in base alla normativa vigente anteriormente al 4 luglio. In tal caso, infatti, non entrano in gioco le norme sulla rettifica bensì le regole di determinazione della detrazione, previste dall'articolo 19, comma 5, del DPR n. 633 del 1972, in base alle quali la detrazione operata nel corso dell'anno deve considerarsi provvisoria, in quanto l'ammontare dell'imposta detraibile risulta determinato solo alla fine del periodo d'imposta, sulla base delle operazioni esenti o imponibili effettuate.

## **2 Immobili pertinentziali**

**D:** Per gli immobili pertinentziali, ad esempio box e cantine che costituiscono pertinenze di immobili abitativi, il regime di tassazione resta determinato in base alle caratteristiche catastali dell'immobile pertinentziale o si rende applicabile il medesimo trattamento previsto per il bene principale?

**R:** Il sistema della tassazione indiretta relativo ai fabbricati, ridisegnato dal decreto legge n. 223 del 2006, è caratterizzato dalla netta distinzione di trattamento prevista per i fabbricati abitativi (individuati dalla categoria catastale A, escluso A10) e per i fabbricati strumentali (individuati dalle categorie catastali diverse dalla A). Il regime di esenzione IVA è, infatti, applicabile in via generalizzata a tutti i fabbricati di tipo abitativo, con la sola eccezione dei fabbricati cosiddetti "nuovi" (costruiti o ristrutturati da non più di quattro anni, o da più tempo se nel frattempo sono stati locati nell'ambito di piani di edilizia convenzionata), mentre per i fabbricati di tipo strumentale, al contrario, l'applicazione del regime di esenzione è riservata ad un ambito più ristretto e, anche ove prevista, è comunque rimessa alla determinazione del cedente o del locatore. Anche per quanto riguarda l'imposta di registro e le imposte ipotecarie e catastali, secondo quanto disposto dal decreto legge n. 223 (articolo 35, commi 10 e 10-*bis*), il trattamento fiscale è nettamente differenziato per le due tipologie di immobili.

Nella previgente disciplina, la diversità di trattamento tra immobili abitativi e immobili strumentali risultava meno netta in quanto, in primo luogo, era posta ai soli fini dell'IVA (con l'unica eccezione delle agevolazioni Registro "prima casa"), ed inoltre, anche in tale ambito impositivo, la linea di demarcazione tra operazioni imponibili ed operazioni esenti era basata, prevalentemente, sulla qualifica del soggetto che poneva in essere la cessione essendo comunque escluse dal trattamento di esenzione le cessioni di immobili, anche abitativi, poste in essere da imprese di costruzione e di ristrutturazione e da imprese immo-

biliari di rivendita.

Essendo possibile, pertanto, individuare nella disciplina vigente un principio generale in base al quale gli immobili destinati ad uso abitativo assumono una connotazione fiscale propria ed autonoma rispetto agli altri fabbricati, occorre riservare particolare attenzione al trattamento applicabile alle cessioni di unità immobiliari che, ancorché 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'articolo 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'articolo 817 del codice civile, ricorre in presenza del requisito oggettivo (consistente nella destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o ad ornamento di un altro, c.d. bene principale) e del requisito soggettivo (consistente nella volontà del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale), è necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione.

La sussistenza di tale nesso, alla luce dei criteri previsti dal codice civile, consente di estendere alla pertinenza l'applicazione della medesima disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale, sia nell'ipotesi in cui questo e la pertinenza siano oggetto del medesimo atto di cessione sia nell'ipotesi in cui i due beni siano ceduti con atti separati. Tale qualificazione tipologica, tuttavia non comporta che venga meno la autonoma rilevanza fiscale dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza, rispetto alla quale, pertanto, devono essere verificati i presupposti oggettivi e soggettivi che determinano il trattamento fiscale in concreto applicabile alla operazione (quali, per l'imponibilità ad IVA, la cessione del fabbricato da parte dell'impresa costruttrice entro quattro anni dalla ultimazione).

Ad esempio, il trattamento applicabile alla cessione di un box destinato a pertinenza di un immobile abitativo è determinato in base alla disciplina dettata per i fabbricati appartenenti alla categoria catastale A (esclusa A10), ma l'operazione risulterà in concreto rientrante nel regime di esenzione IVA, con applicazione dell'imposta di registro delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale (rispettivamente del sette per cento e del tre per cento, in assenza di agevolazioni prima casa), solo se la cessione del box è posta in essere oltre quattro anni dalla ultimazione della costruzione. Ciò a prescindere dalla circostanza che anche il bene principale sia stato ceduto in regime di esenzione, potendo verificarsi, invece, che l'abitazione, in quanto ristrutturata e ceduta entro quattro anni dalla ultimazione dell'intervento edilizio, sia stata assoggettata ad IVA con applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa.

Ai sensi dell'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972, relativo al trattamento delle cessioni e delle prestazioni accessorie, l'operazione accessoria, se non costituisce operazione esente da IVA, è compresa nella base imponibile del bene principale.

Si ricorda, inoltre che l'articolo 3, comma 131, della legge n. 549 del 1995, modificando la nota II-bis della tariffa, parte I, allegata TUR (testo unico dell'imposta di registro approvato con DPR n. 131 del 1986) consente di estendere le agevolazioni prima casa alle pertinenze dell'immobile abitativo che sia stato precedentemente acquistato in regime agevolato purché le stesse siano classificate o classificabili nelle categorie catastali C2, C6 e C7 e limitatamente ad una sola pertinenza per ciascuna categoria, anche se l'acquisto venga effettuato con un atto separato (nota II-bis, comma 3).

Tale previsione consente pertanto di applicare l'aliquota IVA del 4 per cento nei limiti stabiliti dell'articolo 3, comma 131, della legge n. 549 del 1995, al fabbricato strumentale che risulti imponibile al tributo qualora esso sia destinato al servizio di un'abitazione acquistata in regime IVA con la medesima agevolazione, anche se acquistata con atto separato rispetto alla abitazione. In proposito con circolare n. 19 del 1 marzo 2001 è stato precisato che "l'aliquota IVA prevista per la cessione del bene principale è comunque applicabile alla pertinenza se i due immobili sono acquistati con il medesimo atto. Se invece i due beni vengono acquistati con atto separato, l'aliquota prevista per l'immobile abitativo si applica alla sola pertinenza posta al servizio della "prima casa" (nelle ipotesi sopra indicate), mentre negli altri casi la costituzione del vincolo pertinenziale resta del tutto ininfluenza per la determinazione dell'imposta. Tale affermazione deve essere intesa nel senso di ritenere che qualora la pertinenza, agevolabile ai sensi del richiamato articolo 3, comma 131, risulti esente da IVA la relativa cessione usufruirà dell'agevolazione "prima casa" prevista ai fini dell'imposta di registro.

### **3 Acconti fatturati in regime di applicazione dell'IVA**

**D:** Per le cessioni effettuate in regime di esenzione I.V.A. e pertanto soggette ad imposta di registro in misura propor-

zionale, in presenza di acconti già fatturati in regime di applicazione dell'I.V.A., la liquidazione dell'imposta di registro dovrà essere effettuata sul residuo prezzo al netto dell'acconto oppure sull'intero prezzo con la facoltà dell'acquirente di richiedere successivamente il rimborso?

**R:** Il pagamento dell'acconto, per il relativo importo, costituisce ai fini dell'IVA, momento di effettuazione della cessione o della prestazione ai sensi dell'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972 e, pertanto, deve essere assoggettato ad imposta in base alle norme vigenti al momento in cui il pagamento è effettuato. Se, infatti, il contratto preliminare prevede il pagamento di acconti di prezzo, tali pagamenti devono ritenersi definitivamente effettuati, come peraltro già affermato con circolare n. 37/22391 del 10 giugno 1986, in relazione alla applicazione dell'imposta di registro.

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 (il medesimo criterio 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).

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

**D:** In relazione al riscatto di immobili in leasing, quale base imponibile deve essere assunta ai fini dell'applicazione delle nuove imposte ipo-catastali?

**R:** L'articolo 35, comma 10-ter, del decreto legge n. 223 stabilisce particolari criteri per l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale dovute, tra l'altro, in relazione all'acquisto di immobili strumentali da concedere in locazione finanziaria. È previsto, infatti, che, a partire dal 1 ottobre 2006, le imposte ipotecarie e catastali sono ridotte alla metà.

Analogo trattamento è previsto per il riscatto da parte dell'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria. Inoltre, il comma 10-sexies del medesimo articolo 35 prevede che in sede di riscatto del bene le somme corrisposte a titolo di imposta proporzionale di registro sui canoni di locazione possano essere portate a scomputo di quanto dovuto a titolo di imposte ipotecarie e catastali. Il sistema delineato lascia intendere che il legislatore, anche se ha ricondotto le locazioni finanziarie nel regime di tassazione indiretta previsto per le locazioni, ha tuttavia inteso, in sede di riscatto del bene, dare rilievo alla sostanza economica e quindi alla causa di finanziamento tipica del contratto di leasing. La normativa introdotta, consente, infatti di suddividere le imposte 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 l'effettivo valore di scambio attribuibile all'immobile, tenuto conto dei vincoli contrattuali che gravano su di esso.

## 5 Affitto di azienda

**D:** All'affitto di azienda il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale di fabbricati deve essere applicata la normativa prevista per le locazioni di immobili, qualora questa risulti meno favorevole. Nei confronti di quale parte contraente deve essere verificata tale condizione: del locatore o del conduttore?

**R:** L'articolo 35, comma 10-*quater*, del decreto legge n. 223 del 2006 prevede che "Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633." La norma, connotata da un chiaro intento antielusivo, comporta che sia posta a confronto la tassazione delle due operazioni: la locazione dell'azienda e la locazione dei fabbricati strumentali. L'affitto d'azienda è ordinariamente assoggettato ad IVA nella misura del 20 per cento e all'imposta di registro in misura fissa. La locazione di immobili strumentali, a seguito del decreto legge n. 223, come convertito dalla legge 248 del 2006, è assoggettata ad IVA nella misura del 20 per cento se effettuata nei confronti di soggetti privati o di soggetti che operano la detrazione in misura non superiore al 25 per cento o se è esercitata l'opzione per l'imponibilità, mentre è esente nelle altre ipotesi. In ogni caso le locazioni di fabbricati strumentali, esenti o imponibili ad IVA, sono assoggettate all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento.

Si ritiene che, per valutare il sistema di tassazione più sfavorevole, non debba tenersi conto degli effetti che il trattamento fiscale di esenzione o di imponibilità ad IVA, applicabile alle cessioni di fabbricati, produce in termini di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti. In particolare non deve tenersi conto di tale aspetto né in relazione alla circostanza che l'effettuazione di locazioni esenti limita il diritto alla detrazione spettante al locatore né della circostanza che qualora il conduttore abbia un limitato diritto alla detrazione, risulterebbe per lui di maggior sfavore una prestazione di locazione in regime di imponibilità IVA.

Tenuto conto che il legislatore, per quanto concerne la tassazione della locazione di immobili strumentali ha lasciato nella disponibilità del locatore l'applicazione o meno del regime di esenzione (che può esser disapplicato esercitando l'opzione per l'imponibilità ad IVA), si deve ritenere che la norma introdotta dall'articolo 35, comma 10-*quater*, non è tesa a rendere applicabile tale regime alla locazione di azienda, qualora la componente immobiliare risulti prevalente.

Si ritiene invece che la ratio antielusiva della norma richieda di individuare il regime di maggior sfavore nella applicazione della imposta proporzionale di registro, prevista per tutte le locazioni di fabbricati strumentali, sia imponibili che esenti, poste in essere ai sensi dell'articolo 10, n. 8). In relazione a tale aspetto, in sostanza, l'applicazione del regime di tassazione previsto per i fabbricati strumentali risulterà sempre più sfavorevole rispetto a quello previsto per le locazioni di azienda.

La norma antielusiva si applica nelle ipotesi in cui il valore dei fabbricati compresi nell'azienda costituisca la maggior parte del valore dell'azienda stessa. Poiché la norma per la valutazione dei fabbricati richiama i criteri del valore normale come determinati dall'articolo 14 del DPR n. 633 del 1972, si ritiene che tale criterio di valutazione per ragioni di omogeneità debba essere riferito ad entrambi gli elementi del rapporto comparativo, il complesso aziendale e i fabbricati.

## 6. Locazione di aree con sovrastante impianto di lavaggio classificate nella categoria catastale D7

**D:** La locazione di aree attrezzate con sovrastante impianto di lavaggio per autocarri ed autovetture nonché di costruzioni leggere destinate ad uso ufficio e magazzino, accatastate nella categoria D07, concretizza una delle fattispecie comprese fra quelle interessate dalle modifiche apportate alla disciplina IVA delle locazioni dall'articolo 35 del D.L. n. 223/2006?

**R:** Anche per gli immobili caratterizzati da una particolare complessità tipologica risultano validi i criteri forniti con la circolare n. 27 del 2006, secondo cui sono assoggettati alla disciplina fiscale prevista per gli immobili strumentali le unità immobiliari classificate nelle categorie catastali B, C, D, E, concernenti, rispettivamente, immobili a destinazione ordinaria: gruppo A, B, C, immobili a destinazione speciale: gruppo D, immobili a destinazione particolare: gruppo E.

Gli impianti di lavaggio auto costituiscono unità immobiliari comprese nel gruppo C 3, se dotati di attrezzature semplici, o nel gruppo D 7 se del tipo automatico con presenza di attrezzature specifiche.

Si ricorda peraltro che il decreto del Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998, n. 28, definisce le unità immobiliari, da intendere come entità fisica, giuridica ed economica, rilevante ai fini catastali, individuandole in "una porzione di fabbricato, un fabbricato, un'insieme di fabbricati, ...". Pertanto anche un'insieme di fabbricati, come nel caso descritto, può costituire un immobile strumentale rilevante ai fini dell'applicazione dell'articolo 10, n. 8) o 8-ter) del DPR n. 633 del 1972.

Si segnala, peraltro, che il catasto urbano acquisisce all'inventario anche porzioni immobiliari non produttivi di reddito, quali i lastrici solari, e le aree urbane (indicate nella categoria F). Tali immobili non essendo compresi nelle categorie catastali B, C, D ed E, che ai fini IVA identificano i fabbricati strumentali, non sono interessati dalle modifiche normative introdotte dal decreto legge n. 223 e dalla relativa legge di conversione. In particolare non hanno subito modifiche nel regime di tassazione le cessioni e le locazioni di aree, per le quali il regime di imponibilità resta determinato dal carattere edificatorio o meno delle stesse.

## **7 Sublocazioni**

**D:** Nel caso di concessione in sublocazione di porzioni di immobili strumentali, assoggettata ad IVA, deve essere applicata l'imposta di registro nella misura dell'1 per cento, anche se tale imposta è già stata applicata alla locazione? Inoltre, le sublocazioni di ramo aziendale devono essere assoggettate a tassazione come locazioni di immobili strumentali nella ipotesi in cui gli immobili facenti parte del ramo aziendale costituiscano più del 50 per cento del valore del ramo d'azienda?

**R:** Il rapporto di sublocazione, anche se ai sensi dell'articolo 1595 del codice civile <<http://bd05.deaprofessionale.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=05AC00002648>> risulta collegato al contratto di locazione da un vincolo di reciproca dipendenza, conserva, ai fini fiscali una autonoma rilevanza economica. Pertanto le prestazioni derivanti da rapporti di sublocazione risultano autonomamente assoggettate a tassazione, secondo le regole e i criteri previsti per i contratti di locazione da cui mutuano i caratteri contrattuali.

Per le medesime ragioni anche nelle ipotesi di sublocazione occorre applicare il regime fiscale previsto per le locazioni di immobili qualora il valore del ramo aziendale sia costituito per la maggior parte dal valore degli immobili.

## **8 Profili negoziali relativi al contratto di locazione**

### **8.1 Prestazioni di servizio complesse**

**D:** Vengono spesso stipulati contratti con i quali, oltre alla messa a disposizione di vani ad uso Ufficio (unitamente ai relativi arredi) viene fornita una ulteriore serie di servizi aggiuntivi quali servizi postali, di segreteria, amministrativi/contabili con previsione in alcuni casi di un corrispettivo unitario, in altri di distinti corrispettivi. A tali ipotesi si rende applicabile la normativa fiscale relativa alle locazioni di immobili strumentali?

**R:** Affinché un contratto possa essere ricondotto nell'ambito delle disposizioni di cui all'articolo 10, n. 8), del DPR n. 633 del 1972, che configurano le ipotesi in cui le locazioni di immobili costituiscono operazioni esenti da imposta, occorre verificare, in relazione ai singoli accordi commerciali, se ricorrono gli elementi caratteristici di tale tipo di contratto. Le fattispecie per le quali è previsto il regime di esenzione da IVA, infatti, devono essere interpretate restrittivamente in quanto costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo d'imposta, così come affermato in ripetute occasioni dalla giurisprudenza comunitaria.

La medesima giurisprudenza (cfr. per tutte, la sentenza del 12 giugno 2003, C- 275/01), definendo le caratteristiche proprie delle locazioni di immobili, esenti da IVA ai sensi dell'articolo 135, lett. l) della direttiva del 28 novembre 2006 2006/212/CE (corrispondente all'articolo 13, parte B, lett. b), della VI direttiva CEE n. 388 del 1977), recepito nella normativa nazionale dal richiamato articolo 10, n. 8) del DPR n. 633 del 1972, ha affermato che il contenuto tipico della locazione consiste nel conferire all'interessato, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto. Ha inoltre escluso che possano ricondursi in tale ambito i contratti che non hanno per oggetto la sola messa a disposizione passiva di una superficie o di uno spazio, anche se

viene garantito al contraente il diritto di occuparlo come se ne fosse proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto.

Alla luce di tali indicazioni si deve ritenere che la normativa IVA relativa alle locazioni non sia applicabile ai contratti che prevedono a carico del prestatore oltre all'obbligo di mettere a disposizione dell'altra parte uno spazio determinato anche l'obbligo di rendere servizi ulteriori che risultino qualificanti ai fini della causa del contratto e che non si sostanzino in semplici prestazioni accessorie alla locazione quali i servizi di portierato o altri servizi condominiali.

Nell'ambito di un contratto caratterizzato da una pluralità di prestazioni finalizzate a supportare lo svolgimento di una attività lavorativa, quali servizi di segreteria, postali eccetera, in cui la concessione di occupare alcuni spazi di un edificio si ponga solo come un mezzo per attuare una prestazione complessa, non si è in presenza di una locazione.

D'altronde, in passato l'amministrazione finanziaria, con risoluzione n. 381789 del 10 giugno 1980, aveva escluso che si fosse in presenza di un contratto di locazione nelle ipotesi in cui oltre alla messa a disposizione di locali completamente arredati veniva fornita una pluralità di servizi, diversi da quelli che caratterizzano la locazione di immobile, nei sensi previsti dall'articolo 10, n. 8) del DPR n. 633 del 1972, ritenendo che una tale fattispecie realizzi più propriamente una prestazione di servizi generica che, ai fini delle disposizioni sui redditi concorre alla formazione del reddito d'impresa.

## **8.2 Parcheggi**

**D:** Una società che gestisce parcheggi stipula contratti con i quali si attribuisce il diritto di accesso per periodi prolungati (cosiddetti abbonamenti). Si chiede se tali contratti sono da considerare locazioni di immobili, ai sensi dell'art. 10, n. 8) del dpr n. 633 del 1972

**R:** Il contratto di locazione, secondo l'interpretazione comunitaria, è caratterizzato dalla circostanza che la superficie o lo spazio messo a disposizione del conduttore sia delimitato con precisione e che questi possa godere di un diritto di accesso esclusivo ed illimitato. Pertanto, non si è in presenza di locazione di immobile quando il contratto preveda solo il diritto di accesso nel parcheggio senza diritto ad occupare uno spazio specificamente attribuito.

## **9 Appartamenti per vacanze**

**D:** La locazione di unità immobiliari "ad uso di case e appartamenti per vacanze", catastalmente classificate A/3, quale regime impositivo IVA sconta?

**R:** In base all'attuale quadro normativo, delineato dall'articolo 10, n. 8), del DPR n. 633 del 1972, come riformulato dall'articolo 35, comma 8, del decreto legge n. 223 del 2006 le locazioni, anche finanziarie, di immobili abitativi costituiscono operazioni esenti da IVA.

Dall'ambito di esenzione devono ritenersi escluse, tuttavia, in conformità a quanto espressamente stabilito dalla normativa comunitaria (Dir. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, articolo 135, punto 2, lett. a), rifusione della VI direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388, articolo 13. B, b), n. 1), le prestazioni di alloggio effettuate nel settore alberghiero, individuato secondo le definizioni degli ordinamenti interni dei singoli Stati membri. Questa Agenzia si è già espressa in tal senso con la risoluzione n. 117 del 10 agosto 2004, con la quale ha chiarito che l'attività di locazione immobili ad uso turistico può essere qualificata come attività di prestazione di alloggio nel settore alberghiero se sia qualificabile come tale sulla base della normativa di settore. In tal caso è assoggettata ad IVA, con applicazione dell'aliquota del 10 per cento, ai sensi del n. 120) della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, concernente "prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'art. 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217 e successive modificazioni...".

Tale orientamento deve ritenersi confermato anche in relazione al mutato quadro normativo disposto dal decreto legge n. 223 del 2006.

Pertanto, anche in base al vigente quadro normativo, affinché le locazioni di immobili abitativi possano essere qualificate attività di tipo turistico - alberghiero, e attratte nella specifica normativa IVA prevista per l'attività propria degli alberghi, motel, esercizi di affittacamere, case ed appartamenti per vacanze, e simili, è necessario che ricorrano i requisiti a tal fine richie-

sti dalla normativa di settore.

## **10 Ultimazione del fabbricato**

**D:** Le modifiche che hanno riguardato il regime IVA delle locazioni e delle cessioni di beni immobili, conferiscono grande importanza al momento dell'ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino, in quanto, dal verificarsi di tali momenti dipende il regime Iva applicabile alla relativa operazione. Si chiede di conoscere quale sia il significato da attribuire a tali parole.

**R:** L'attuale formulazione dei numeri 8, 8-*bis* e 8-*ter* dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, 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.

Le disposizioni sopra citate considerano, infatti, quale elemento necessario affinché la locazione o la cessione dell'immobile non ricada nel regime di esenzione Iva, che l'immobile sia locato o ceduto dall'impresa di costruzione entro quattro anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o dei sopraindicati interventi di recupero.

Si ritiene che il concetto di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino dell'immobile, al quale si ricollega il regime impositivo dell'operazione, debba essere individuato con riferimento al momento in cui l'immobile sia idoneo ad espletare la sua funzione ovvero sia idoneo ad essere destinato al consumo. Pertanto, come già precisato con circolare n. 38/E del 12 agosto 2005 in materia di accertamento dei requisiti "prima casa", si deve considerare ultimato l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli 23 e 24 del DPR 6 giugno 2001, n. 380. Inoltre, si deve ritenere "ultimato" anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente si presume che, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata.

Con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione si precisa che la relativa cessione si deve ritenere imponibile ad IVA a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento perchè 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.

## **11 Cessione di fabbricato non ultimato**

**D:** A seguito delle modifiche introdotte alla normativa IVA che disciplina la locazione e la cessione di fabbricati (ad opera del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), la cessione di un fabbricato (ad uso abitativo) non ancora ultimato ricade nel regime impositivo IVA o deve, invece, essere assoggettata ad imposta di registro?

**R:** Per quanto concerne il trattamento fiscale da applicare alla cessione di un fabbricato non ultimato, occorre tener conto che l'articolo 10, nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) del DPR n. 633 del 1972, nell'individuare il regime IVA applicabile alla cessione di fabbricati, non tratta specificamente anche dei fabbricati "non ultimati". Ciò diversamente da quanto espressamente previsto in altri ambiti normativi (come, ad esempio, il n. 21) della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972 e il n. 127-undecies) della Tabella A, parte III, allegata al medesimo DPR).

Ciò induce a ritenere che la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo (come individuata nel paragrafo che precede) sia esclusa dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA.

Nell'eventualità che la cessione abbia ad oggetto un fabbricato "non ultimato" per il quale sussistano i requisiti "prima

casa" resta ferma l'applicazione dell'aliquota ridotta di cui al n. 21) della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972.

Resta ferma, altresì, l'applicazione dell'aliquota agevolata di cui al n. 127-*undecies*) della Tabella A, parte III, allegata al medesimo DPR, ove ne sussistano tutti i presupposti di legge.

## **12 Cessione di fabbricato per atto della pubblica autorità**

**D:** La disciplina introdotta dal decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, si applica alle cessioni di fabbricati per decreto di trasferimento emesso dal Giudice dell'Esecuzione nel corso di una procedura espropriativa?

### **12.1 Imposta sul valore aggiunto**

L'articolo 2 del DPR n. 633 del 1972 dispone che "Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà, ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere (...)".

Nel fornire la nozione di cessione di beni, il legislatore non ha fatto riferimento ad uno specifico tipo negoziale previsto dal codice civile, ma ha adottato un'ampia formula definitoria, volta a ricomprendere tutti gli atti che comportano, come effetto giuridico, un trasferimento della proprietà di beni di ogni genere (ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento) a titolo oneroso.

In tale ampia nozione rientrano, pertanto, non soltanto le figure negoziali tipiche di diritto privato, ma tutti gli atti giuridici che producono il sopra indicato effetto giuridico, ivi compresi gli atti autoritativi della Pubblica Amministrazione, come espropriazione e requisizione in proprietà, nonché gli atti giurisdizionali come le vendite forzate e le sentenze che importano trasferimento di proprietà o costituzione di diritti reali di godimento.

Pertanto, anche con riferimento alle cessioni di fabbricati conseguenti a decreto di trasferimento emesso dal Giudice dell'Esecuzione trova applicazione la disciplina fiscale introdotta con il decreto legge n. 223 del 2006.

Al riguardo, va precisato che, in ogni caso, ai fini dell'imposizione IVA, è necessario che tali cessioni siano effettuate nell'esercizio d'impresa, ovvero che il debitore esecutato sia qualificato come soggetto passivo d'imposta e che i beni siano inerenti all'attività di impresa del soggetto che subisce l'esecuzione.

In relazione all'individuazione del momento impositivo ai fini dell'IVA l'articolo 6, primo comma del DPR n. 633 del 1972, prevede che "1. Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili .... Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, tranne quelle indicate ai numeri 1) e 2) dell'art. 2, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti ...". Con riferimento alla fattispecie in esame, il secondo comma del medesimo articolo dispone che "In deroga al precedente comma l'operazione si considera effettuata: a) per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità ... all'atto del pagamento del corrispettivo;".

Ai fini IVA, pertanto, per le cessioni di beni immobili conseguenti ad un atto della pubblica autorità (nel caso di specie decreto del Giudice dell'esecuzione di trasferimento del bene esecutato) il momento impositivo si determina all'atto del pagamento del corrispettivo.

Al riguardo, si chiarisce che, nel caso delle vendite forzate nell'ambito delle procedure esecutive, il trasferimento della proprietà a favore dell'aggiudicatario sia ha non nel momento della aggiudicazione del bene, ma in quello dell'emanazione del decreto di trasferimento del Giudice dell'Esecuzione.

L'aggiudicatario dovrà versare il prezzo nel termine e nei modi fissati dall'ordinanza che dispone la vendita. Soltanto dopo tale versamento, il Giudice dell'Esecuzione pronuncia decreto col quale trasferisce all'aggiudicatario la proprietà del bene espropriato.

Il relativo prezzo pagato dall'aggiudicatario costituisce l'attribuzione patrimoniale a favore del debitore esecutato e assume natura di corrispettivo, come tale da assoggettare ad IVA all'atto del pagamento, ai sensi del richiamato articolo 6, secondo comma, lettera a) del DPR n. 633 del 1972.

Pertanto, se il pagamento del corrispettivo è avvenuto prima del 4 luglio 2006 (con relativo versamento dell'IVA ed emissione della relativa fattura), l'operazione si considera completata e perfezionata - ai fini dell'imposta sul valore aggiunto - anteriormente alla riforma. In tal caso, il medesimo decreto di trasferimento è soggetto all'imposta di registro in misura fissa di

Euro 168,00, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro, ai sensi dell'articolo 40 del DPR n. 131 del 1986.

### **12.2 Imposte ipotecaria e catastale**

Come è noto, nell'ambito della revisione del sistema di tassazione degli immobili strumentali è stato previsto, in correlazione con la riforma del regime IVA, una rideterminazione delle aliquote delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, nella misura complessiva del 4 per cento.

In particolare, per effetto delle modifiche apportate dal comma 10-*bis* dell'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006, inserito in sede di conversione ad opera della legge n. 248 del 2006:

- le volture catastali sono soggette - ai sensi dell'articolo 10 del citato decreto legislativo n. 347 del 1990 - all'imposta del 10 per mille anche se relative a immobili strumentali di cui all'articolo 10, n. 8-*ter*) del DPR n. 633 del 1972, ancorché assoggettati ad IVA;

- le trascrizioni di atti e sentenze che importano trasferimento di proprietà di beni immobili strumentali di cui al citato articolo 10, n. 8-*ter*) del DPR n. 633 del 1972, anche se assoggettati ad IVA, sono soggette all'imposta proporzionale del 3 per cento (nuovo articolo 1-bis della Tariffa allegata al decreto legislativo n. 347 del 1990).

Ciò premesso, anche con riferimento alle predette imposte ipotecaria e catastale, si pone il problema di individuare correttamente il momento impositivo.

L'articolo 1 del decreto legislativo n. 347 del 1990 dispone che "Le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari sono soggette alla imposta ipotecaria secondo le disposizioni del presente Testo Unico e della allegata Tariffa", mentre l'articolo 10 del medesimo decreto assoggetta all'imposta catastale le "volture catastali".

Orbene, poiché l'articolo 1 sopra citato assoggetta all'imposta ipotecaria le formalità (trascrizione, iscrizione, ecc) eseguite nei pubblici registri immobiliari e l'articolo 10 assoggetta all'imposta catastale le volture, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura prevista alla data in cui dette formalità e volture sono richieste.

Al riguardo, occorre evidenziare che ai sensi dell'articolo 13 del citato decreto legislativo n. 347 del 1990, per l'accertamento e la liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, per la irrogazione delle relative sanzioni, per le modalità e i termini della riscossione e per la prescrizione, si applicano, in quanto non disposto nel decreto medesimo, le disposizioni relative all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni.

Competenti per l'imposta catastale e l'imposta ipotecaria relative ad atti che importano trasferimenti di beni immobili sono gli uffici del registro (ora uffici dell'Agenzia delle Entrate).

Per effetto del suddetto richiamo, si ritiene che le imposte dovute per dette "formalità" - così come l'imposta di registro - debbano intendersi riferite alla data di formazione dell'atto traslativo di diritti immobiliari.

Per il caso in esame, l'atto traslativo della proprietà - cui è connessa la richiesta delle predette formalità - è, come in precedenza evidenziato, il decreto di trasferimento dell'immobile esecutato, sottoscritto dal Giudice dell'Esecuzione. Ne consegue, che al fine di individuare la misura delle imposte ipotecaria e catastale applicabile occorre fare riferimento alle disposizioni normative in vigore alla data di emanazione dello stesso.

## **Dall'Ufficio Studi del C.N.N.**

### **Il regime Iva della cessione degli immobili e delle locazioni dopo la conversione del Decreto Legge n. 223/2006**

#### **Premessa.**

Il Parlamento ha approvato in via definitiva la legge di conversione del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, che è ora *in attesa di promulgazione e pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale*.

A seguito di tale approvazione la disciplina Iva/registro, riguardante i trasferimenti degli immobili ed il regime di locazione degli stessi, è stata modificata nuovamente, essendo stati recepiti diversi emendamenti.

Lo scopo del presente intervento è quello di effettuare una "ricostruzione" normativa del quadro di riferimento relativo all'applicazione del principio di "alternatività", quale caratteristica essenziale dei predetti tributi. Tuttavia va ricordato che alcune delle recenti novità hanno inciso anche sulle imposte ipotecarie e catastali. In questa sede, però, se ne farà solo un breve cenno per esigenze di sintesi, ma anche perché l'oggetto del presente lavoro riguarda la disciplina dell'Iva.

Preliminarmente occorre ricordare che, dopo l'approvazione degli emendamenti, il legislatore ha di nuovo modificato integralmente il testo dell'art. 10, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 nn. 8) e 8-bis) aggiungendo anche delle nuove ipotesi di esenzione Iva con il n. 8-ter).

Le *modifiche principali*, rispetto alle indicazioni contenute nella formulazione originaria del D.L. n. 223/2006, *riguardano*: la previsione di un sistema di esenzione o di applicabilità dell'Iva che si pone in relazione alla specifica situazione in cui si trova il cessionario; <sup>(1)</sup>

la limitazione, in sede di prima applicazione delle nuove disposizioni, del meccanismo della rettifica della detrazione per gli immobili ad uso abitativo <sup>(2)</sup>;

la possibilità, limitatamente ai fabbricati strumentali per natura, di sottrarsi al regime di esenzione, optando per il regime Iva.

## **2. Il nuovo regime Iva delle cessione dei fabbricati: prime considerazioni.**

Occorre ricordare preliminarmente che con le modifiche apportate in sede di conversione il legislatore si è parzialmente riavvicinato alla disciplina in vigore prima dell'approvazione del D.L. n. 223/2006.

Prima delle ultime modifiche <sup>(3)</sup> non assumeva più alcun rilievo la tipologia di immobili oggetto di cessione, né il soggetto che effettuava tali operazioni. L'unica eccezione era rappresentata dalle imprese costruttrici, ovvero da quelle imprese che avevano eseguito interventi di ristrutturazione <sup>(4)</sup>, intendendosi per tali gli interventi di cui all'art. 31, primo comma, lett. c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457.

Ora, invece, dopo le modifiche apportate dalla legge di conversione, il legislatore è tornato, sia pure parzialmente, alla precedente disciplina. Torna ad essere rilevante, sia pure subordinando la circostanza ad ulteriori condizioni <sup>(5)</sup>, la distinzione tra immobili ad uso abitativo, ed immobili strumentali per natura, cioè quegli immobili che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Si tratta, più precisamente, degli immobili rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10 <sup>(6)</sup> indipendentemente dal fatto che tali cespiti siano o meno impiegati effettivamente nel processo produttivo. Rileva, infatti, una strumentalità di "tipo oggettivo", cioè correlata alle caratteristiche strutturali dell'immobile.

Secondo la nuova formulazione normativa, come sarà spiegato di seguito, continua tuttavia ad essere rilevante la circostanza che la cessione dell'immobile sia effettuata da un'impresa che ha costruito il cespite, ovvero che ha effettuato un intervento di ristrutturazione dello stesso. Occorre però ricordare che il testo novellato della disposizione ha ridotto da cinque a quattro anni il limite temporale decorso il quale l'immobile ceduto da un'impresa costruttrice passa da un regime di applicazione dell'Iva ad un regime di esenzione del tributo. Lo stesso limite temporale trova applicazione per le imprese che hanno effettuato la ristrutturazione degli immobili <sup>(7)</sup>.

E' stato indicato in precedenza che, secondo il nuovo testo della disposizione, il regime riguardante l'applicabilità dell'Iva o l'esenzione dal tributo si pone in relazione anche alla situazione in cui viene a trovarsi il cessionario. La circostanza può dare luogo ad un regime diverso rispetto a quanto previsto inizialmente dal D.L. n. 223/2006, ed ancora diverso rispetto a quanto previsto prima dell'approvazione del predetto decreto.

## **3. Il nuovo regime Iva delle cessione dei fabbricati: le ipotesi di esenzione.**

Sulla base di quanto affermato in precedenza, cioè la rilevanza che il legislatore ha attribuito nuovamente alla tipologia di immobile oggetto di cessione, il quadro normativo di riferimento è divenuto ancor più complicato.

Infatti se da una parte tale modifica ha determinato un ritorno, sia pure parziale, al passato, non va dimenticato che continuano a rimanere in vigore <sup>(8)</sup> alcune delle novità introdotte con la versione originaria del decreto in rassegna. Una di questa è rappresentata, ad esempio, dal limite temporale previsto per le imprese costruttrici (o di ristrutturazione) <sup>(9)</sup> al fine di stabilire se una determinata cessione debba essere assoggettata ad Iva o ad imposta di registro. In questa situazione devono poi essere considerate tutte le ulteriori novità introdotte dalla legge di conversione.

Al fine di agevolare il compito del lettore, quindi per rendere più comprensibile le novità introdotte dalla legge di conversione, sarà effettuato un confronto tra la disciplina Iva/Registro contenuta nella formulazione originaria del decreto – legge e quella conseguente alle modifiche intervenute a seguito della conversione in legge. Il confronto non risulterà agevole. Infatti secondo la formulazione originaria del decreto legge il regime naturale delle cessioni di immobili prevedeva l'esenzione generalizzata dal tributo. Conseguentemente nella maggior parte delle ipotesi trovava applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale. Ora, invece, il quadro di riferimento è mutato completamente, ed è divenuto molto più articolato.

### *D.L. n. 223/2006 nella versione vigente prima degli emendamenti approvati dalla legge di conversione*

L'imposta di registro doveva essere applicata, secondo la disciplina propria di tale imposta, per le operazioni indicate qui di seguito:

cessione di fabbricati di qualsiasi tipologia da parte delle imprese costruttrici decorsi cinque anni dall'ultimazione della costruzione;

cessione di fabbricati da parte delle imprese che hanno effettuato gli interventi di ristrutturazione, decorsi più di cinque anni dall'ultimazione dei predetti interventi;

cessione di fabbricati di qualsiasi tipologia da parte delle imprese che hanno per oggetto principale o esclusivo l'attività di compravendita (c.d. immobiliari di rivendita);

cessione di fabbricati di qualsiasi tipologia da parte di altri soggetti che agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

### *D.L. n. 223/2006 dopo gli emendamenti approvati dalla legge di conversione*

L'imposta di registro deve essere applicata, secondo la disciplina propria di tale imposta, per le operazioni esenti ai fini Iva, indicate qui di seguito.

Preliminarmente però deve osservarsi che l'imponibilità ai fini dell'imposta di registro si deve ricercare nel T.U. Registro, ove figura l'art. 40, di cui è nuovo, per quanto qui interessa, solo il secondo comma, mentre il primo comma continua a prevedere che l'imposta di registro sia dovuta per le cessioni esenti *ex art.10 nn. 8 e 8-bis*, non menzionando quindi le cessioni di cui al n. 8-ter.

Ai fini dell'assoggettamento a registrazione in termine fisso delle scritture private non autenticate relative ad operazioni soggette ad IVA, il n. 8-ter è invece richiamato nel nuovo testo dell'art. 5 d.p.r. n. 131/1986.

Non è chiaro pertanto quale sia il regime ai fini dell'imposta di registro applicabile alle cessioni esenti ex art.10 n. 8-ter, ossia se tali cessioni siano attratte nell'orbita della previsione generale, secondo la quale una cessione è considerata soggetta ad Iva anche se esente, e sconta l'imposta di registro in misura fissa in virtù del principio di alternatività.

Nel senso dell'applicabilità, alle cessioni di fabbricati strumentali per natura esenti da Iva, dell'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 40 d.p.r. n. 131/1986 cit. si è espressa la Assonime, circolare n. 36 del 3 agosto 2006.

Ciò premesso, sono operazioni esenti da Iva

cessione di fabbricati diversi da quelli strumentali per natura, ad esempio quelli ad uso abitativo (ecc...), da parte delle imprese costruttrici dopo che siano trascorsi quattro anni dall'ultimazione della costruzione;

cessione di fabbricati diversi da quelli strumentali per natura, ad esempio quelli abitativi (ecc...), da parte delle imprese che hanno effettuato gli interventi di ristrutturazione, qualora siano decorsi più di quattro anni dall'ultimazione dei predetti interventi;

cessione di fabbricati, diversi da quelli strumentali per natura (cfr i due punti precedenti) effettuati da imprese diverse da quelle costruttrici o da quelle che vi hanno effettuato interventi di ristrutturazione<sup>(10)</sup>;

cessione di fabbricati strumentali per natura, quindi che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (cfr *infra* per alcune eccezioni).

In ordine alle cessioni indicate al quarto punto vanno effettuate alcune precisazioni.

Affinché queste ultime cessioni siano esenti non devono verificarsi le condizioni indicate al nuovo numero 8-ter) lettere da a) a d). In particolare 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 da imprese costruttrici o da imprese che 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.

Dunque, al fine di individuare la disciplina correttamente applicabile dovrà essere verificata, oltre alla tipologia di bene immobile, la sussistenza di alcune specifiche condizioni (anche in capo al cessionario) che possono dare luogo alla deroga della disciplina generale. Un esempio potrà essere utile per capire.

Si consideri il caso di un'impresa costruttrice che effettua il trasferimento di un bene strumentale per natura (ad esempio un ufficio). Sono però decorsi più di quattro anni dall'ultimazione della costruzione. Pertanto in base alla regola generale, cioè quella contenuta nella prima parte dell'art. 10, comma 1, n. 8-ter) del decreto Iva, la cessione dovrebbe essere esente, ma non sarà sempre così<sup>(11)</sup>. Potrebbe ad esempio verificarsi che la cessione sia effettuata nei confronti di un medico, che pur esercitando l'attività professionale (e quindi essendo soggetto passivo di imposta), non può considerare in detrazione il relativo tributo<sup>(12)</sup>.

In questo caso trova applicazione la deroga contenuta nell'art. 10, n. 8-ter), lett. b) del D.P.R. n. 633/1972 e quindi l'operazione sarà soggetta ad IVA. Occorre inoltre osservare che l'indicazione contenuta nella predetta lettera b) non riguarda esclusivamente le imprese costruttrici, ma non essendo prevista alcuna limitazione di tipo soggettivo dovrebbe essere applicata a prescindere dalla qualifica attribuibile al soggetto che effettua il trasferimento dell'immobile. In buona sostanza è irrilevante che il soggetto cedente sia o meno un'impresa costruttrice. Infatti se il cessionario non detrae il tributo e l'immobile acquistato è strumentale per natura, l'operazione uscirà dal regime di esenzione, per scontare l'Iva.

Occorre poi considerare che un ulteriore elemento da prendere in considerazione è dato dalla possibilità, per il soggetto cedente, in caso di esenzione, di optare per l'imposizione. Tale deroga è però subordinata alla sussistenza di alcune condizioni (v. *infra*).

Deve infine osservarsi che le cessioni di fabbricati strumentali per natura, ancorché assoggettate ad Iva (art. 10, comma 1, n. 8-ter) del D.P.R. n. 633/1972), scontano l'imposta ipotecaria con l'aliquota del 3 per cento e l'imposta catastale con l'aliquota dell'1 per cento. L'aumento dell'onere complessivo relativo alle imposte ipotecarie e catastali è correlato all'applicazione dell'Iva alle cessioni dei beni strumentali per natura. È ininfluente che l'applicazione dell'imposta su valore aggiunto sia dovuta all'opzione del cedente, ovvero alla condizione in cui si viene a trovare il cessionario. A tal proposito deve ricordarsi, affinché trovi applicazione il predetto aumento, che i presupposti sono due:

gli immobili oggetto di cessione devono essere strumentali per natura;

le cessioni devono essere assoggettate ad imposta sul valore aggiunto.

Tuttavia, con riferimento alle predette cessioni, qualora nelle operazioni siano parte fondi immobiliari chiusi, società di locazione finanziaria, banche e intermediari finanziari, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale sono ridotte della metà. Pertanto l'imposta ipotecaria si applica con l'aliquota dell'1,5% e l'imposta catastale con l'aliquota dello 0,50%. La predetta riduzione decorre dal 1°ottobre del 2006.

Deve essere poi ricordato che in sede di riscatto di un immobile strumentale per natura concesso in locazione finanziaria, l'imposta proporzionale di registro dell'1% pagata sui canoni di locazione può essere considerata a scomputo delle imposte ipotecarie e catastali dovute per il riscatto medesimo.

#### **4. L'opzione per il regime di imponibilità.**

Il legislatore, dopo le numerose critiche che hanno fatto seguito alla versione originaria del decreto, si è reso conto che il regime generalizzato di esenzione delle cessioni si poteva tradurre in un costo eccessivo per le imprese che effettuavano il trasferimento degli immobili. Per tale ragione ha cercato di attenuare gli effetti della novità prevedendo, al verificarsi di certe condizioni, la possibilità di continuare ad applicare l'imposta sul valore aggiunto. Deve poi osservarsi, come sarà chiarito più avanti, che tale possibilità darà luogo ad un aumento del prelievo tributario per ciò che attiene le imposte ipotecarie e catastali<sup>(13)</sup>.

Innanzitutto va segnalato come la disposizione la quale prevede la possibilità di optare per l'imposizione abbia una portata applicativa limitata. Infatti deve farsi riferimento all'art. 10, comma 1, n. 8-ter) del D.P.R. n. 633/1972 che riguarda esclusivamente i fabbricati strumentali per natura.

Per quanto riguarda il profilo soggettivo deve essere rilevato che la portata applicativa della disposizione è particolarmente ampia. Pertanto la norma si applica a qualsiasi impresa che effettua il trasferimento del cespite sia essa o meno impresa costruttrice<sup>(14)</sup>. Ad esempio se un'impresa costruttrice vende un immobile accatastato A/10, ma sono decorsi più di quattro anni dall'ultimazione della costruzione, l'operazione dovrebbe essere esente. Tuttavia l'impresa cedente potrà optare nell'atto per l'imposizione ai fini dell'Iva. La medesima possibilità sussiste per l'impresa non costruttrice. Ad esempio se tale impresa (non costruttrice) cede un immobile accatastato A/10 ad un'altra impresa che può detrarre l'imposta sul valore aggiunto, l'operazione rientrerebbe nel regime di esenzione<sup>(15)</sup>. Tuttavia anche in questo caso sussiste la possibilità di optare per il regime di imposizione ai fini Iva.

Un tema particolarmente delicato è rappresentato dalle modalità della dichiarazione di opzione da rendere nell'atto. Il tema è certamente importante e non può essere esaminato in questa sede. Deve essere per ora ricordato che:

l'opzione deve essere esercitata dal cedente;

deve essere manifestata espressamente;

la manifestazione (espressa) deve essere contenuta nell'atto di compravendita.

Deve poi ricordarsi che, in caso di applicazione dell'Iva per effetto dell'opzione, trattandosi di beni immobili strumentali per natura, si applicherà un'imposta ipotecaria del 3% ed un'imposta catastale dell'1%. In alcuni casi, come spiegato in precedenza e con effetto dal 1 ottobre del 2006 tali imposte saranno ridotte della metà (*supra*).

### **5. Il nuovo regime Iva delle cessioni dei fabbricati: l'applicabilità dell'Iva.**

Alla luce dell'analisi sin qui condotta dovrebbe essere agevole per il lettore ricavare le fattispecie che danno luogo all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia il quadro di riferimento, come per le ipotesi di esenzione, è particolarmente articolato.

Inoltre, dopo le modifiche approvate dalla legge di conversione, è rilevante la distinzione tra gli immobili strumentali per natura e gli altri immobili (ad esempio, quelli aventi uso abitativo, etc.).

Deve essere ricordato preliminarmente che, dopo l'approvazione del D.L. n. 223/2006 (nella sua versione originaria), il regime generale dell'Iva, con riferimento alle cessioni degli immobili era quello di esenzione. Per tale ragione non si procederà ad effettuare un confronto tra il regime applicabile dopo le ultime modifiche apportate in sede di conversione, e la disciplina applicabile dal 4 luglio 2006 in avanti dopo l'entrata in vigore del D.L. n. 223/2006. Si procederà quindi a sintetizzare per punti la nuova disciplina ai fini dell'applicabilità dell'Iva contenuta nel testo del decreto come emendato dalla legge di conversione.

Operazioni soggette ad Iva

cessione di fabbricati diversi da quelli strumentali per natura, ad esempio gli immobili ad uso abitativo (ecc...), da parte delle imprese costruttrici effettuate entro quattro anni dall'ultimazione della costruzione;

cessione di fabbricati diversi da quelli strumentali per natura, ad esempio gli immobili ad uso abitativo (ecc...), da parte delle imprese che ha effettuato gli interventi di ristrutturazione, effettuati entro quattro anni dall'ultimazione dei predetti interventi;

cessione di fabbricati strumentali per natura, purché rientranti nell'ambito delle seguenti categorie:

cessioni effettuate dalle imprese costruttrici entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione, ovvero effettuate dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di ristrutturazione di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457;

cessioni effettuate nei confronti dei cessionari che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni (in pratica privati);

cessioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi Iva che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione di imposta in percentuale pari o inferiore al 25% (banche, società di assicurazione, etc.);

cessione di fabbricati strumentali per natura, purché espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione Iva.

Deve poi ricordarsi quanto già affermato in precedenza circa l'aumento del prelievo ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali. I fabbricati strumentali per natura le cui cessioni sono imponibili ai fini Iva scontano l'imposta ipotecaria con l'aliquota del 3% e l'imposta catastale con l'aliquota dell'1%. In alcune specifiche ipotesi<sup>(16)</sup>, per l'acquisto e per il riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, dal 1° ottobre del 2006 le predette imposte sono ridotte della metà.

### **6. La rettifica della detrazione: ridotto l'onere fiscale delle imprese**

L'applicazione di un regime generalizzato di esenzione, originariamente previsto dal D.L. n. 223/2006, avrebbe dato luogo all'applicazione del meccanismo della "rettifica della detrazione". Non è questa la sede adatta per approfondire tale tema<sup>(17)</sup>. Per ora è sufficiente ricordare che, ove la norma di riferimento non fosse stata modificata, diversi soggetti avrebbero dovuto versare nelle casse dell'erario l'Iva detratta negli anni passati con riferimento all'acquisto o alla costruzione di immobili.

Si tenga però presente che le recenti modifiche introdotte in sede di conversione in legge del provvedimento, sono rivolte in una duplice direzione. Da una parte sono state reintrodotte alcune fattispecie che determinano l'imponibilità dell'operazione. La circostanza è già di per sé idonea a sterilizzare in parte gli effetti del predetto meccanismo di rettifica della detrazione. Si tratta, ad esempio, del caso in cui il cedente di un immobile strumentale per natura opti per il regime di imponibilità. Dall'altra il legislatore ha limitato, durante la prima fase di applicazione delle novità, l'applicabilità del predetto meccanismo. In particolare:

per i fabbricati abitativi posseduti al 4 luglio del 2006 da parte di imprese diverse da quelle costruttrici o che vi hanno realizzato interventi di ristrutturazione il meccanismo della rettifica della detrazione non trova applicazione;

per i fabbricati abitativi posseduti al 4 luglio del 2006 da parte di imprese costruttrici o da quelle che hanno eseguito interventi di ristrutturazione si apre una duplice possibilità:

se la costruzione o l'intervento è terminato prima del 4 luglio del 2002 (quattro anni prima dell'entrata in vigore del decreto), le imprese non rettificano la detrazione;

se invece i lavori sono terminati dopo il 4 luglio del 2002, le imprese applicano la rettifica della detrazione all'atto del primo impiego di locazione o di cessione<sup>(18)</sup>.

per i fabbricati strumentali per natura, alla scadenza del quarto anno dall'ultimazione della costruzione non è necessario effettuare alcuna rettifica in quanto il fabbricato, mediante opzione, potrà generare operazioni imponibili;

per i fabbricati strumentali per natura, di cui si è proprietari al 4 luglio del 2006, non è necessario effettuare alcuna rettifica se al momento del primo atto (cessione o locazione) dopo la conversione in legge del decreto, viene esercitata l'opzione per

l'imposizione Iva della locazione o della vendita.

### **7. Il regime Iva delle locazioni dei fabbricati**

Le norme concernenti la fiscalità delle locazioni di immobili sono state profondamente modificate per effetto del D.L. n. 223 del 2006. Il legislatore fiscale, infatti, anche per le locazioni immobiliari è intervenuto prevedendo una radicale trasformazione della qualificazione delle predette operazioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. In particolare, le operazioni di locazione sono diventate da imponibili ad esenti. Tuttavia, il legislatore è tornato ad occuparsi della fiscalità, ai fini delle imposte indirette, delle locazioni immobiliari. Le nuove modifiche sono intervenute, come per le cessioni degli immobili, in sede di conversione del predetto decreto.

*Le modifiche alla fiscalità delle locazioni immobiliari apportate dalla versione originaria del D.L. n. 223 del 2006*

Il D.L. n. 223 del 2006, prima delle recenti modifiche apportate in sede di conversione al regime fiscale delle locazioni immobiliari, prevedeva un'esenzione generalizzata dall'Iva.

Il predetto regime di esenzione era indipendente dalla tipologia di immobile locato <sup>(19)</sup>. La circostanza che le locazioni immobiliari siano diventate esenti da Iva ha dato luogo alla necessità di applicare l'imposta di registro nella misura del 2%.

Locazioni di immobili ad uso abitativo e/o strumentale: I.V.A. esenti - registro: 2%

Contratti di locazione finanziaria di immobili: I.V.A. esenti - registro: € 168 (20)

Dopo l'entrata in vigore del D.L. n. 223/2006 hanno continuato ad essere esenti anche le locazioni non finanziarie di terreni ed aziende agricole e le aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria.

*Il D.L. n. 223/2006 dopo gli emendamenti approvati dalla legge di conversione*

Come anticipato, per effetto delle modifiche apportate dalla legge di conversione, sono state introdotte, anche con riferimento alla locazione degli immobili, alcune novità rispetto alla versione originaria del D.L. n. 223 del 2006. Va premesso che la disposizione cui occorre fare riferimento è l'art. 35, comma 8, del D.L. n. 223 del 2006. In particolare, è stata effettuata una netta distinzione tra immobili strumentali per natura e gli altri immobili (ad esempio quelli ad uso abitativo, etc.).

Per quanto riguarda questi ultimi la locazione è sempre esente da Iva.

Al contrario, per gli immobili strumentali per natura il regime fiscale varia sia per le caratteristiche specifiche del locatario, che per una nuova e precisa scelta del locatore. Più nello specifico, l'art. 10, comma 1, n. 8), nella sua "nuova" formulazione <sup>(21)</sup> prevede che non sono esenti da Iva (e, quindi, sono imponibili) le operazioni di locazione aventi ad oggetto immobili strumentali per natura (la norma, nello specifico, fa riferimento ai "fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni") effettuate nei confronti di:

soggetti passivi Iva che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in misura pari o inferiore al 25% (banche, assicurazioni, etc.);

soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Inoltre l'Iva deve essere applicata alle locazioni di fabbricati strumentali per natura per le quali, "nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione". Nello specifico, tali operazioni sarebbero in teoria esenti dall'imposta sul valore aggiunto, ma potranno scontare il predetto tributo a seguito dell'esercizio di un'apposita opzione. Tale opzione, in particolare, dovrà essere esercitata per il singolo contratto o, in alternativa, per la durata residua di questo.

In definitiva sono *esenti da Iva*:

le locazioni di immobili strumentali per natura effettuate nei confronti di soggetti passivi che hanno un diritto di detrazione dell'imposta pieno o comunque superiore al 25%;

le locazioni di immobili strumentali per natura per le quali non è stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'Iva;

le locazioni di terreni ed aziende agricole;

le locazioni di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria;

le locazioni di altri immobili diversi da quelli strumentali.

Al contrario, sono *imponibili ai fini Iva*:

le locazioni di immobili strumentali per natura per le quali sia stata esercitata l'apposita opzione;

le locazioni di immobili strumentali per natura effettuate nei confronti dei soggetti passivi Iva che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in misura pari o inferiore al 25% (banche, assicurazioni, etc.);

le locazioni di immobili strumentali per natura effettuate nei confronti dei soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;

le locazioni di aree destinate a parcheggio di veicoli.

### **8. La deroga, per i contratti di locazione, al principio dell'alternatività tra l'Iva ed il registro.**

La legge di conversione del d.l. n. 223 del 2006 ha previsto anche una significativa deroga al criterio dell'alternatività tra l'Iva ed il registro. In particolare, per effetto della nuova disposizione, alle sole locazioni dei beni strumentali per natura, siano esse esenti o imponibili ai fini Iva, è applicabile l'imposta di registro nella misura dell'1%.

Al contrario, le locazioni esenti, aventi ad oggetto beni immobili diversi da quelli strumentali per natura, saranno sottoposte all'imposta di registro nella misura ordinaria del 2%.

### **9. I contratti di locazione finanziaria.**

Non sono previste particolarità per i contratti di locazione finanziaria. La disciplina è quella generale sin qui esaminata per i contratti di locazione non finanziaria. Ad esempio, se oggetto del contratto è un immobile ad uso abitativo i canoni di locazione finanziaria saranno esenti da Iva. Invece se il contratto riguarda un immobile accatastato A/10, ed il contratto è relativo ad un

soggetto che non può detrarre l'Iva, l'operazione sarà imponibile. In buona sostanza, come ricordato, si applica la disciplina generale già esaminata.

Deve infine ricordarsi che in sede di riscatto di immobile strumentale per natura concesso in locazione finanziaria, l'imposta proporzionale di registro dell'1% pagata sui canoni di locazione può essere portata a scomputo delle imposte ipotecarie e catastali dovute per il riscatto medesimo.

#### **10. L'affitto di azienda.**

Una disposizione del tutto particolare e di difficile applicazione riguarda i contratti di affitto di azienda. In particolare il legislatore ha previsto che le disposizioni in materia di imposte indirette riguardanti la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50%, dal valore normale dei fabbricati.

*Nicola Forte*

(1) Ad esempio se un'impresa ha acquistato un immobile rientrante nella categoria catastale A/10 ed effettua la cessione dell'immobile nei confronti di un esercente arte e professione che, solitamente ha la possibilità di considerare in detrazione il tributo, l'operazione deve considerarsi esente ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter) del D.P.R. n. 633/1972.

(2) In questo modo il legislatore, nel provvedimento di conversione del decreto legge, concede il legittimo affidamento richiesto dalle società di leasing e dalle società immobiliari.

(3) In buona sostanza si fa riferimento alla prima formulazione dell'art. 35, comma 8 del D.L. n. 223/2006.

(4) In questo caso, però, il legislatore aveva previsto un'ulteriore condizione affinché tali soggetti potessero assoggettare ad Iva la cessione degli immobili: era necessario, dal momento dell'ultimazione della costruzione, ovvero dall'ultimazione dell'intervento di ristrutturazione, che non fossero trascorsi più di cinque anni. Diversamente le relative cessioni avrebbero dovuto essere considerate, sulla base della disciplina generalizzata di esenzione introdotta dal decreto, quali operazioni esenti.

(5) Ad esempio la qualifica di soggetto passivo Iva dell'acquirente.

(6) In tal senso v. Min. fin., Circ. n. 36 del 21 luglio 1989. Cfr. anche Assonime, Circ. n. 36 del 3 agosto 2006 secondo cui sono fabbricati strumentali non suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni "quelli accatastati nei gruppi C (negozi, magazzini), D (opifici, impianti industriali, alberghi) ed E (stazioni per servizi di trasporto, edifici a destinazione particolare) e nella categoria A/10 (uffici)".

(7) Si tratta delle imprese che hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d), ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457.

(8) Con effetto dal 4 luglio del 2006.

(9) Il predetto limite è stato stabilito inizialmente dal decreto in cinque anni, ora, durante la fase di conversione in legge è stato ridotto a quattro anni.

(10) Si tratta, in buona sostanza, di qualsiasi altra impresa che non ha costruito o ristrutturato l'immobile. Rientrano in questa categoria anche le imprese che hanno per oggetto principale o esclusivo l'attività di compravendita. Pertanto se un'impresa, che esercita l'attività di rivendita di beni immobili, effettua la cessione di un immobile ad uso abitativo, l'operazione deve considerarsi esente da Iva.

(11) Oltre al caso esaminato nell'esempio deve considerarsi quanto previsto dall'art. 10, n. 8-ter) del D.P.R. n. 633/1972. Secondo tale norma, applicabile esclusivamente ai beni strumentali per natura, il cedente può, nel relativo atto, manifestare espressamente l'opzione per l'imposizione.

(12) Come è noto gli esercenti le professioni sanitarie realizzano, quasi sempre, un volume d'affari completamente esente. Pertanto l'Iva assolta sugli acquisti è completamente indetraibile.

(13) Sarà quindi necessario effettuare delle valutazioni di convenienza. Infatti la permanenza nel regime di imponibilità dà luogo alla possibilità di continuare a considerare in detrazione l'Iva sugli acquisti. Invece l'esenzione della cessione potrebbe determinare una limitazione alla detrazione del tributo.

(14) Rilevano, quindi, come già spiegato, solo le caratteristiche strutturali dell'immobile. Infatti l'oggetto della cessione deve essere un immobile strumentale per natura.

(15) Invece se la medesima cessione è effettuata ad esempio nei confronti di un privato, che non può detrarre l'Iva, l'operazione fuori esce dal regime di esenzione per essere assoggettata ad imposta sul valore aggiunto.

(16) Si tratta delle cessioni di cui siano parte fondi immobiliari chiusi, società di locazione finanziaria, banche e intermediari finanziari,

(17) Per alcuni nozioni basilari del meccanismo della "rettifica della detrazione" cfr. N. Forte, *Il regime Iva delle cessioni degli immobili e delle locazioni dopo il Decreto legge sulle liberalizzazioni*, segnalazione novità n. 268 del 14 luglio 2006, nota 3.

(18) Si tratta della rettifica della detrazione per cambio di destinazione (*ex art. 19-bis2, comma 3*)

(19) La predetta distinzione, come si avrà modo di chiarire, assume rilievo ai fini delle modifiche apportate in sede di conversione (*infra*).

(20) In questo caso si applica l'imposta di registro in misura fissa in quanto il comma 10, contenuto nell'art. 35, ha modificato l'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986 prevedendo in questo caso l'esclusione dall'applicazione dell'imposta proporzionale pari al 2%.

(21) Vale a dire nella sua formulazione, come modificata in sede di conversione in legge del decreto.

**Dalla Rassegna "Misure Tributarie Urgenti" a cura di Gaetano Petrelli**

## CESSIONI DI IMMOBILI DA PARTE DI SOGGETTI IVA

L'art. 35, commi 8 e seguenti, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, come modificato dalla legge di conversione, modifica il regime tributario, ai fini delle imposte indirette, degli atti di cessione di immobili da parte di soggetti Iva.

In particolare:

### a) - IMMOBILI NON STRUMENTALI PER NATURA.

Viene modificato il n. 8-*bis*) dell'art. 10 del d.p.r. n. 633/1972, che ora qualifica come esenti da imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli strumentali per natura, escluse quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di recupero, di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457".

La disposizione, interpretata in combinato disposto con l'art. 40, comma 1, secondo periodo, del d.p.r. n. 131/1986, comporta:

1) - in linea generale, l'esenzione da Iva delle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato effettuate da soggetti Iva, e quindi la soggezione delle stesse cessioni ad imposte proporzionali di registro, ipotecarie e catastali (ovvero, ricorrendo i requisiti per la "prima casa", la soggezione ad imposta di registro con l'aliquota del 3% e l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa);

2) - la permanente soggezione ad imposta sul valore aggiunto:

2a) - delle cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria da parte dei suddetti soggetti Iva (i terreni non edificabili sono "fuori campo Iva", ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera c), del d.p.r. n. 633/1972);

2b) - delle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato non strumentali per natura, da parte delle imprese costruttrici o delle imprese che hanno eseguito interventi di restauro conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica, purché si tratti di fabbricati ceduti entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dei lavori (circostanza questa che è opportuno verificare documentalmente chiedendo l'esibizione della comunicazione di fine lavori).

### b) - IMMOBILI STRUMENTALI PER NATURA.

Viene introdotto l'art. 8-*ter* all'art. 10 del d.p.r. n. 633/1972, secondo il quale sono esenti da imposta sul valore aggiunto le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali per natura (che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse: a) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457; b) quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento; c) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni; d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".

In assenza di specifiche disposizioni transitorie, occorre applicare il principio generale *tempus regit actum*; con la conseguenza che:

a) - la nuova disciplina si applica alle cessioni perfezionate a partire dal giorno di entrata in vigore del decreto legge (quindi dal 4 luglio 2006); in base alla disciplina ordinaria, contenuta nell'art. 6, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972, occorrerà quindi far riferimento alla data dell'atto che trasferisce la proprietà dell'immobile;

b) - ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.p.r. n. 633/1972, per le cessioni ora esenti da Iva, se anteriormente al trasferimento della proprietà dell'immobile era stata emessa fattura, o era stato pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata ai fini Iva, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento; in tali ipotesi, se la data della fattura o del pagamento dell'eventuale acconto è anteriore al 4 luglio 2006, l'operazione si intenderà soggetta ad Iva limitatamente a tale importo, e ad imposta di registro per la differenza;

c) - sempre ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.p.r. n. 633/1972, che richiama il precedente, comma 4, lett. d-*bis*), per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa, la data rilevante è comunque quella del rogito notarile, a prescindere dal previo pagamento di acconti.

Le superiori modifiche legislative ampliano poi, indirettamente, l'ambito di applicazione dell'art. 1, comma 6, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, che prevede l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota dell'1% ai trasferimenti aventi per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 8-*bis*), del d.p.r. n. 633/1972, effettuati 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 dichiari che intende trasferirli entro tre anni. Ai medesimi trasferimenti si applicano le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. Ai sensi della successiva nota II-*ter*), ove non si realizzi la condizione, alla quale è subordinata l'applicazione dell'aliquota dell'1 per cento, del ritrasferimento entro il triennio, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria e si rende applicabile una sanzione del 30 per cento oltre agli interessi di mora. Dalla scadenza del triennio decorre il termine per il recupero delle imposte ordinarie da parte dell'amministrazione finanziaria. Questa disposizione trova ora applicazione, salvi i suddetti limiti, a tutte le cessioni quali risultanti dal nuovo n. 8-*bis* dell'art. 10.

Si riporta, di seguito, un breve quadro sinottico delle cessioni rispettivamente soggette ed esenti da imposta sul valore aggiunto, nonché il nuovo regime Iva delle locazioni e degli affitti.

### A) - CESSIONI SOGGETTE AD IVA:

1) - cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli strumentali per natura (quindi di fabbricati abitativi; di fabbricati non abitativi ma non strumentali per natura ancorché lo siano per destinazione effettiva; di fabbricati "merce"; di fabbricati "relativi" all'impresa, ecc.), effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di recupero di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457 (restauro conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica);

2) - cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali per natura (che per le loro caratteristiche non sono suscet-

tibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni; in particolare, categorie catastali B, C, D, E ed A/10), rientranti nell'ambito delle seguenti categorie:

a) - quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di recupero di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457 (restauro, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica);

b) - quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi IVA che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento (banche, società di assicurazioni, ecc.);

c) - quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni (privati);

d) - quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione IVA (anche se non rientrano nelle categorie sopra indicate).

Le cessioni di fabbricati strumentali per natura, ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'art. 10, primo comma, numero 8-ter), del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, sono assoggettate ad imposta ipotecaria con l'aliquota del 3%, e ad imposta catastale con l'aliquota dell'1%.

Tuttavia, relativamente alle cessioni di fabbricati strumentali per natura di cui sopra, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi, società di locazione finanziaria, banche e intermediari finanziari, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale sono ridotte della metà (quindi imposta ipotecaria con l'aliquota dell'1,5%, ed imposta catastale con l'aliquota dello 0,50%); tale riduzione di aliquote decorre dal 1° ottobre 2006.

In sede di riscatto di fabbricato strumentale per natura concesso in locazione finanziaria, l'imposta proporzionale di registro dell'1% pagata sui canoni di locazione può essere portata a scomputo delle imposte ipotecarie e catastali dovute per il riscatto medesimo.

#### **B) - CESSIONI ESENTI DA IVA:**

1) - cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli strumentali per natura (quindi di fabbricati abitativi; di fabbricati non abitativi ma non strumentali per natura ancorché lo siano per destinazione effettiva; di fabbricati "merce"; di fabbricati "relativi" all'impresa, ecc.), effettuate da imprese non costruttrici, o da imprese diverse da quelle che vi abbiano effettuato interventi di recupero;

2) - cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli strumentali per natura (quindi di fabbricati abitativi; di fabbricati non abitativi ma non strumentali per natura ancorché lo siano per destinazione effettiva; di fabbricati "merce"; di fabbricati "relativi" all'impresa, ecc.), effettuate da imprese costruttrici o da imprese che vi abbiano effettuato interventi di recupero, ma dopo quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;

3) - cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali per natura (che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, al di fuori dei casi descritti sub A), e quindi le cessioni per le quali nel relativo atto il cedente non abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione IVA, e che rientrino nelle seguenti categorie:

3a) - quelle effettuate da imprese non costruttrici, o da imprese diverse da quelle che vi abbiano effettuato interventi di recupero;

3b) - quelle effettuate da imprese costruttrici o da imprese che vi abbiano effettuato interventi di recupero, ma dopo quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;

3c) - quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti IVA che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale superiore al 25 per cento.

Le cessioni di fabbricati strumentali per natura, ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'art. 10, primo comma, numero 8-ter), del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, sono assoggettate ad imposta ipotecaria con l'aliquota del 3%, e ad imposta catastale con l'aliquota dell'1%.

Tuttavia, relativamente alle cessioni di fabbricati strumentali per natura di cui sopra, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi, società di locazione finanziaria, banche e intermediari finanziari, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale sono ridotte della metà (quindi imposta ipotecaria con l'aliquota dell'1,5%, ed imposta catastale con l'aliquota dello 0,50%); la suddetta riduzione di aliquote decorre dal 1° ottobre 2006.

In sede di riscatto di immobile strumentale per natura concesso in locazione finanziaria, l'imposta proporzionale di registro dell'1% pagata sui canoni di locazione può essere portata a scomputo delle imposte ipotecarie e catastali dovute per il riscatto medesimo.

#### **C) - LOCAZIONI ED AFFITTI SOGGETTI AD IVA:**

1) - locazioni di aree destinate a parcheggio di veicoli;

2) - locazioni di fabbricati strumentali per natura (che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, in particolare, categorie catastali B, C, D, E ed A/10), effettuate nei confronti dei seguenti soggetti (indicati alle lettere b) e c) dell'art. 10, numero 8-ter), del d.p.r. n. 633/1972):

2a) - locazioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento (banche, società di assicurazioni, ecc.);

2b) - locazioni effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni (privati);

3) - locazioni per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Sono soggette all'imposta proporzionale di registro, con l'aliquota dell'1%, le locazioni di immobili strumentali per natura, ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'art. 10, primo comma, numero 8), del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ai fini dell'applicazione della suddetta imposta proporzionale di registro, per i contratti in corso alla data del 4 luglio 2006, le parti devono presentare per la registrazione apposita dichiarazione nella quale può essere esercitata l'opzione per l'imposizione

<p><u>IVA</u>, entro i termini e con le modalità da stabilirsi con provvedimento dirigenziale da emanarsi entro il 15 settembre 2006.</p> <p>La suddetta imposta proporzionale di registro, nel caso di contratti di locazione finanziaria, può essere portata, in caso di riscatto, a scomputo delle imposte ipotecarie e catastali dovute per il riscatto medesimo.</p> <p>Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale di fabbricati.</p> <p><b>D) - LOCAZIONI ED AFFITTI ESENTI DA IVA:</b></p> <p>1) - locazioni ed affitti di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati; tranne le locazioni e gli affitti sopra indicati sub C).</p> <p>Sono soggette all'imposta proporzionale di registro, con l'aliquota dell'1%, le locazioni di immobili strumentali per natura di cui all'art. 10, primo comma, numero 8), del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.</p> <p>Ai fini dell'applicazione della suddetta imposta proporzionale di registro, per i contratti in corso alla data del 4 luglio 2006, le parti devono presentare per la registrazione apposita dichiarazione nella quale può essere esercitata l'opzione per l'imposizione IVA, entro i termini e con le modalità da stabilirsi con provvedimento dirigenziale da emanarsi entro il 15 settembre 2006.</p> <p>La suddetta imposta proporzionale di registro, nel caso di contratti di locazione finanziaria, può essere portata, in caso di riscatto, a scomputo delle imposte ipotecarie e catastali dovute per il riscatto medesimo.</p> <p>Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale di fabbricati.</p> <p><b>E) - LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA SUGLI ACQUISTI NON DEVE ESSERE EFFETTUATA:</b></p> <p>1) - limitatamente ai fabbricati diversi da quelli strumentali per natura, posseduti alla data del 4 luglio 2006;</p> <p>2) - limitatamente alle imprese costruttrici dei fabbricati diversi da quelli strumentali per natura, e per le imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di recupero cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, limitatamente ai fabbricati o porzioni di fabbricato per i quali il termine dei quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento è scaduto alla data del 4 luglio 2006;</p> <p>3) - Per i fabbricati strumentali per natura (che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni), la predetta rettifica della detrazione dell'imposta non si effettua se nel primo atto stipulato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione viene esercitata l'opzione per la imposizione prevista dall'art. 10, primo comma, numeri 8) e 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.</p>
---

<b>LE CLAUSOLE</b>	
<b>In caso di atto soggetto ad I.V.A. (abitazioni)</b>	<p><b>REGIME FISCALE:</b> Trattasi di trasferimento soggetto ad I.V.A. ricorrendo le condizioni poste dall'art. 35 comma 8 Legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del Decreto legge 4 luglio 2006 n. 223 (trattasi in particolare di cessione di fabbricato costruito dalla odierna parte venditrice, i cui lavori sono stati ultimati da meno di quattro anni <b>ovvero</b> trattasi in particolare di cessione di fabbricato ristrutturato/restaurato dalla odierna parte venditrice i cui lavori sono stati ultimati da meno di quattro anni <b>ovvero</b> trattasi in particolare di cessione di terreno a destinazione edificatoria in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune)</p>
<b>In caso di atto esente da I.V.A. (abitazioni)</b>	<p><b>REGIME FISCALE:</b> trattasi di trasferimento esente da I.V.A. ai sensi dell'art. 10 primo comma n. 8bis D.P.R. 633/1972, così come modificato dall'art. 35 ottavo comma Legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del Decreto legge 4 luglio 2006 n. 223, e pertanto soggetto alle ordinarie imposte di registro, di trascrizione e catastale.</p>
<b>In caso di atto soggetto ad I.V.A. (immobili strumentali)</b>	<p><b>REGIME FISCALE:</b> trattasi di trasferimento di fabbricato strumentale non suscettibile di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (categoria catastale .....), <b>soggetto da I.V.A.</b>, in quanto trasferimento</p> <p>posto in essere dalla impresa costruttrice entro i 4 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione;</p> <p><b>ovvero</b></p> <p>posto in essere da impresa che vi ha effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, entro i 4 anni dalla data di ultimazione dell'intervento di recupero;</p> <p><b>ovvero</b></p> <p>a favore di soggetto passivo I.V.A con diritto alla detrazione I.V.A. in percentuale pari o inferiore al 25%, come la parte acquirente qui dichiara e conferma, in conformità a quanto prescritto dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006</p> <p><b>ovvero</b></p> <p>a favore di soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arti o professioni, come la parte acquirente qui dichiara e conferma, in conformità a quanto prescritto dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006</p> <p>Si da atto, pertanto, che detto trasferimento sarà assoggettato:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ad I.V.A.</li> <li>- ad imposta di registro in misura fissa (art. 40 D.P.R. 131/1986)</li> <li>- ad imposta di trascrizione con l'aliquota del 3% (1,5% per fondi immobiliari)</li> </ul>

	<p>ri/leasing/banche/intermediari finanziari)</p> <p>- ad <b>imposta di trascrizione con l'aliquota dell'1% (0,5%</b> per fondi immobiliari/leasing/banche/intermediari finanziari)</p>
<p><b>In caso di atto esente da I.V.A. (immobili strumentali)</b></p>	<p><b>REGIME FISCALE:</b> trattasi di trasferimento di fabbricato strumentale non suscettibile di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (categoria catastale .....), <b>esente da I.V.A.</b>, in quanto trasferimento</p> <p><i>posto in essere da impresa che non ha eseguito i lavori di costruzione ovvero che non ha eseguito interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione;</i></p> <p><b>ovvero</b></p> <p><i>posto in essere dalla impresa costruttrice o da impresa che ha effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, dopo 4 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o dell'intervento di recupero;</i></p> <p>a favore di soggetto che agisce nell'esercizio di attività rientrante nell'ambito di applicazione dell'I.V.A, con diritto alla detrazione di detta imposta in percentuale superiore al 25%, come la parte acquirente qui dichiara e conferma, in conformità a quanto prescritto dalla <i>Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006</i>, e per il quale la parte venditrice NON intende avvalersi dell'opzione di cui all'art. 10 primo comma n. 8ter, punto d) D.P.R. 633/1972.</p> <p>Si da atto, pertanto, che detto trasferimento sarà assoggettato:</p> <p>- ad <b>imposta di registro in misura fissa</b> (art. 40 D.P.R. 131/1986)</p> <p>- ad <b>imposta di trascrizione con l'aliquota del 3% (1,5%</b> per fondi immobiliari/leasing/banche/intermediari finanziari)</p> <p>- ad <b>imposta di trascrizione con l'aliquota dell'1% (0,5%</b> per fondi immobiliari/leasing/banche/intermediari finanziari)</p>
<p><b>In caso di atto esente da I.V.A. nel quale il cedente si avvale dell'opzione per l'applicazione dell'I.V.A. (immobili strumentali)</b></p>	<p><b>REGIME FISCALE:</b> trattasi di trasferimento di fabbricato strumentale non suscettibile di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (categoria catastale .....), per il quale la parte venditrice intende avvalersi dell'opzione di cui all'art. 10 primo comma n. 8ter, punto d) D.P.R. 633/1972, chiedendo espressamente l'assoggettamento del presente trasferimento ad I.V.A.</p> <p>Si da atto, pertanto, che detto trasferimento sarà assoggettato:</p> <p>- ad <b>I.V.A.</b></p> <p>- ad <b>imposta di registro in misura fissa</b> (art. 40 D.P.R. 131/1986)</p> <p>- ad <b>imposta di trascrizione con l'aliquota del 3% (1,5%</b> per fondi immobiliari/leasing/banche/intermediari finanziari)</p> <p>- ad <b>imposta di trascrizione con l'aliquota dell'1% (0,5%</b> per fondi immobiliari/leasing/banche/intermediari finanziari)</p>

## CAPITOLO 2

### MISURE DI CONTRASTO DELL'EVASIONE E DELL'ELUSIONE FISCALE

Le norme di riferimento sono quelle di cui ai commi 2, 3, 4, 21, 22, 23, 23bis, 23ter e 24 dell'art. 35 legge 4 Agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 agosto 2006 n. 223.

#### IL VALORE IMPONIBILE NEI TRASFERIMENTI IMMOBILIARI

##### **1. Gli atti traslativi tra persone fisiche aventi per oggetto un fabbricato abitativo (la cd. regola del "prezzo/valore")**

Con la disciplina introdotta dall'art. 1 comma 497 della **Legge 23 dicembre 2005 n. 266 (Finanziaria 2006) così come modificata**, con decorrenza 1 gennaio 2007, dall'art. 1 comma 309 **legge 27 dicembre 2006 n. 296** (finanziaria 2007) l'acquirente di immobili ad uso abitativo, **se persona fisica**, può richiedere al Notaio che la base imponibile, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali (**e solo ai fini dell'applicazione di dette imposte esclusa invece l'I.V.A.**), sia costituita dal **cd. "valore catastale"** ossia dal valore degli immobili determinato ai sensi dell'art. 52 commi quarto e quinto DPR 131/1986 (T.U. in materia di imposta di registro) e ciò indipendentemente dal corrispettivo pattuito e quale indicato in atto. Inoltre è prevista una riduzione dell'onorario notarile (rapportato ovviamente al prezzo dichiarato) del 30%. Ad esempio nel caso di compravendita, al prezzo dichiarato di €. 100.000,00, di immobile il cui valore catastale è pari ad €. 52.000,00, le imposte di registro, ipotecarie e catastali si applicheranno sul valore catastale di €. 52.000,00 e non sul prezzo di €. 100.000,00. L'onorario notarile sarà applicato con riguardo alla tariffa prevista per gli atti di valore pari a €. 100.000,00 ma con una riduzione del 30%.

Presupposti per l'applicazione di detta disciplina sono i seguenti:

**Presupposto soggettivo:** il trasferimento deve intervenire A FAVORE di **persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali.**

Resta pertanto esclusa l'applicazione di detta disciplina nel caso di:

- cessioni nelle quali parte acquirente sia una società, un ente collettivo, un ente pubblico o comunque un soggetto che non sia persona fisica (vanno così esclusi, ad esempio, gli atti di conferimento in società o le assegnazioni da società);
- cessioni nelle quali parte cedente sia una società o un imprenditore individuale che abbia costruito o ristrutturato l'immobile abitativo oggetto di cessione (e/o la relativa pertinenza) da meno di quattro anni, con conseguente assoggettamento della cessione ad I.V.A.

Rientrano, al contrario, nell'ambito di applicazione della norma in commento, a seguito delle modifiche introdotte *dalla finanziaria 2007*, le cessioni da parte di società o imprenditore individuali che **siano esenti da I.V.A.** ai sensi dell'art. 10 primo comma lett. 8bis DPR 633/1972 e quindi assoggettate ad imposte proporzionali di registro, di trascrizione e catastale

**Presupposto oggettivo:** il trasferimento deve riguardare **"immobili ad uso abitativo e relative pertinenze"**. La nuova disciplina quindi si applica esclusivamente:

- alle **"unità ad uso abitativo"**; non essendo previste limitazioni di sorta (al contrario di quanto disposto in tema di *agevolazioni prima casa*) la possibilità di avvalersi della nuova disciplina può riguardare anche abitazioni qualificabili di "lusso" ed a prescindere dal numero di unità oggetto dell'atto di trasferimento;
- alle **"relative pertinenze"**; non essendo previste limitazioni di sorta (al contrario di quanto disposto in tema di *agevolazioni prima casa*, la cui applicabilità è, invece, limitata alle sole pertinenze, una per categoria, classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7) la nuova disciplina deve ritenersi applicabile a TUTTI gli immobili che possano qualificarsi pertinenze dell'unità abitativa in base alla definizione di cui all'art. 817 c.c., **a**

**prescindere dalla qualificazione e classificazione catastale** (e quindi **anche a terreni** ancora censiti al catasto terreni purchè non suscettibili di utilizzazione edificatoria o ad unità urbane classificate in categorie diverse da C/2, C/6 e C/7) e **dal numero delle pertinenze stesse** (e quindi a favore anche di due o più unità classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7). Ovviamente tutto ciò vale per la determinazione della "base imponibile" mentre per le aliquote applicabili (in caso di agevolazioni prima casa) valgono le limitazioni sopra ricordate. La disciplina in oggetto deve ritenersi applicabile anche alle pertinenze che siano trasferite separatamente dall'unità abitativa al cui servizio sono (o saranno per effetto della cessione) poste: la norma infatti parla di "immobili ad uso abitativo e (e non "con") relative pertinenze". In questo senso depone anche la disciplina, per altri versi più restrittiva, dettata in tema di "agevolazioni prima casa", applicabile alle pertinenze anche se trasferite con atto separato. La destinazione a servizio di un'abitazione deve peraltro essere fatta risultare dall'atto.

Resta invece esclusa l'applicazione di detta disciplina nei seguenti casi:

- in caso di trasferimento di fabbricati a destinazione non abitativa (negozi, uffici, capannoni industriali, ecc.)

- in caso di trasferimenti di terreni (salvo che siano pertinenze di unità abitative)

Nel caso di atti ad oggetto plurimo sarà possibile chiedere l'applicazione della disciplina in oggetto limitatamente agli immobili ad uso abitativo e relative pertinenze (mentre per gli altri immobili la tassazione avverrà sulla base del prezzo dichiarato)

La disciplina in oggetto, basandosi sul "valore catastale" degli immobili, potrà trovare applicazione solo in caso di cessione di immobili debitamente allibrati al catasto con attribuzione di rendita (la disciplina troverà applicazione anche per i fabbricati denunciati con la procedura "DOCFA" ed al fine di determinare la base imponibile si dovrà fare riferimento alla "rendita proposta". Nel caso che, successivamente alla registrazione dell'atto, ed entro i termini di legge, l'Agenzia del territorio dovesse procedere a rettificare in aumento le rendite proposte, la parte acquirente dovrà presentare apposita denuncia all'agenzia delle Entrate competente, indicando i valori rettificati e dovrà versare l'imposta dovuta a conguaglio). La disciplina in oggetto non troverà applicazione invece nel caso di immobili privi di rendita (ad esempio fabbricati in corso di costruzione, fabbricati rurali censiti al Catasto terreni, aree urbane censite al Catasto dei Fabbricati, ecc.) mancando il presupposto stesso per la sua operatività.

**Presupposto contrattuale:** deve trattarsi di cessioni, per le quali sia previsto un corrispettivo, e risultanti da atto notarile (atto pubblico o scrittura privata autenticata). La nuova disciplina quindi si applica, ad esempio, agli atti di compravendita, di permuta, di "datio in solutum", di costituzione di rendita vitalizia. Potrà, invece, applicarsi agli *atti di divisione con conguaglio*, peraltro, limitatamente al conguaglio (l'imposta di divisione si applicherà invece sulla massa determinata dal valore reale dichiarato). Tale possibilità ha trovato conferma, sia pure indiretta, nella *Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007*, la ove si afferma che saranno soggetto a normale accertamento valore ex art. 52 primo comma T.U.R. *le divisioni con conguaglio (a meno che non torni applicabile, in presenza di immobili abitativi, la regola del "prezzo-valore")*.

Non si applica invece agli atti di donazione (ove manca un corrispettivo) ed agli atti di divisione senza conguaglio (ove pure manca il corrispettivo).

La nuova disciplina non si applica alle cessioni che non risultino da atto notarile (ad esempio una compravendita per scrittura privata non autenticata presentata alla registrazione, una sentenza ex art. 2932 c.c. ecc.ecc.) posto che la norma di cui trattasi subordina l'applicabilità della nuova disciplina ad apposita "richiesta della parte acquirente resa al Notaio" "all'atto della cessione" (inoltre è espressamente prevista la riduzione degli onorari notarili).

Circa l'individuazione del **diritto oggetto di cessione** in mancanza di limitazioni di sorta, la disciplina in oggetto deve ritenersi applicabile sia alle cessioni della **piena proprietà** che alla cessione di **diritti reali limitati di godimento** (usufrutto, uso, abitazione) e della **nuova proprietà**

**Formalità:** per potersi avvalere della disciplina in oggetto, l'acquirente deve **farne esplicita richiesta** al Notaio, *all'atto della cessione*. Tale richiesta dovrà, a sua volta, essere fatta risultare espressamente, con apposita clausola, dall'atto notarile di cessione. Trattandosi, infatti, di una "facoltà" concessa all'acquirente, in deroga alla disciplina ordinaria di cui all'art. 43 del T.U. in materia di imposta di registro, la volontà di derogare alla disciplina ordi-

naria dovrà risultare dall'atto di cessione. In mancanza di una espressa manifestazione di volontà dell'acquirente, tornerà, infatti, applicabile la disciplina ordinaria. Non è invece necessaria l'indicazione in atto del *valore catastale*, essendo sufficiente la semplice richiesta (risultando tale valore da un semplice calcolo matematico sulla base di dati, le rendite, risultanti da registri pubblici). Tuttavia tale indicazione potrà essere opportuna ai fini della liquidazione delle imposte, anche se eventuali errori nel calcolo non comporteranno decadenza dalla specifica modalità di tassazione, né accertamenti di maggior valore, ma semplicemente l'obbligo di versamento delle maggiori imposte dovute a conguaglio (o il diritto al rimborso delle maggiori imposte pagate)

**Effetti:** l'attivazione della disciplina in oggetto, oltre agli effetti diretti sulla tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, nel senso di consentire tale tassazione sul cd. "*valore catastale*", anziché sul prezzo dichiarato (normalmente di gran lunga superiore, con conseguente risparmio fiscale), produce altri effetti: infatti la legge finanziaria 2006, all'art. 1 comma 495, se da un lato prevede l'attivazione di controlli straordinari sulle compravendite immobiliari da parte dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, dall'altro all'art. 1 comma 498, prevede che questi controlli straordinari, come pure gli accertamenti induttivi ai fini delle imposte sui redditi, non possono essere effettuati se i contribuenti si avvalgono della disciplina in oggetto.

**Calcolo del cd. valore catastale":**

L'articolo 2, comma 63, della legge finanziaria 2004 (legge 24 dicembre 2003 n. 350) aveva aumentato con **effetto dal 1 gennaio 2004** i MOLTIPLICATORI delle rendite catastali, per la determinazione del cd. "*valore catastale*" ossia, del valore, che verificandosi i presupposti sopraillustrati, può costituire, su richiesta dell'acquirente, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali. Successivamente e con **effetto dal 1 agosto 2004** il decreto legge 12 luglio 2004 n. 168 (convertito con legge 30 luglio 2004 n. 191) ha ulteriormente aumentato, peraltro con riguardo ai **solii immobili diversi dalla prima casa di abitazione**, detti MOLTIPLICATORI

Infine l'art. 2 comma 45 legge 286/2006 di conversione del D.L. 262/2006 ha rivalutato nella misura del 40% il moltiplicatore previsto dall'art. 52 comma quinto DPR 131/1986 limitatamente ai soli fabbricati **categoria catastale "B"**, e ciò con decorrenza dal 3 ottobre 2006.

I nuovi moltiplicatori (pari ai vecchi moltiplicatori aumentati **del 10%** per la prima casa di abitazione e relative pertinenze, pari ai vecchi moltiplicatori aumentati **del 40%** per gli immobili appartenenti **alla cat. "B"** e pari ai vecchi moltiplicatori aumentati **del 20%** per tutti gli altri immobili diversi dalla prima casa di abitazione e dagli immobili categoria "B") sono pertanto i seguenti:

- edifici cat. A - C (esclusi A/10 e C/1): **110 (se prima casa) o 120 (negli altri casi)**; - edifici cat. A/10 e cat. D: **60**; - edifici cat. C/1: **40,8**; - immobili cat. "B": **140** - terreni: **90**

Si fa presente che:

- i nuovi moltiplicatori valgono SOLO ed ESCLUSIVAMENTE per **le imposte di registro, di trascrizione e catastale**

- ai fini del calcolo **dell'ICI** rimangono invece in vigore i VECCHI moltiplicatori - (edifici cat. A-B-C (esclusi A/10 e C/1): 100; - edifici cat. A/10 e cat. D: 50; - edifici cat. C/1: 34; - terreni: 75)

Si rammenta che per la determinazione del cd. "*valore catastale*", dal 1 gennaio 1997 le rendite catastali da considerare per il calcolo sono quelle che risultano dai registri del Catasto (dei fabbricati o dei terreni) rivalutate del **5%**, se si tratta di edifici ovvero del **25%** se si tratta di terreni (non edificabili).

Pertanto i **moltiplicatori unici finali** da applicare alle rendite che risultano al catasto, tenuto conto sia della rivalutazione da applicare alla rendita che della nuova rivalutazione introdotta dalla finanziaria 2004 e dal successivo D.L. 168/2004 sono, a partire dal 3 ottobre 2006 i seguenti:

- edifici cat. A - C (esclusi A/10 e C/1): **115,5 (se prima casa) ovvero 126 (negli altri casi)**

- edifici cat. A/10 e cat. D: **63**;

- edifici cat. C/1: **42,84**;

- immobili cat. B: **147,00**

- terreni: **112,5**

**ATTENZIONE:**

**1.** ai sensi dell'art. 35 comma 21° legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223: e parti hanno COMUNQUE L'OBBLIGO di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Se viene occultato, anche in parte il corrispettivo pattuito le imposte sono dovute **sull'intero importo**, oltre alla sanzione amministrativa dal 50% al 100% della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione irrogata a sensi dell'art. 71 D.P.R. 131/1986;

**2.** nel caso in cui il cessionario non intenda avvalersi della regola del *prezzo/valore*, la base imponibile, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sarà costituita dal prezzo dichiarato in atto. Detto prezzo, peraltro, se dichiarato in misura non inferiore al cd. "*valore catastale*", non dovrebbe essere sottoposto ad accertamento di maggior valore da parte dell'Ufficio, in quanto l'art. 35 comma 23ter suddetta legge 248/2006 ha escluso l'applicazione della disciplina del comma 4 dell'art. 52 del DPR 131/1986 solo per le **cessioni** di immobili e relative pertinenze **diverse** da quelle per le quali ricorrono i presupposti per avvalersi del meccanismo del *prezzo/valore* sopra illustrato, e ciò a prescindere dal fatto che ci sia effettivamente avvalsi di tale meccanismo. Tuttavia, al riguardo, si segnala che a conclusioni diametralmente opposte, è giunta l'Amministrazione finanziaria con la *Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007* (paragrafo 1.4) ove si comprendono tra le cessioni sottoponibili ad accertamento valore ex art. 52 primo primo T.U.R. anche "*le cessioni di immobili nelle quali, pur sussistendo i requisiti oggettivi e soggettivi stabiliti nel comma 497, art. 1, legge 266 del 2005, non sia stata espressa la dichiarazione di volersi avvalere della regola del "prezzo/valore"*". Tale conclusione peraltro non viene supportata da alcuna adeguata motivazione e non appare affatto condivisibile.

**3.** ai sensi dell'art. 35 comma 22 legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 negli atti di **cessione di immobili**, anche se assoggettati ad I.V.A., le parti hanno l'obbligo, di rendere apposita DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA di ATTO DI NOTORIETA' recante:

a) l'indicazione analitica delle **modalità di pagamento del prezzo** (*estremi degli assegni, dei bonifici bancari, dei versamenti in c/c bancario, ecc.*). Si rammenta al riguardo che a norma dell'art. 1 legge 197/1991 (*cd. legge antiriciclaggio*) non sono consentiti pagamenti in contanti, mediante libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore per importi superiori ad €. 12.500,00, mentre i vaglia postali e cambiali e gli assegni postali, bancari e circolari di importo superiore ad €. 12.500,00 devono recare la clausola di "*non trasferibilità*"; in caso di violazione di tali disposizioni, ferma restando l'efficacia degli atti compiuti, si applica una *sanzione amministrativa pecuniaria dall'1 per cento al 40 per cento dell'importo trasferito*. Inoltre il pagamento "*con una somma notevole di denaro in contante*" costituisce indicatore di anomalia ai fini della segnalazione all'Ufficio Italiano Cambi di operazione da considerarsi "*sospetta*" ai sensi della vigente normativa "*antiriciclaggio*".

**b)** la dichiarazione se le parti stesse si sono avvalse **di un mediatore**; in caso affermativo le parti dovranno inoltre dichiarare

- l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione

- le analitiche modalità di pagamento della stessa

- l'indicazione dei dati identificativi, del numero di partita I.V.A. o del codice fiscale dell'agente immobiliare, del suo numero di iscrizione al Ruolo degli Agenti in mediazione e del suo numero di iscrizione al REA presso la C.C.I.A.A. (se si tratta di società debbono essere anche indicati i dati relativi al legale rappresentante o al mediatore che ha agito per conto della società, ed il suo numero di iscrizione al Ruolo degli Agenti in mediazione)

In caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei predetti dati si applica la sanzione amministrativa da €. 500,00 ad €. 10.000,00 ed ai fini dell'imposta di registro, i beni sono soggetti ad **accertamento** di valore ai sensi dell'art. 52 DPR 131/1986 (**e quindi scatta l'accertamento anche nel caso ci si sia avvalsi della regola del prezzo/valore**). Tutto ciò ha trovato espressa conferma anche nella *Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007* (paragrafo 1.5).

## **2. Gli atti traslativi a titolo oneroso aventi per oggetto immobili soggetti ad imposte proporzionali di registro, di trascrizione e catastale (diversi da quelli per i quali ci si avvale della regola del cd. "prezzo/valore"):**

Per gli atti traslativi a titolo oneroso aventi per oggetto immobili, soggetti ad imposte proporzionali di registro, di trascrizione e catastale (*in quanto non soggetti ad I.V.A. e/o esenti*

I.V.A.), diversi da quelli per i quali ci si può avvalere del meccanismo del *prezzo/valore*, ossia per gli atti aventi per oggetto immobili diversi dalle abitazioni (*ad esempio terreni, negozi, uffici, capannoni, ecc.*) ovvero, anche se aventi per oggetto abitazioni, posti in essere tra soggetti che non sono persone fisiche (*ad esempio venditore una persona fisica ma acquirente una società, ecc.*) **la base imponibile**, ai fini dell'applicazione di dette imposte proporzionali, sarà costituita **dal prezzo e/o dal valore dichiarato in atto**, con la precisazione, peraltro, che detto prezzo e/o valore potrà essere sottoposto ad **accertamento e rettifica di valore** da parte dell'Ufficio qualora lo stesso ritenga che i beni e/o diritti trasferiti abbiano un valore venale superiore al prezzo e/o al valore dichiarato in atto, anche se quest'ultimo prezzo e/o valore sia superiore al cd "*valore catastale*" (art. 52 primo comma D.P.R. 131/1986). Si rammenta, infatti, che ai sensi dell'art. 35 comma 23ter legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 il comma 4 dell'art. 52 del DPR 131/1986 che escludeva, per gli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il potere dell'Ufficio di rettificare il valore dell'immobile se dichiarato in misura non inferiore al cd. "*valore catastale*" non trova più applicazione con riguardo alle **cessioni** di immobili e relative pertinenze **diverse** da quelle per le quali ci si avvale del meccanismo del *prezzo/valore* di cui al precedente paragrafo 1). **Ad esempio**, in caso di compravendita di un terreno agricolo, anche se il prezzo dichiarato in atto dovesse risultare superiore al valore catastale, l'Ufficio potrà, comunque, procedere all'accertamento ed alla rettifica del valore, qualora ritenga tale prezzo inferiore al valore venale del terreno venduto.

La norma in commento, peraltro, fa riferimento alle sole **cessioni** di immobili (oltre alla compravendita, la permuta, la *datio in solutum*, il vitalizio, il conferimento in società, ecc.). Il meccanismo della "*esclusione*" dell'azione di accertamento, in presenza di un valore pari o superiore al cd. "*valore catastale*", sembra, pertanto, poter trovare ancora applicazione per tutti quegli atti soggetti ad imposte proporzionali di registro, di trascrizione e catastale non comportanti, "cessione" di immobili (in sostanza *le divisioni e gli stralci quota in divisione* senza conguaglio o con conguaglio non superiore al 5% del valore della quota di diritto; il potere di rettifica dell'Ufficio dovrebbe, invece, prescindere dal "*valore catastale*", in forza della normativa in materia, in presenza di un conguaglio superiore al 5% del valore della quota di diritto, posto che detto conguaglio viene equiparato, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro (art. 34 comma 2 D.P.R. 131/1986) ad una cessione). **Ad esempio**, in caso di compravendita di un terreno agricolo, anche se il prezzo dichiarato in atto dovesse risultare superiore al valore catastale, l'Ufficio potrà, comunque, procedere all'accertamento ed alla rettifica del valore, qualora ritenga tale prezzo inferiore al valore venale del terreno venduto;

- in caso di divisione di terreni agricoli l'Ufficio non potrà, invece, procedere ad accertamento e rettifica del valore, qualora il valore attribuito ai terreni assegnati ai dividendi sia superiore al cd. "*valore catastale*" (anche in presenza di un conguaglio non superiore al 5% della quota di diritto).

Alle stesse conclusioni è giunta anche l'Amministrazione finanziaria con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007 ove si afferma che "*la preclusione alla rettifica del valore prevista dai commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U.R. continua a trovare applicazione con riferimento agli atti che non costituiscono cessione di immobili, sempre che risultino valori dichiarati o corrispettivi pattuiti in misura non inferiore ai valori catastali rivalutati. E' il caso, ad esempio, degli atti aventi natura dichiarativa, come le divisioni senza conguaglio*" (paragrafo 1.2)

Da segnalare che sempre con la suddetta Circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito l'ambito di applicazione delle nuove norme in tema di accertamento (paragrafo 1.4) elencando gli atti di cessione di immobili sottoponibili ad accertamento di valore ex primo comma art. 52 T.U.R. (*per i quali pertanto è venuto meno il limite al potere di accertamento costituito dal "valore catastale"*). Tali cessioni per l'Agenzia delle Entrate sono:

- le cessioni di immobili in cui la parte acquirente sia persona fisica che agisce nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- le cessioni di immobili in cui la parte acquirente non sia persona fisica.
- le cessioni di immobili nelle quali, pur sussistendo i requisiti oggettivi e soggettivi stabiliti nel comma 497, art. 1, legge 266 del 2005, non sia stata espressa la dichiarazione di volersi avvalere della regola del "*prezzo/valore*";

- le cessioni di terreni;
- le cessioni di fabbricati non abitativi (uffici, negozi, opifici, ecc.);
- le cessioni di pertinenze relative a fabbricati non abitativi;
- le cessioni di immobili facenti parte di compendi aziendali;
- i conferimenti in società;
- le divisioni con conguaglio (a meno che non torni applicabile, in presenza di immobili abitativi, la regola del "prezzo-valore");
- le rinunce a diritti reali immobiliari con efficacia traslativa.

Sempre con la suddetta Circolare si è avuto modo di precisare che, in attesa dell'emanazione del provvedimento del direttore dell'Agenzia previsto dall'art. 1 comma 307 legge 296/2006 (per la individuazione periodica dei criteri utili ai fini della determinazione del valore normale dei fabbricati), gli Uffici nella loro attività di accertamento, **per i fabbricati** che non si possono più avvalere del cd. "valore catastale", potranno avvalersi dei valori indicati **nella banca dati delle quotazioni immobiliari dell'Osservatorio del mercato immobiliare** dell'Agenzia del territorio, privilegiando, ai fini del controllo, gli atti in cui risultino indicati valori che si discostano per difetto dalle quotazioni riportate nella suddetta banca dati. Per **le aree fabbricabili**, gli uffici potranno fare riferimento alle determinazioni di valore eventualmente adottate dai comuni con proprio decreto, **ai fini dell'applicazione dell'I.C.I.** Si è peraltro, sottolineato, nella suddetta Circolare, che le predette indicazioni **non devono essere assunte quale unico fondamento** della rettifica del valore dichiarato in atto, ma possono essere utili per l'avvio di più approfondite analisi sulla base di altri elementi disponibili o acquisibili mediante un corretto utilizzo dei poteri di controllo.

### **3. Gli atti traslativi aventi per oggetto immobili soggetti ad I.V.A.:**

Per gli atti traslativi a titolo oneroso aventi per oggetto immobili soggetti ad I.V.A. (terreni edificabili, abitazioni o immobili strumentali ceduti entro i 4 anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero, immobili strumentali per i quali il cedente ha esercitato l'opzione, ecc.), **la base imponibile**, ai fini dell'applicazione dell'I.V.A. (con le aliquote del 4%, del 10% o del 20% a seconda dei casi), sarà costituita **dal prezzo e/o dal valore dichiarato in atto**, con la precisazione, peraltro, che detto prezzo e/o valore potrà essere sottoposto ad **accertamento e rettifica** da parte dell'Ufficio I.V.A. (in sede di rettifica della dichiarazione annuale I.V.A.) qualora lo stesso ritenga il prezzo e/o il valore dichiarato in atto sia inferiore al **cd. valore normale** (ossia "al prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni della stessa specie o similari") determinato a sensi dell'art. 14 D.P.R. 633/1972 (art. 54 terzo comma D.P.R. 633/1972 così come modificato dall'art. 35 secondo comma legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223). Si rammenta, infatti, che l'art. 35 comma quarto legge 248/2006 **suddetta HA ABROGATO l'art. 15 del decreto legge 23 febbraio 1995 n. 41**, che escludeva la rettifica, ai fini I.V.A., del corrispettivo delle cessioni di fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali A, B e C, qualora lo stesso fosse stato indicato nell'atto in misura non inferiore al cd. "valore catastale". Pertanto, il meccanismo della "esclusione" dell'azione di accertamento, in presenza di un prezzo e/o valore pari o superiore al cd. "valore catastale", non trova più applicazione per le operazioni soggette ad I.V.A.

**ATTENZIONE:** per i trasferimenti immobiliari soggetti ad I.V.A. finanziati mediante **mutui fondiari o finanziamenti** bancari, il **valore normale** da assumere quale parametro di riferimento ai fini di un'eventuale rettifica della dichiarazione a sensi del succitato art. 54 D.P.R. 633/1972, **non può comunque essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato** (art. 35 comma 23bis citata legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223) In pratica nel caso di atto di compravendita soggetto ad I.V.A. con contestuale stipula di mutuo da parte dell'acquirente, per evitare azioni di accertamento e rettifica da parte dell'Ufficio, la parte venditrice deve dichiarare in atto un prezzo non inferiore a quello del mutuo erogato all'acquirente.

### **4. Gli atti di donazione:**

**L'art. 2 comma 47 legge 24 novembre 2006 n. 286 ha istituito**, con decorrenza dal 29 novembre 2006, **l'imposta di donazione** sui trasferimenti per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle di-

sposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni di cui *al dlgs 31 ottobre 1990 n. 346* nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001. Più specificatamente le donazioni o comunque gli atti a titolo gratuito aventi per oggetto IMMOBILI, sono soggette a partire dal 29 novembre 2006, a tre diverse imposte: l'imposta di donazione (nelle misure stabilite dall'art. 6 comma 49 citata legge 286/2006), all'imposta di trascrizione ed all'imposta catastale (nelle misure per queste due ultime imposte stabilite dal *Dlgs 347/1990*). Il problema della determinazione della base imponibile, in caso di donazione o di atto a titolo gratuito in genere, si pone pertanto, per tutte e tre le suddette imposte; tuttavia per le **imposte proporzionali di trascrizione e catastale** non esiste una disciplina specifica in tema di determinazione della base imponibile, dovendosi applicare la medesima disciplina dettata per l'imposta di donazione, e ciò per effetto del rinvio operato dall'art. 13 del *dlgs 347/1990*: detta disposizione, infatti, stabilisce, che per l'accertamento delle imposte di trascrizione e catastale si applicano le disposizioni relative all'imposta sulle successioni e donazioni.

Posto che, come sopra ricordato, *la legge 286/2006*, nell'istituire nuovamente la imposta di donazione, ha richiamato in "toto" la disciplina dettata dal *dlgs 31 ottobre 1990 n. 346*, è a questo provvedimento che bisogna fare riferimento per la determinazione della base imponibile degli immobili ai fini dell'applicazione sia dell'imposta di donazione che delle imposte di trascrizione e catastale.

In particolare *l'art. 56 quarto comma del dlgs 346/1990* (nel testo modificato dalla *legge 413/1991*) stabilisce che "il valore dei beni e dei diritti donati è determinato a norma degli artt. da 14 e 19 e dall'art. 34 commi 3, 4 e 5". Alle donazioni, pertanto, per effetto del richiamo operato dall'art. 56 del *dlgs 346/1990* sopra citato, tornano applicabili, per quanto concerne la determinazione del valore dei beni donati, le disposizioni dettate in materia di imposta di successione, e quindi torna applicabile, ai fini della esclusione del potere di rettifica in presenza di un valore dichiarato per un importo superiore al cd. "valore catastale", la disposizione dell'art. 34 quinto comma *dlgs 346/1990* e non, invece, la corrispondente disposizione, dell'art. 52 quarto comma *D.P.R. 131/1986*, dettata per l'imposta di registro. Ne consegue che la disposizione dell'art. 35 comma 23ter della *legge 248/2006*, che ora ha profondamente inciso sul potere di rettifica del valore dei beni immobili, **NON riguarda affatto le donazioni**, posto che tale norma fa espresso riferimento al solo art. 52 quarto comma *D.P.R. 131/1986* e non anche all'art. 34 quinto comma *dlgs 346/1990*, che dovrà invece trovare applicazione sia per quanto riguarda l'imposta di donazione, nuovamente istituita con decorrenza 29 novembre 2006, sia per quanto riguarda le imposte proporzionali di trascrizione e catastale dovute in caso di donazione (per effetto del disposto dell'art. 13 *dlgs 347/1990* pure sopra citato). **Per le donazioni, quindi, se il valore dichiarato in atto sarà pari o superiore al cd "valore catastale" lo stesso non potrà essere rettificato dall'Ufficio.** Sul punto il richiamo che l'art. 56 quarto comma del *dlgs 346/1990* fa in maniera espressa al comma quinto dell'art. 34 del medesimo *dlgs 346/1990* toglie ogni dubbio circa la inapplicabilità alle donazioni della nuova normativa di cui alla *legge 248/2006* (si fa presente che il richiamo al comma 5 dell'art. 34 contenuto nell'art. 56 quarto comma *dlgs 346/1990* è stato introdotto successivamente all'entrata in vigore del *dlgs 346/1990* e ciò per effetto della *legge 413/1991*, per cui la disposizione dell'art. 56 quarto comma, nel testo vigente, costituisce norma successiva rispetto all'art. 60 del *dlgs 346/1990* che rinvia, per quanto riguarda la rettifica del valore dei beni donati, alle disposizioni dettate per l'imposta di registro facendo salve le disposizioni dell'art. 34 commi quarto e ottavo del *dlgs 346/1990* e non anche la disposizione del comma quinto). Alle stesse conclusioni è giunta anche l'Amministrazione finanziaria con la *Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007* ove si afferma che "risultano pertanto confermati i precedenti limiti al potere di rettifica dei valori dichiarati, ex art. 34 comma 5, sia per le successioni che per le donazioni" (paragrafo 1.2)

**ATTENZIONE:** l'art. 35 comma 24 *legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223* stabilisce che i poteri e le attribuzioni di cui agli artt. 31 e segg. *DPR 600/1973* possono essere esercitati anche ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale (si tratta dei poteri di accesso, di ispezione, di verifica, di richiesta di atti e documenti anche presso i notai, di richiesta al contribuente di esibire atti e documenti rilevanti ai fini fiscali, compresi i documenti di natura bancaria, ecc. ecc., già attribuiti agli Uffici Imposte ai fini delle imposte dirette); in particolare con la *Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del*

6 febbraio 2007 si è avuto modo di precisare che in forza di tali nuovi poteri di indagine e di controllo riconosciuti agli Uffici, gli stessi potranno fra l'altro:

- accedere nei locali nei quali **si esercita attività di intermediazione immobiliare**, per acquisire dati e notizie riguardanti le mediazioni svolte, raffrontandole con le dichiarazioni sostitutive rese in atto dalle parti contraenti. Tale attività consentirà di rilevare l'eventuale omessa registrazione delle scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della conclusione di affari di intermediazione immobiliare, obbligo posto a carico degli stessi agenti dal comma 46, articolo unico, della legge finanziaria per il 2007 (paragrafo 2.2)

- richiedere agli operatori finanziari, oltre alle operazioni annotate nei conti, qualsiasi notizia e informazione in loro possesso riguardante operazioni poste in essere dal contribuente **e non transitate in un conto** (come assegni circolari, bonifici per cassa, acquisto di valuta estera, ecc.) ..... Infatti, **monitorando le movimentazioni "in conto" ed "extra-conto" delle parti contraenti in prossimità della data di stipula dell'atto di compravendita** e raffrontandole con gli elementi riportati nelle dichiarazioni sostitutive ... è possibile acquisire validi elementi di prova circa il corrispettivo effettivamente pagato, legittimando il potere di rettifica della base imponibile dichiarata dai contribuenti e l'applicazione delle sanzioni amministrative. Gli uffici, nel rispetto del principio di proficuità comparata dell'attività accertativa, dovranno utilizzare tale procedura nei casi in cui - avendo riscontrato **una significativa incongruenza** tra il corrispettivo dichiarato e il valore in comune commercio - sia fondatamente ipotizzabile l'evasione fiscale.

## **ALTRE DISPOSIZIONI PER IL CONTRASTO ALL'EVASIONE ed ELUSIONE FISCALE**

L'art. 35 comma 24 legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 stabilisce che i poteri e le attribuzioni di cui agli artt. 31 e segg. DPR 600/1973 possono essere esercitati anche ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale (si tratta dei poteri di accesso, di ispezione, di verifica, di richiesta di atti e documenti anche presso i notai, di richiesta al contribuente di esibire atti e documenti rilevanti ai fini fiscali, compresi i documenti di natura bancaria, ecc. ecc., già attribuiti agli Uffici Imposte ai fini delle imposte dirette).

Ai sensi dell'art. 35 comma 22 legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 negli atti di **cessione di immobili**, anche se assoggettati ad I.V.A., le parti hanno l'obbligo, di rendere apposita DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA di ATTO DI NOTORIETA' recante:

**a)** l'indicazione analitica delle **modalità di pagamento del prezzo** (*estremi degli assegni, dei bonifici bancari, dei versamenti in c/c bancario, ecc.*). Si rammenta al riguardo che a norma dell'art. 1 legge 197/1991 (*cd. legge antiriciclaggio*) non sono consentiti pagamenti in contanti, mediante libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore per importi superiori ad €. 12.500,00, mentre i vaglia postali e cambiali e gli assegni postali, bancari e circolari di importo superiore ad €. 12.500,00 devono recare la clausola di "*non trasferibilità*"; in caso di violazione di tali disposizioni, ferma restando l'efficacia degli atti compiuti, si applica una *sanzione amministrativa pecuniaria dall'1 per cento al 40 per cento dell'importo trasferito*. Inoltre il pagamento "*con una somma notevole di denaro in contante*" costituisce indicatore di anomalia che obbliga il Notaio a segnalare all'Ufficio Italiano Cambi l'operazione compiuta da considerarsi "*sospetta*" ai fini della vigente normativa "*anti-riciclaggio*".

**b)** la dichiarazione se le parti stesse si sono avvalse **di un mediatore**; in caso affermativo le parti dovranno inoltre dichiarare

- l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione

- le analitiche modalità di pagamento della stessa (vedi sopra sub a)
  - l'indicazione del numero di partita I.V.A. o del codice fiscale dell'agente immobiliare
- In caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei predetti dati si applica la sanzione amministrativa da €. 500,00 ad €. 10.000,00 ed ai fini dell'imposta di registro, i beni sono soggetti ad **accertamento** di valore ai sensi dell'art. 52 DPR 131/1986 (e quindi scatta l'accertamento anche nel caso ci si sia avvalsi della regola del prezzo/valore).

Sempre con riguardo alla **mediazione** l'art. 35 comma 22 bis citata *legge 248/2006 di conversione del D.L. 223/2006*, stabilisce che, a **partire dal 1° gennaio 2007**, è possibile **detrarre dall'IRPEF** dovuta, il 19% degli oneri sostenuti per i compensi corrisposti ai soggetti di intermediazione immobiliare per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale, per un importo, comunque, non superiore a €. 1.000,00 per ciascuna annualità. Come precisato nella Circolare della Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006:

- l'importo di €. 1.000,00 costituisce il limite massimo cui commisurare la detrazione in relazione all'intera spesa sostenuta per il compenso versato agli intermediari immobiliari
- la possibilità di portare in detrazione quest'onere si esaurisce in un unico anno di imposta;
- se l'acquisto è effettuato da più proprietari, la detrazione, nel limite complessivo di 1000 euro, dovrà essere ripartita tra i comproprietari in ragione della percentuale di proprietà.

## I DOCUMENTI

### **La norma (legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 agosto 2006 n. 223)**

#### ART. 35

.....

2. Nel terzo comma dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dopo l'ultimo periodo è aggiunto il seguente: "Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'esistenza delle operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni di cui al **secondo comma** sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 14 del presente decreto."

3. Nel **primo comma** dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, alla lettera d), dopo l'ultimo periodo è aggiunto il seguente: "Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, **di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917**".

4. L'articolo 15 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, è abrogato.

.....

21. All'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 497:

1) dopo il primo periodo, è inserito il seguente: "Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito.";

2) nel secondo periodo, le parole: "del 20 per cento" sono sostituite dalle seguenti: "del 30 per cento";

b) al comma 498, in fine, è aggiunto il seguente periodo: "Se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986."

**22.** All'atto della cessione dell'immobile, anche se assoggettata ad IVA, le parti hanno l'obbligo di rendere apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo. Con le medesime modalità ciascuna delle parti ha l'obbligo di dichiarare se si è avvalsa di un mediatore; nell'ipotesi affermativa, ha l'obbligo di dichiarare l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione, le analitiche modalità di pagamento della stessa, con l'indicazione del numero di partita IVA o del codice fiscale dell'agente immobiliare. In caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei predetti dati si applica la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 10.000 e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

.....

**23.** I commi 21 e 22 si applicano agli atti pubblici formati ed alle scritture private autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del presente decreto.

**23-bis.** Per i trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, ai fini delle disposizioni di cui all'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, terzo comma, ultimo periodo, il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato.

**23-ter.** All'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, dopo il comma 5, è aggiunto il seguente:

"5-bis. Le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni".

**24.** Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) dopo l'articolo 53 è inserito il seguente:

"**Art. 53-bis** (Attribuzioni e poteri degli uffici). - 1. Le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale **previste dal testo unico di cui** al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347;"

b) all'articolo 74, dopo il comma 1 è **aggiunto** il seguente:

"1-bis. Per le violazioni conseguenti alle richieste di cui all'articolo 53-bis, si applicano le disposizioni di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471."

## **Dalla Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006**

### **2 ACCERTAMENTO VALORE NELLE CESSIONI DI IMMOBILI (ART. 35, COMMI 2, 3, 4 E 23-BIS)**

L'articolo 35, comma 2, del *decreto*, attraverso una modifica dell'articolo 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, incide – ampliandoli – sui poteri di rettifica esercitabili dall'ufficio in relazione alle dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. In particolare, la nuova disposizione consente all'ufficio – relativamente alle operazioni aventi ad oggetto la cessione di beni immobili e relative pertinenze – di rettificare direttamente la dichiarazione annuale IVA quando il corrispettivo della cessione medesima sia dichiarato in misura inferiore al "valore normale" del bene.

In relazione alla determinazione di tale valore occorre riferirsi alla nozione individuata dall'articolo 14 del DPR n. 633 del 1972, ai sensi del quale "per valore normale dei beni e dei servizi si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per beni

*e servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi".*

La dichiarazione di un corrispettivo inferiore al "valore normale" del bene, determinato secondo i criteri sopra descritti integra, pertanto, la prova dell'esistenza di operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno luogo a detrazione, di cui all'articolo 54, comma 3, del DPR n. 633 del 1972. Al riguardo, occorre evidenziare che il comma 23-bis dell'articolo 35, inserito dalla legge di conversione, ha introdotto una presunzione nella determinazione del valore normale ai fini del citato articolo 54, terzo comma, prevedendo che per i trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA, finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, il "valore normale" – da assumere quale parametro di riferimento ai fini della eventuale rettifica della dichiarazione – non può comunque essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato.

In coerenza con il contenuto delle disposizioni in esame, l'articolo 35 del *decreto* abroga l'articolo 15 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, che escludeva la rettifica ai fini IVA del corrispettivo delle cessioni di fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C, qualora lo stesso fosse stato indicato nell'atto in misura non inferiore al valore determinato in base all'articolo 52, commi 4 e 5, del DPR n. 131 del 1986, cioè al valore catastale. In modo del tutto analogo, nel perseguimento della medesima *ratio*, il legislatore è intervenuto integrando l'articolo 39, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 in materia di accertamento delle imposte sui redditi. Gli uffici finanziari, pertanto, possono rettificare direttamente il reddito d'impresa tenendo conto del "valore normale" dei beni immobili ceduti quando questo risulti superiore al corrispettivo dichiarato, senza dover preventivamente dimostrare, ad esempio, l'incompletezza, falsità o inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione ovvero l'irregolare tenuta delle scritture contabili ai sensi del successivo comma 2 del medesimo articolo 39.

Il "valore normale" dei beni da assumere come parametro di riferimento ai fini del controllo deve essere individuato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del TUIR, che ripropone nella sostanza la medesima disposizione prevista ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Una disposizione analoga a quella appena richiamata, che prevede la rettifica ai fini dell'imposta di registro sulla base del valore normale, è contemplata al successivo comma 23-ter dell'articolo 35.

## **12 TRASFERIMENTI IMMOBILIARI – DISCIPLINA AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO (ART. 35, COMMI 21, 22 E 23)**

La legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006), all'articolo 1, comma 497, ha introdotto – in deroga all'articolo 43 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 – un criterio di determinazione della base imponibile, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, applicabile alle cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze che intervengano fra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali.

In tali ipotesi, ovvero in presenza dei requisiti soggettivo e oggettivo richiesti dalla norma, la parte acquirente può richiedere – con dichiarazione resa al notaio e recepita nell'atto – che la predetta base imponibile sia costituita dal valore catastale dell'immobile, determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del DPR n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo indicato nell'atto medesimo.

Ai sensi di tale disposizione, pertanto, il corrispettivo pattuito dalle parti nell'atto diviene irrilevante ai fini della tassazione indiretta in quanto la base imponibile viene sempre determinata tenendo conto del dato catastale. Tale disciplina, come previsto espressamente dal legislatore, deroga all'articolo 43 del DPR n. 131 del 1986, il quale dispone che per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali la base imponibile è costituita dal valore del bene. Ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del medesimo DPR si assume come valore dei beni o dei diritti, fatti salvi i poteri accertatori dell'ufficio, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

Il successivo comma 2 del citato articolo 51 dispone che per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari si intende per valore il valore venale in comune commercio.

Il comma 21 dell'articolo 35 del *decreto* integra e modifica parzialmente il richiamato comma 497 ed il successivo 498 dell'articolo 1 della legge n. 266 del 2005. In particolare, viene espressamente ribadito che le parti hanno l'obbligo di indicare nell'atto l'effettivo corrispettivo pattuito per la cessione, fermo restando che la tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale avviene sulla base del valore catastale.

Tale criterio "agevolato" di determinazione della base imponibile, tuttavia, viene meno nell'ipotesi in cui le parti occultino, anche in parte, il corrispettivo effettivamente pattuito e lo dichiarino nell'atto in misura inferiore. In tal caso, le parti dovranno corrispondere le imposte calcolate sull'intero corrispettivo effettivamente pattuito, con applicazione della sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 DPR n. 131 del 1986.

Inoltre, il comma 21 in esame ha disposto una ulteriore riduzione degli onorari notarili dal 20 per cento previsto originariamente dalla legge finanziaria 2006 al 30 per cento previsto dal 497 novellato.

Il comma 22 dell'articolo 35 del *decreto* introduce un adempimento a carico delle parti che pongono in essere cessioni di beni immobili. All'atto della cessione dell'immobile, anche nei casi di operazioni soggette ad IVA, le parti devono rendere una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che indichi:

le modalità di pagamento

l'eventuale ricorso ad attività di mediazione

le eventuali spese per le suddette attività di mediazione, con le modalità di pagamento e l'indicazione della partita IVA o del codice fiscale dell'agente immobiliare.

Se tale dichiarazione viene omessa o resa in modo mendace o incompleto i beni trasferiti vengono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'art. 52 del DPR n. 131 del 1986, oltre all'applicazione di una sanzione amministrativa da euro 500 a 10.000.

Per quanto concerne, infine, la decorrenza delle disposizioni richiamate di cui ai commi 21 e 22, si precisa che le stesse – come disposto dal comma 23 dell'articolo 35 – trovano applicazione per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del *decreto*, cioè dal 6 luglio 2006.

## **14 RETTIFICA DI VALORE E DI CORRISPETTIVO AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO (ART. 35, COMMA 23-TER):**

Il comma 23-ter dell'articolo 35, inserito nel testo del *decreto* in sede di conversione, introduce un ulteriore comma 5-bis all'articolo 52 del DPR n. 131 del 1986, recante disposizioni in tema di rettifica del valore degli immobili.

Ai sensi del predetto comma 5-bis, le disposizioni dei commi 4 e 5 dell'articolo 52 citato non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005, cioè alle cessioni diverse da quelle che intervengono fra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze.

Si ricorda che il comma 4 dell'articolo 52, esclude - per gli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita - il potere dell'ufficio di rettificare il valore dell'immobile se dichiarato in misura non inferiore all'importo risultante dalla moltiplicazione della rendita per determinati coefficienti (conformemente, cioè, al valore catastale).

Per effetto della rimozione del predetto limite alla potestà di rettifica, agli atti prima richiamati tornano applicabili le disposizioni generali enunciate all'articolo 52, comma 1, del citato DPR n. 131, che consentono all'ufficio di rettificare il valore dichiarato sulla base del valore venale dell'immobile.

## **15 ATTRIBUZIONI E POTERI DEGLI UFFICI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO (ART. 35, COMMA 24)**

Il comma 24 dell'articolo 35 del *decreto* ha inserito nel DPR n. 131 del 1986 l'articolo 53-bis recante "Attribuzioni e poteri degli uffici". Per effetto di tale disposizione vengono estesi - ai fini dell'esercizio dei poteri di controllo nell'ambito dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale - le attribuzioni e poteri degli uffici disciplinati dal DPR 29 settembre 1973, n. 600 con riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi.

Il successivo comma 24 introduce altresì il comma 1-bis nell'articolo 74 del DPR n. 131 del 1986, che estende l'applicazione delle disposizioni sanzionatorie di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 alle violazioni conseguenti alle richieste di cui all'articolo 53-bis.

## **la Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 2 febbraio 2007**

**OGGETTO: Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 - Nuovi poteri degli uffici in materia di accertamento ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.**

### *Premessa*

Il decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha apportato significative modifiche nella disciplina normativa e ha ampliato i poteri degli uffici finanziari in materia di accertamento ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Si richiamano le disposizioni recanti le novità per l'accertamento del settore registro, contenute negli articoli 35 e 36.

Art. 35

\* comma 21: ha integrato l'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, con l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito, e ha integrato il successivo comma 498, prevedendo una specifica sanzione amministrativa in caso di occultazione, anche parziale, del corrispettivo pattuito;

\* comma 22: ha introdotto l'obbligo di rendere, all'atto della cessione di un immobile (anche se assoggettata ad IVA), apposite dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà circa le modalità di pagamento del corrispettivo e l'assistenza degli agenti immobiliari, ove prestata;

\* comma 23-ter: ha aggiunto il comma 5-bis all'articolo 52 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, rimuovendo i limiti all'accertamento di valore per le cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005;

\* comma 24:

• ha aggiunto l'art. 53-bis al D.P.R. n. 131 del 1986, estendendo all'imposta di registro e alle imposte ipotecaria e catastale le attribuzioni e i poteri previsti per l'accertamento ai fini delle imposte dirette, disciplinati dagli articoli 31 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;

• ha introdotto il comma 1-bis nell'art. 74 del D.P.R. n. 131 del 1986, estendendo l'applicazione delle disposizioni sanzionatorie di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, alle violazioni conseguenti alle richieste effettuate ai sensi del suddetto art. 53-bis;

Art. 36

\* comma 2: ha chiarito la portata della locuzione di area fabbricabile;

\* comma 15: ha modificato l'agevolazione prevista per i trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, limitandola a quelli diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica.

Inoltre, occorre tener conto dei riflessi che hanno sull'accertamento ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, le disposizioni recate dall'art. 35, comma 8, che hanno modificato e integrato il primo comma dell'art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ampliando la platea dei trasferimenti immobiliari considerati esenti dall'IVA e come tali assoggettabili ad imposta di registro.

Sulle suddette novità, i primi chiarimenti sono stati forniti con circolare n. 28 del 4 agosto 2006.

Con l'approvazione della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), alcune delle disposizioni sopra indicate hanno subito delle modifiche, che saranno illustrate nel corso della trattazione delle singole disposizioni.

A tale proposito, per fornire un quadro sinottico di tutte le modifiche normative sopra richiamate è stata predisposta la tabella allegata alla presente circolare.

In questa sede si intende fare il punto sui riflessi che le norme sopra richiamate hanno sull'attività di accertamento relativa ai tributi del settore registro, onde fornire i relativi indirizzi cui gli uffici dovranno uniformarsi nello svolgimento dell'attività di

accertamento.

## **PARTE PRIMA: L'ACCERTAMENTO DELLA BASE IMPONIBILE**

### **1.1 Le novità**

Il comma 23-ter dell'art. 35 del D.L. n. 223 del 2006, inserito dalla legge di conversione n. 248 del 2006, ha aggiunto il comma 5-bis all'art. 52 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (per brevità T.U.R.), ai sensi del quale "le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni".

I commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U.R., di cui si dispone l'inapplicabilità, prevedevano il meccanismo della cosiddetta valutazione "automatica" o "catastale", per cui gli uffici non potevano procedere all'accertamento di valore nei casi in cui il valore o il corrispettivo degli immobili fosse stato dichiarato in misura non inferiore al valore catastale. Pertanto, per effetto della novella in argomento, viene meno il limite al potere di accertamento di valore, ad eccezione delle cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze che si realizzano tra privati, cioè tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, a condizione che la parte acquirente richieda al notaio rogante l'identificazione della base imponibile con il valore catastale, indipendentemente dal corrispettivo pattuito.

A partire dal 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), per escludere l'accertamento di valore in riferimento alle cessioni sopra indicate, è sufficiente che solo la parte acquirente sia una persona fisica, come meglio precisato nel paragrafo 1.3.

La disposizione recata dal citato comma 23-ter, riducendo l'ambito della valutazione catastale, ripristina sostanzialmente l'accertamento del valore della base imponibile quale regola generale in materia di controlli sui valori dichiarati negli atti di cessione di immobili soggetti ad imposta di registro.

Si tratta della regola enunciata al comma 1 dell'art. 52 del T.U.R., secondo la quale, se l'ufficio ritiene che il valore venale risultasse superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede con lo stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni. In base all'art. 71 del T.U.R., in caso di insufficiente dichiarazione di valore, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta dovuta.

Con riferimento agli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti immobiliari, l'art. 51 del medesimo testo unico precisa che, per valore, deve intendersi quello venale in comune commercio e stabilisce i criteri da seguire per la sua determinazione.

### **1.2 La valutazione "automatica"**

Prima di esaminare in dettaglio il campo di applicazione delle nuove disposizioni legislative, con i conseguenti riflessi sull'attività di controllo, appare utile riepilogare il ruolo che la valutazione automatica ha svolto nell'ambito dei controlli in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale, a partire dalla sua introduzione nell'ordinamento tributario.

Ai sensi dei commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U.R., dal 1° luglio 1986 il potere di rettifica dei valori dichiarati risultava inibito qualora gli stessi fossero indicati in atto in misura non inferiore al valore catastale dell'immobile, ottenuto moltiplicando per specifici coefficienti la rendita catastale (rivalutata del 5 per cento) o, nel caso di terreni agricoli, il reddito domenicale (rivalutato del 25 per cento). Si ricorda che la misura dei coefficienti è stata variata dall'art. 2, comma 63, della legge 24 dicembre 2003, n. 350; per i soli immobili diversi dalla prima casa e relative pertinenze, la variazione è stata introdotta dall'art. 1-bis, comma 7, del decreto legge 12 luglio 2004, n. 168, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2004, n. 191; per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B dall'art. 1, comma 45 della legge 24 novembre 2006, n. 286, di conversione del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262.

Successivamente, il criterio automatico è stato esteso anche agli immobili denunciati al catasto edilizio urbano ma non ancora iscritti con attribuzione di rendita, purché il contribuente dichiarasse in atto di volersi avvalere delle disposizioni di cui all'art. 12 del decreto legge n. 70 del 1988, convertito dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, e successive modificazioni.

Restavano dunque sottoposti ad accertamento di valore le cessioni di aziende (con esclusione dei beni immobili trasferiti con le medesime e iscritti in catasto con attribuzione di rendita, qualora il corrispettivo fosse stato indicato in misura non inferiore a quello determinato con i parametri catastali), i trasferimenti riguardanti aree edificabili, fabbricati non censiti, nonché immobili per i quali, pur essendo possibile avvalersi della valutazione automatica, fosse stato dichiarato un valore inferiore a quello risultante dal criterio catastale.

In tutti gli altri casi, la rettificabilità della base imponibile risultava preclusa, salva l'ipotesi in cui l'ufficio fosse venuto a conoscenza di corrispettivi occultati.

Infatti, pur inibendo l'accertamento di valore, il criterio automatico di valutazione non implicava in alcun modo una diversa determinazione della base imponibile, che continuava ad identificarsi, ai sensi del combinato disposto degli articoli 43, comma 1, e 51 T.U.R., con il "valore del bene o del diritto alla data dell'atto", assumendosi per tale "quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito". Ciò implicava che, ricorrendone i presupposti, l'ufficio avrebbe provveduto a richiedere la maggiore imposta dovuta con i relativi interessi di mora e la sanzione amministrativa dal duecento al quattrocento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, come previsto dall'art. 72 T.U.R., detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'art. 71.

Si ricorda che, con riferimento ai terreni agricoli, il regime della valutazione automatica era stato parzialmente derogato dall'art. 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, che consentiva ai possessori di terreni edificabili e di quelli con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2002, di assumere - agli effetti della determinazione delle plusvalenze tassabili ai sensi dell'art. 81, comma 1, lettere a) e b) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (oggi art. 67) - in luogo del costo o valore d'acquisto, il valore a tale data, determinato sulla base di una perizia giurata di stima, a condizione di versare sul predetto valore un'imposta sostitutiva pari al 4 per cento. La disposizione in esame è stata ultimamente estesa ai terreni posseduti al 1° gennaio 2005, ai sensi del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Il comma 6 del citato art. 7 introduceva, come detto, un'importante deroga al sistema della valutazione automatica, stabilendo che il valore periziato per la rideterminazione del valore d'acquisto costituiva "valore normale minimo" di riferimento ai fini non solo delle imposte sui redditi, ma anche delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Pertanto, come precisato dalla circolare n. 15 del 1° febbraio 2002, in caso di successivo trasferimento di terreni agricoli, qualora il contribuente avesse dichiarato un valore inferiore a quello risultante dalla perizia, l'ufficio era legittimato a procedere

all'accertamento di valore, pur risultando il valore dichiarato uguale o superiore a quello calcolato su base catastale. Con l'introduzione del comma 5-bis nell'art. 52 T.U.R., l'ambito di applicazione della valutazione automatica ai trasferimenti a titolo oneroso soggetti ad imposta proporzionale di registro ha subito una ulteriore contrazione, così come precisato nel paragrafo 1.1.

Per ciò che concerne le cessioni di immobili soggette ad IVA, si ricorda che già il testo originario dell'art. 35, comma 4, del D.L. n. 223 del 2006 aveva abrogato l'art. 15 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, che aveva esteso a tali fattispecie (per i fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C) il principio della non rettificabilità del corrispettivo dichiarato, ove determinato in base ai parametri automatici previsti per l'imposta di registro, salvo che da atto o documento il corrispettivo risultasse di maggiore ammontare.

Va sottolineato che la modifica apportata all'art. 52 T.U.R. non ha inciso sui trasferimenti a titolo gratuito o mortis causa, in quanto il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni), contiene una disciplina autonoma per i suddetti trasferimenti, ancorché analoga a quella dell'art. 52, comma 4, del T.U.R.

A tale riguardo, si ricorda che la soppressione delle imposte di successione e donazione disposta dall'art. 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, non ha comportato l'abrogazione del relativo Testo unico, che è pertanto rimasto in vigore quale complesso di regole di applicazione per le imposte che vi fanno riferimento, ossia le imposte ipotecarie e catastali, comunque dovute per i beni immobili donati o caduti in successione.

In particolare, sono rimaste in vigore le disposizioni in tema di valutazione automatica contenute nell'art. 34, comma 5, valide anche per le donazioni, in virtù del richiamo effettuato dal successivo art. 56.

Peraltra, la legge 24 novembre 2006, n. 286, che ha convertito con modificazioni il decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni secondo le disposizioni del citato Testo unico, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, salvo alcuni articoli abrogati perché in contrasto con il nuovo sistema di tassazione.

Risultano pertanto confermati i previgenti limiti al potere di rettifica dei valori dichiarati, ex art. 34, comma 5, sia per le successioni che per le donazioni.

Si precisa, infine, che la preclusione alla rettifica del valore prevista dai commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U.R. continua a trovare applicazione con riferimento agli atti che non costituiscono cessione di immobili, sempre che risultino valori dichiarati o corrispettivi pattuiti in misura non inferiore ai valori catastali rivalutati. È il caso, ad esempio, degli atti aventi natura dichiarativa, come le divisioni senza conguaglio.

### **1.3 Il sistema "prezzo-valore"**

A partire dal 1° gennaio 2006, data di entrata in vigore della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006), con riferimento alle cessioni di immobili a titolo oneroso di seguito indicate, è stata introdotta la regola del cosiddetto "prezzo-valore",

che consente di individuare la base imponibile secondo i criteri della valutazione automatica. Precisamente, l'art. 1, comma 497, della suddetta legge ha disposto che, per le cessioni di unità abitative e relative pertinenze tra privati che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, la base imponibile è data dal valore catastale determinato ai sensi dei commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U.R., indipendentemente dal corrispettivo pattuito, purché l'acquirente ne faccia richiesta, con dichiarazione resa al notaio e recepita nell'atto.

Con riferimento alla medesima fattispecie, l'art. 35, comma 21, del D.L. n. 223 del 2006 ha modificato il comma 497, prevedendo che il corrispettivo deve essere obbligatoriamente indicato in atto. È stato altresì modificato il successivo comma 498, prevedendo che in caso di occultazione, anche parziale, del corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica una sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'art. 71 del D.P.R. n. 131 del 1986.

Si evidenzia che per "imposta già applicata" deve intendersi l'imposta di registro (con le connesse imposte ipotecaria e catastale) già versata all'origine sul valore catastale rivalutato, considerata l'irrelevanza del "corrispettivo dichiarato" ai fini della tassazione in sede di registrazione.

La disposizione in esame, come disposto dal comma 23 dell'art. 35, trova applicazione per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto, cioè dal 6 luglio 2006.

Si precisa, inoltre, che la sanzione prevista dall'art. 72 T.U.R. continua a valere per le cessioni immobiliari diverse da quelle che, ai sensi dell'art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005, hanno beneficiato della regola del prezzo-valore.

Come anticipato nel paragrafo 1.1, il sistema del "prezzo valore" sopra illustrato è stato modificato dalla legge finanziaria per il 2007. In particolare il comma 309 dell'unico articolo ha sostituito nel comma 497, art. 1 della legge n. 266 del 2005 e successive modificazioni, le parole "per le sole cessioni fra persone fisiche" con le seguenti: "e fatta salva l'applicazione dell'art. 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche".

In virtù di tale modifica, a partire dal 1° gennaio 2007 la regola del "prezzo-valore" viene estesa a tutte le compravendite di abitazioni e relative pertinenze soggette all'imposta di registro, nelle quali la parte acquirente sia una persona fisica che non agisca nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, chiunque sia il venditore (vale a dire persona fisica o persona giuridica), a condizione che l'acquirente eserciti l'opzione di volersi avvalere della suddetta regola.

### **1.4 L'ambito oggettivo di applicazione delle nuove norme**

Per effetto dell'aggiunta del comma 5-bis all'art. 52 T.U.R., l'accertamento di valore si estende alla generalità degli atti di cessione di immobili per i quali non ricorrono i presupposti previsti dall'art. 1, comma 497 della legge n. 266 del 2005 e successive modificazioni.

Si riepilogano gli atti di cessione di immobili sottoponibili ad accertamento di valore ex primo comma art. 52 T.U.R., fino alla data di entrata in vigore della legge finanziaria per il 2007 (cioè dal 4 luglio 2006 fino al 31 dicembre 2006):

- cessioni di immobili in cui anche una sola delle parti sia persona fisica che agisce nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;

- cessioni di immobili in cui anche una sola delle parti non sia persona fisica;

• cessioni di immobili nelle quali, pur sussistendo i requisiti oggettivi e soggettivi stabiliti nel comma 497, art. 1, legge 266 del 2005, non sia stata espressa la dichiarazione di volersi avvalere della regola del “prezzo-valore”;

- cessioni di terreni;
- cessioni di fabbricati non abitativi (uffici, negozi, opifici, ecc.);
- cessioni di pertinenze relative a fabbricati non abitativi;
- cessioni di immobili facenti parte di compendi aziendali;
- conferimenti in società;
- divisioni con conguaglio (a meno che non torni applicabile, in presenza di immobili abitativi, la regola del “prezzo-valore”);
- rinunce a diritti reali immobiliari con efficacia traslativa.

In forza delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria per il 2007, in vigore dal 1° gennaio, le prime due fattispecie dell’elencazione sopra riportata sono sostituite con le seguenti:

- cessioni di immobili in cui la parte acquirente sia persona fisica che agisce nell’esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- cessioni di immobili in cui la parte acquirente non sia persona fisica.

Va inoltre ricordato che, ai sensi del comma 116 della legge finanziaria per il 2007, risultano assoggettabili ad accertamento di valore, ove la base imponibile non sia determinabile in modo automatico, le assegnazioni di immobili ai soci da parte delle società non operative individuate al comma 111.

Per quanto riguarda gli immobili trasferiti nell’ambito di una cessione di azienda, gli stessi sono suscettibili di accertamento di valore in base al nuovo comma 5-bis dell’art. 52 T.U.R., rientrando nell’ambito delle cessioni di immobili diverse da quelle disciplinate dall’art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005. Infatti, pur essendo l’azienda una “universitas rerum”, cioè un’entità funzionalmente organizzata in un complesso unitario, è legittimo considerare, ai fini della determinazione dell’imposta di registro, la cessione dei beni immobili distintamente da quella degli altri beni, onde applicare le aliquote differenziate previste dalla tariffa, parte prima, del T.U.R., nonché per imputare le passività in proporzione al valore dei vari beni aziendali.

Del resto, in base a considerazioni analoghe, era stata a suo tempo ritenuta legittima l’estensione alle cessioni di azienda dei criteri che, ai sensi dei commi 4 e 5 dell’art. 52 T.U.R., limitavano l’accertamento di valore per gli immobili iscritti o iscrivibili in catasto con attribuzione di rendita.

Infatti, la circolare n. 87 del 29 dicembre 1990 aveva chiarito che, agli effetti dell’imposta di registro, la cessione di un’azienda non è considerata unitariamente, in quanto ai diversi beni, sia mobili che immobili, facenti parte del patrimonio aziendale, sono applicabili le aliquote stabilite per gli atti portanti trasferimento dei beni medesimi, sempreché per essi siano stati indicati distinti corrispettivi (diversamente, all’intero valore dell’atto si applica l’aliquota del bene con tassazione più elevata).

Per quanto riguarda i terreni edificabili, va evidenziato che l’art. 36, comma 2, del D.L. n. 223 del 2006 ha chiarito il concetto di “area fabbricabile” ai fini fiscali, eliminando le preesistenti incertezze interpretative. In base alla definizione fornita dalla norma in esame - che, come precisato dalla circolare n. 28 del 4 agosto 2006, ha natura interpretativa - “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”.

In merito ai terreni edificabili compresi in piani urbanistici particolareggiati, va ricordato che il D.L. n. 223 aveva abrogato la registrazione agevolata introdotta dall’art. 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, consistente nel pagamento dell’imposta di registro nella misura dell’1% e delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, a condizione che entro cinque anni dall’acquisto fosse avvenuta l’utilizzazione edificatoria dell’area.

L’art. 36, comma 15, della legge di conversione ha ripristinato l’agevolazione in esame, limitandola però, con effetto dalla data di entrata in vigore del decreto, alle compravendite di aree sulle quali sia possibile realizzare programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, effettuati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.

L’art. 1, comma 306 della legge finanziaria per il 2007 ha modificato ulteriormente la suddetta disposizione in riferimento all’oggetto dei trasferimenti, sostituendo le parole “edilizia residenziale convenzionata pubblica” con le seguenti: “edilizia residenziale convenzionata”. La modifica in esame ha effetto per gli atti pubblici formati e per le scritture private autenticate a decorrere dal 1° gennaio 2007.

### **1.5 Le dichiarazioni sostitutive**

Il comma 22 dell’articolo 35 del D.L. n. 223 del 2006 ha introdotto nuovi adempimenti a carico delle parti che pongono in essere cessioni di beni immobili.

In primo luogo, è fatto obbligo alle parti di rendere, all’atto della cessione dell’immobile, una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, recante l’indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo (ad esempio, numero e data dell’assegno bancario, con l’indicazione della banca emittente o trattaria).

Pare opportuno precisare che il disposto normativo è da ritenere riferibile non solo al saldo versato al momento del rogito, ma anche alle somme corrisposte in precedenza, come l’acconto o la caparra confirmatoria.

Si ricorda che, ai sensi del D.L. 3 maggio 1991, n. 143, convertito con modificazioni dalla legge 5 luglio 1991, n. 197, importi superiori a 12.500 euro non possono essere pagati in contanti.

Inoltre, ciascuna delle parti ha l’obbligo di dichiarare, con la medesima modalità, se si è avvalsa di un mediatore e, in caso affermativo, dovrà indicare le eventuali spese sostenute per le suddette attività di mediazione, con le analitiche modalità di pagamento e il numero di partita IVA o il codice fiscale dell’agente immobiliare.

Con riferimento alla figura del mediatore il comma 48, articolo unico, della legge finanziaria per il 2007, ha previsto l’obbligo di dichiarare ulteriori dati identificativi, nonché il numero di iscrizione al ruolo degli agenti di affari in mediazione e della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di riferimento per il titolare ovvero per il legale rappresentante o mediatore che ha

operato per la stessa società. In caso di assenza dell’iscrizione a ruolo di agenti di affari in mediazione ai sensi della legge 3 febbraio 1989, n. 39, il notaio è obbligato ad effettuare una specifica segnalazione al competente Ufficio locale.

In caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei predetti dati, si applica la sanzione amministrativa da 500 euro a 10.000 euro e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti vengono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'art. 52, comma 1, T.U.R..

Si ricorda che, come sancito dall'art. 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, chiunque rilascia dichiarazioni mendaci è punito ai sensi del codice penale e dalle leggi speciali in materia.

Considerata la portata generale della disposizione recata dal comma 22 dell'art. 5, che investe tutte le cessioni di immobili a titolo oneroso, anche se assoggettate ad IVA, ne discende che la preclusione dell'accertamento di valore viene meno anche con riferimento alle vendite di abitazioni tra privati di cui all'art. 1 comma 497 della legge 266 del 2005, qualora sia stata commessa una delle violazioni indicate nel presente paragrafo. In tal caso, la base imponibile non è più costituita dal valore catastale dell'immobile trasferito, bensì dal valore effettivo dello stesso.

Circa la decorrenza delle disposizioni concernenti le dichiarazioni sostitutive, si ricorda che ai sensi del comma 49, articolo unico, della legge finanziaria per il 2007, il richiamato comma 22, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della suddetta legge finanziaria, trova applicazione con riferimento ai pagamenti effettuati a decorrere dal 4 luglio 2006.

#### **1.6 Selezione degli atti da sottoporre a controllo e metodologie di valutazione.**

La rimozione del limite alla potestà di rettifica dei valori comporterà verosimilmente un ampliamento della platea degli atti da controllare ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, anche per effetto delle disposizioni dei commi da 8 a 10 sexies dell'art. 35 del decreto legge n. 223 del 2006, come modificato dalla legge di conversione, che hanno comportato il passaggio al regime di esenzione dall'IVA di alcune tipologie di cessioni di immobili effettuate da imprese, in precedenza comprese tra le operazioni imponibili, individuate nella circolare n. 27 del 4 agosto 2006.

La legge finanziaria per il 2007, con il comma 330, che ha modificato l'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, ha ristretto il novero delle operazioni esenti, ripristinando il regime di imponibilità IVA per le cessioni di fabbricati avvenute oltre il termine di quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dei lavori di ripristino, effettuate dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati, a condizione che gli stessi fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

In merito alle suddette cessioni, si evidenzia che il controllo del valore ai sensi dell'art. 52 T.U.R., da effettuare entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale di registro, non esaurisce l'attività di accertamento dell'ufficio. Infatti sarà necessaria anche la verifica del rispetto degli adempimenti previsti dalle disposizioni normative riguardanti la disciplina propria dell'IVA e delle imposte sui redditi.

L'ampliamento degli atti suscettibili di valutazione, alla luce del nuovo assetto normativo, richiederà una mirata selezione degli atti da controllare. Ciò, unitamente ad un adeguato utilizzo degli strumenti istruttori – per i quali si fa rinvio alla parte seconda della presente circolare – al fine di conferire un elevato grado di efficacia e sostenibilità alla pretesa tributaria.

In attesa dell'emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia previsto dal comma 307 della legge finanziaria per il 2007, gli uffici potranno avvalersi, con riferimento ai trasferimenti di fabbricati, dei valori indicati nella banca dati delle quotazioni immobiliari dell'Osservatorio del mercato immobiliare dell'Agenzia del territorio, privilegiando, ai fini del controllo, gli atti in cui risultino indicati valori che si discostano per difetto dalle quotazioni riportate nella suddetta banca dati. Per le aree fabbricabili, gli uffici potranno fare riferimento alle determinazioni di valore eventualmente adottate dai comuni con proprio decreto, ai sensi dell'art. 52 del decreto legislativo del 15 dicembre 1997, n. 446.

Si sottolinea che le predette indicazioni non devono essere assunte quale unico fondamento della rettifica del valore dichiarato in atto, ma possono essere utili per l'avvio di più approfondite analisi sulla base di altri elementi disponibili o acquisibili mediante un corretto utilizzo dei poteri di controllo.

### ***PARTE SECONDA: L'ESTENSIONE DEI POTERI DI CONTROLLO***

#### **2.1 Le novità**

Il comma 24 dell'art. 35 del decreto legge n. 223 del 2006 ha introdotto il nuovo articolo 53-bis nel D.P.R. n. 131 del 1986, che estende i poteri di controllo previsti per le imposte sui redditi dal D.P.R. n. 600 del 1973, in particolare negli articoli 32 e 33, anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

Fino all'entrata in vigore del citato decreto legge n. 223, gli uffici, al fine di reperire atti, dati e notizie rilevanti per l'accertamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, potevano avvalersi dei poteri istruttori disciplinati dai seguenti articoli del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131:

- comma 4 dell'articolo 51, concernente la possibilità di compiere accessi, ispezioni e verifiche per il controllo dei valori dichiarati negli atti aventi per oggetto aziende o diritti reali su di esse;
- articolo 63, riguardante le richieste di atti e notizie, necessarie ai fini dell'applicazione dell'imposta, ai soggetti obbligati a richiedere la registrazione e ai dirigenti dei pubblici uffici;
- articolo 68, disciplinante la presentazione quadrimestrale del repertorio degli atti compiuti, ricevuti o autenticati dai pubblici ufficiali.

Si illustrano di seguito i poteri derivanti dall'applicazione delle disposizioni degli articoli 32 e 33 del citato D.P.R. n. 600 del 1973.

#### **2.2 Accessi, ispezioni e verifiche**

Ai sensi del numero 1) del primo comma dell'art. 32 del citato D.P.R. 600 del 1973, gli uffici, per l'adempimento dei loro compiti, possono procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche a norma del successivo art. 33, il quale richiama espressamente le disposizioni in materia di IVA di cui all'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

È da notare che il comma 4 dell'art. 51 T.U.R. già prevedeva, con riferimento alle cessioni di aziende e di diritti reali su di esse, la possibilità per gli uffici, oltre che di avvalersi degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte, anche di procedere ad accessi, ispezioni e verifiche, con un richiamo generico alle disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto.

L'innovazione in esame consente ai funzionari dell'Amministrazione Finanziaria, muniti di apposita autorizzazione, di eseguire accessi, ispezioni e verifiche presso i luoghi ove viene esercitata un'attività commerciale, agricola, artistica o professionale, quando l'attività stessa abbia riflessi sull'imposta di registro. Tali poteri istruttori saranno pertanto finalizzati, oltre che all'accertamento di valore per le cessioni di aziende, anche:

\* al controllo relativo alla sussistenza dei requisiti per la fruizione di agevolazioni fiscali;

\* al controllo concernente gli obblighi formali e sostanziali previsti in materia di imposta di registro.

Ad esempio, si potrà accedere nei locali nei quali si esercita attività di intermediazione immobiliare, per acquisire dati e notizie riguardanti le mediazioni svolte, raffrontandole con le dichiarazioni sostitutive rese in atto dalle parti contraenti.

Tale attività consentirà di rilevare l'eventuale omessa registrazione delle scritture private non autentiche di natura negoziale stipulate a seguito della conclusione di affari di intermediazione immobiliare, obbligo posto a carico degli stessi agenti dal comma 46, articolo unico, della legge finanziaria per il 2007.

In particolare potrà essere accertata la mancata registrazione e l'ammontare effettivo del corrispettivo e del canone pattuito, in riferimento a contratti preliminari di compravendite immobiliari e a contratti di locazione di fabbricati.

Si ricorda che la stessa legge finanziaria ha altresì previsto la solidarietà degli agenti immobiliari al pagamento dell'imposta per le scritture private sopra citate.

Continuando l'esemplificazione, si potranno effettuare accessi presso i fondi rustici, per verificare che non sia mutata la destinazione agricola dei terreni o delle relative pertinenze, qualora nel trasferimento degli stessi l'imprenditore agricolo, in quanto tale, abbia beneficiato delle agevolazioni previste per il settore agricolo (piccola proprietà contadina, imprenditore agricolo professionale, compendio unico, ecc.).

L'art. 33, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, prevede altre tipologie di accesso effettuabili presso altre Amministrazioni dello Stato per rilevare direttamente i dati e le notizie previste dal numero 5) del precedente art. 32, nonché presso aziende ed istituti di credito e l'Amministrazione postale, allo scopo di rilevare direttamente informazioni e notizie nei casi espressamente previsti.

In via generale si raccomanda la tempestività nell'esecuzione degli accessi rispetto alla data di registrazione degli atti, nei casi in cui, per la natura del bene trasferito (ad esempio cessioni di azienda), operazioni successive, effettuate dal cessionario, compromettano la possibilità di motivare adeguatamente la rettifica della base imponibile con riferimento alla data della cessione.

Con riferimento al potere di accesso, va infine sottolineato che valgono i limiti posti dall'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972. Pertanto, l'accesso in luoghi diversi da quelli indicati nel primo comma del suddetto articolo può essere eseguito previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, solo in caso di gravi indizi di violazione della normativa che disciplina i tributi in argomento.

### **2.3 Inviti, richieste e questionari**

I successivi numeri del primo comma dell'articolo 32 del D.P.R. 600 del 1973, consentono agli uffici di richiedere informazioni ed acquisire documenti, sia nei confronti del contribuente sia nei confronti di soggetti terzi.

Si sottolinea come questa possibilità risulti innovativa nell'ambito dell'accertamento ai fini dell'imposta di registro, soprattutto in relazione all'ampliamento dei soggetti che possono essere interpellati per l'acquisizione di informazioni rilevanti ai fini dell'accertamento.

#### **2.3.1 Richieste dirette al contribuente**

Il potere degli uffici di richiedere dati e notizie direttamente ai contribuenti, rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti è disciplinato dai numeri 2), 3), 4) e 6-bis) del primo comma dell'art. 32. In forza di tali disposizioni, gli uffici possono:

- invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire personalmente o per mezzo di rappresentanti, per fornire dati e notizie;
- invitare i contribuenti, sempre indicandone il motivo, ad esibire o trasmettere atti e documenti;
- inviare ai contribuenti questionari per la richiesta di dati e notizie di carattere specifico, con l'invito a restituirli compilati e firmati. Ai sensi della lettera a), comma 32, dell'art. 37 del D.L. n. 223 del 2006, tali questionari possono essere recapitati anche ad altri soggetti con i quali il contribuente ha intrattenuto o intrattiene rapporti;
- richiedere, previa autorizzazione del Direttore Centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate o del Direttore Regionale della stessa, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, una dichiarazione che specifichi natura, numero ed estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le aziende ed istituti di credito, con la società Poste Italiane S.p.a. e con tutti gli altri intermediari finanziari e le società fiduciarie, in corso o estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta.

Nell'esercizio dei poteri istruttori sopra illustrati è necessario tener conto di quanto disposto dalla legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 4, ("Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente"), che impone di non richiedere documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche. In tali casi gli uffici potranno richiedere ai contribuenti i soli elementi necessari per la ricerca dei documenti. Parimenti accerteranno d'ufficio i fatti, gli stati e le qualità che la stessa amministrazione precedente o altra pubblica amministrazione è tenuta a certificare ai sensi dell'art. 18 della legge 7 agosto 1990, n. 241, commi 2 e 3.

#### **2.3.2 Richieste dirette a soggetti diversi dal contribuente**

I restanti punti dell'articolo 32, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 disciplinano la richiesta di informazioni a soggetti diversi dal contribuente, rilevanti ai fini dell'accertamento nei confronti di quest'ultimo. In particolare, gli uffici possono:

- richiedere informazioni agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi;
- richiedere ai soggetti indicati nell'art. 13 del D.P.R. n. 600 del 1973 - ossia i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili - dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo di imposta con i loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo;
- invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi;
- richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale;
- **richiedere copia o estratti di atti e documenti depositati presso i notai**, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali (potere analogo a quello già previsto dall'art. 63 del T.U.R.).

Per quanto riguarda il potere di richiedere dati, notizie e documenti alle banche, alla società Poste Italiane S.p.A. e agli altri intermediari finanziari, si fa rinvio al successivo paragrafo 2.4.

Si ricorda che la lettera b) del comma 24 dell'art. 35 del D.L. n. 223 del 2006 ha novellato l'art. 74 T.U.R., aggiungendovi il comma 1-bis. Tale disposizione prevede l'applicazione, in materia di violazioni conseguenti alle richieste formulate ai sensi del nuovo art. 53-bis, delle sanzioni tributarie non penali di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

In forza di tale rinvio, risultano applicabili le lettere b) e c) del primo comma dell'art. 11 del decreto legislativo n. 471, sopra citato, che prevedono la sanzione amministrativa da euro 258,23 ad euro 2.065,83 per le seguenti violazioni:

- mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento o la loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere;
- inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi richiesta fatta dagli uffici nell'esercizio dei poteri loro conferiti.

#### **2.4 Le indagini finanziarie**

Un'attenzione particolare merita il numero 7), dell'art. 32, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, che a seguito dell'introduzione dell'art. 53-bis T.U.R., si estende anche ai controlli ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

In forza delle modifiche apportate dall'art. 1, commi 402 e 403, della legge 30 dicembre 2004 n. 311 (legge finanziaria per il 2005), al sopra citato art. 32, sono stati notevolmente ampliati il numero e la quantità degli elementi informativi accessibili da parte degli uffici. In particolare:

- è stata ampliata la tipologia dei soggetti ai quali è possibile richiedere informazioni, previa autorizzazione del Direttore Centrale dell'accertamento per gli uffici centrali, e del Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate per gli uffici locali, prevedendo, oltre alle banche e alla società Poste italiane s.p.a, anche tutti gli intermediari finanziari, fra i quali le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie;
- sono stati ridotti i tempi di risposta telematica previsti per gli intermediari, da 60 giorni a 30 giorni, con una possibile proroga di ulteriori 20 giorni per giustificati motivi;
- è stato esteso l'ambito oggettivo di indagine a qualsiasi rapporto intrattenuto ed operazione effettuata.

In virtù di tali poteri, dal 1° gennaio 2005, con efficacia riferita anche alle annualità di imposta pregresse, gli uffici possono richiedere agli operatori finanziari qualsiasi tipo di dati, notizie ed informazioni relative ad operazioni poste in essere con il contribuente, sempreché rilevanti agli effetti delle indagini finanziarie. In forza del numero 2) del primo comma dell'art. 32 del citato D.P.R. n. 600 del 1973 gli uffici possono rivolgere tale attività di indagine anche nei confronti di soggetti terzi rispetto al soggetto accertato, al fine di reperire informazioni circa le transazioni intercorse tra le parti o l'utilizzo del terzo quale interposto dell'operazione.

Precisato quanto sopra, occorre ricordare che il comma 14-bis dell'art. 2 del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, ha fissato al 1° gennaio 2006 l'obbligo per gli operatori finanziari di rilevare il codice fiscale dei soggetti con i quali hanno intrattenuto qualsiasi rapporto di natura creditizia o finanziaria.

Pertanto, per periodi di imposta anteriori al 1° gennaio 2006, ai sensi dell'art. 2, comma 14-ter del citato D.L. n. 203 del 2005, gli uffici possono richiedere agli operatori finanziari, oltre alle operazioni annotate nei conti, qualsiasi notizia e informazione in loro possesso riguardante operazioni poste in essere dal contribuente e non transitate in un conto (come assegni circolari, bonifici per cassa, acquisto di valuta estera, ecc.), purché di importo superiore ad euro 12.500, la cui rilevazione è imposta dal decreto legge 3 maggio 1991, n. 143, convertito con modificazioni dalla legge 5 luglio 1991, n. 197. Il suddetto limite di euro 12.500 non vale invece per le operazioni annotate in un conto.

I commi 4 e 5 dell'art. 37 del D.L. n. 223 del 2006 hanno previsto l'istituzione dell'Anagrafe dei rapporti di conto e di deposito. In attesa della implementazione della suddetta anagrafe – la quale non comprende le operazioni “extra-conto” – è disponibile per gli uffici, nel portale F.I.S.C.O. all'interno dell'area “controllo sostanziale”, la procedura “indagini finanziarie”, con la quale è possibile procedere, sulla base della prevista autorizzazione, alla richiesta telematica di informazioni agli intermediari creditizi e finanziari su di un contribuente specifico. La risposta, da ricevere sempre telematicamente, permette di osservare determinate movimentazioni sulle disponibilità monetarie e finanziarie del soggetto sottoposto ad accertamento. Al riguardo si fa rinvio alle specifiche istruzioni, contenute nella “Guida operativa”, presente all'interno della procedura.

Si evidenzia, come peraltro precisato nella circolare n. 32 del 19 ottobre 2006, che le indagini finanziarie, pur realizzando un'importante attività istruttoria, non costituiscono uno strumento di applicazione automatica, ma richiedono una successiva elaborazione e valutazione.

Gli uffici pertanto, avvalendosi del potere di cui al numero 2 dell'art.32 del D.P.R. n. 600 del 1973, instaureranno un contraddittorio con il contribuente, al fine di confermare le presunzioni desunte in sede istruttoria prima di utilizzare, ai fini dell'accertamento, le informazioni reperite in seguito alle indagini finanziarie, fermo restando che la mancata instaurazione del contraddittorio non degrada la presunzione legale “relativa” a presunzione semplice.

Per quanto concerne gli aspetti operativi, la decorrenza e gli aspetti sanzionatori, si fa rinvio alla sopra richiamata circolare n. 32 del 2006.

Quanto all'utilizzo del potere di indagine in esame con specifico riferimento all'imposta di registro e alle relative imposte ipotecaria e catastale, si evidenzia che lo stesso potrà risultare particolarmente utile ai fini dell'accertamento degli atti di compravendita immobiliare. Infatti, monitorando le movimentazioni “in conto” ed “extra-conto” delle parti contraenti in prossimità della data di stipula dell'atto di compravendita e raffrontandole con gli elementi riportati nelle dichiarazioni sostitutive richiamate nel paragrafo 1.5, è possibile acquisire validi elementi di prova circa il corrispettivo effettivamente pagato, legittimando il potere di rettifica della base imponibile dichiarata dai contribuenti e l'applicazione delle sanzioni amministrative.

Gli uffici, nel rispetto del principio di proficuità comparata dell'attività accertativa, dovranno utilizzare tale procedura nei casi in cui - avendo riscontrato una significativa incongruenza tra il corrispettivo dichiarato e il valore in comune commercio - sia fondatamente ipotizzabile l'evasione fiscale.

Tale potere di indagine può essere rivolto anche a soggetti terzi, non interessati all'attività di controllo, con particolare riguardo a coloro che sono legati al contribuente da vincoli familiari, qualora l'ufficio, anche mediante presunzioni, purché gravi, precise e concordanti, abbia motivo di ritenere che le movimentazioni finanziarie dei terzi possano essere imputate ad una delle parti contraenti dell'atto.

#### ***La decorrenza delle nuove norme***

Con riferimento alla decorrenza delle nuove disposizioni del D.L. n. 223 del 2006 riguardanti l'accertamento della base imponibile (art. 35, comma 23-ter) e l'ampliamento dei poteri di controllo degli uffici (art. 35, comma 24), si precisa quanto segue. Relativamente alla prima disposizione, introdotta dalla legge di conversione n. 248 del 2006, i limiti all'accertamento di valore ex commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U.R. continuano a valere per gli atti pubblici formati, le scritture private autenticate e le scritture private registrate prima del 12 agosto 2006, giorno successivo alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della ricordata legge di

conversione.

Infatti, pur non essendo espressamente prevista la decorrenza della disposizione introdotta dal comma 23-ter dell'art. 35, si ritiene che la medesima non possa essere applicata retroattivamente, considerato che, prima della riforma in argomento, l'indicazione di un valore non inferiore a quello automatico aveva un'inequivocabile efficacia preclusiva del potere di rettifica del valore dichiarato, per cui non può ignorarsi l'affidamento oggettivo riposto dal contribuente nel previgente sistema normativo.

Con riferimento agli atti pregressi, anche laddove rimane inibito il potere di esprimere un giudizio estimativo, gli uffici hanno peraltro la possibilità di controllare la veridicità del corrispettivo dichiarato avvalendosi dei mezzi istruttori previsti in materia di imposte sui redditi, estesi al settore registro dall'art. 35, comma 24 del D.L. n. 223, esposti nella parte seconda della presente circolare. La possibilità per gli uffici di avvalersi, con riferimento agli atti per i quali non sono ancora scaduti i termini per la rettifica del valore o per l'accertamento del corrispettivo occultato, delle disposizioni concernenti le indagini finanziarie, nonché degli altri strumenti istruttori previsti dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, discende dalla natura procedimentale delle stesse.

Con particolare riguardo alle indagini finanziarie, si ricorda che la circolare n. 32 del 19 ottobre 2006, avente ad oggetto le nuove disposizioni riguardanti le indagini finanziarie, ha precisato che tali disposizioni hanno carattere procedimentale in quanto "non hanno mutato né il profilo sostanziale dei singoli ambiti impositivi né, tanto meno, quello sanzionatorio, laddove l'espansione della valenza probatoria degli esiti acquisiti trova una naturale e concreta sterilizzazione nelle prerogative che la stessa legge conferma per quanto riguarda la effettiva tutela e garanzia del contribuente (autorizzazione, informazione)".

Infine, in ordine alla modifica apportata dal comma 309 della legge finanziaria per il 2007, illustrata nel paragrafo 1.3, si precisa che, stante il carattere sostanziale della norma, la decorrenza va individuata nel 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della legge medesima.

#### **Tabella sinottica**

Modifiche normative richiamate nella premessa della circolare Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007) Art. 35 Art. 1 Comma 8

Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 10, primo comma:

1) i numeri 8) e 8-bis) sono sostituiti dai seguenti:

"8) [Omissis]; 8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457";

b) 2) dopo il numero 8-bis) [Omissis] Comma 330 All'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al numero 8)[Omissis];

b) al numero 8-bis), le parole da: "entro quattro anni" fino alla fine del numero sono sostituite dalle seguenti: " dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata".

Comma 21.

All'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 497:

1) dopo il primo periodo, è inserito il seguente: "Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito.";

2) nel secondo periodo, le parole: "del 20 per cento" sono sostituite dalle seguenti: "del 30 per cento";

b) al comma 498, in fine, è aggiunto il seguente periodo: "Se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986. ". Invariato Comma 22 All'atto della cessione dell'immobile, anche se assoggettata ad IVA, le parti hanno l'obbligo di rendere apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo. Con le medesime modalità ciascuna delle parti ha l'obbligo di dichiarare se si è avvalsa di un mediatore;

Comma 48 Il comma 22 dell'art. 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, è sostituito dai seguenti:

"22. All'atto della cessione dell'immobile, anche se assoggettata ad IVA le parti hanno l'obbligo di rendere nell'ipotesi affermativa, ha l'obbligo di dichiarare l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione, le analitiche modalità di pagamento della stessa, con l'indicazione del numero di partita IVA o del codice fiscale dell'agente immobiliare. In caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei predetti dati si applica la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 10.000 e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

Comma 23

I commi 21 e 22 si applicano agli atti pubblici formati ed alle scritture private autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del presente decreto. apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo. Con le medesime modalità, ciascuna delle parti ha l'obbligo di dichiarare:

a) se si è avvalsa di un mediatore e, nell'ipotesi affermativa, di fornire dati identificativi del titolare, se persona fisica, o la denominazione, la ragione sociale ed i dati identificativi del legale rappresentante, se soggetto diverso da persona fisica, ovvero del

mediatore non legale rappresentante che ha operato per la stessa società;

b) il codice fiscale o la partita IVA;

c) il numero di iscrizione al ruolo degli agenti di affari in mediazione e della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di riferimento per il titolare ovvero per il legale rappresentate o mediatore che ha operato per la stessa società;

d) l'ammontare della spesa sostenuta per tale attività e le analitiche modalità di pagamento della stessa.

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

Comma 49

Le disposizioni di cui al comma 22 dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge, trovano applicazione con riferimento ai pagamenti effettuati a decorrere dal 4 luglio 2006.

Comma 23-ter

All'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, dopo il comma 5, è aggiunto il seguente: "5-bis. Le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e le relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni".

Comma 309

All'articolo 1, comma 497, primo periodo, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni, le parole: "per le sole cessioni fra persone fisiche" sono sostituite dalle seguenti: "e fatta salva l'applicazione dell'art. 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche".

Comma 24

Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) dopo l'articolo 53 è inserito il seguente: "Art.53- bis (Attribuzioni e poteri degli uffici).

- 1. Le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.";

b) all'art. 74, dopo il comma 1 è aggiunto il seguente "1-bis. Per le violazioni conseguenti alle richieste di cui all'articolo 53-bis, si applicano le disposizioni di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471." Invariato

Art. 36 Comma 2

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 e' 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. Invariato

Comma 15

L'art. 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è abrogato, ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione. Il periodo precedente ha effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

Comma 306

Nell'articolo 36, comma 15, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, le parole: "edilizia residenziale convenzionata pubblica" sono sostituite dalle seguenti: "edilizia residenziale convenzionata". La disposizione recata dal periodo precedente ha effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge.

## **Dall'Ufficio Studi del C.N.N.**

### **Rettifica delle dichiarazioni ai fini IVA (art. 35, co. 23-bis)**

Si tratta (comma 23-bis) di una norma relativa ai poteri degli uffici finanziari di rettifica delle dichiarazioni IVA, che va coordinata con l'integrazione dell'art. 54 comma 3 d.p.r. n. 633/1972 introdotta dall'art. 35 comma 2 del decreto legge n. 223.

Più precisamente, per effetto di tale integrazione, l'ufficio può procedere a rettifica anche sulla base del valore normale dei beni immobili ceduti e delle relative pertinenze. Laddove per valore normale, ai sensi dell'art. 14 dell'anzidetto d.p.r. n. 633/1972, s'intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi.

La nuova disposizione di cui al comma 23-bis prevede che, nell'ipotesi in cui i trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA siano finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, il valore normale sopra detto non possa essere inferiore all'ammontare del mutuo o del finanziamento erogato.

È dubbio se la norma faccia riferimento ad un finanziamento finalizzato specificamente, per clausola contrattuale, all'acquisto dell'immobile oppure se presupponga la circostanza, rilevabile anche a posteriori, che il finanziamento sia stato in concreto utilizzato per l'acquisto dell'immobile, a prescindere dalla sua finalizzazione programmata. Ovviamente la disposizione in esame non si applica qualora il trasferimento, cui è connesso il finanziamento, sia soggetto ad imposta di registro.

### **Inapplicabilità della cd. valutazione automatica (art. 35, co. 23-ter)**

La norma (comma 23-ter) interviene sull'ambito applicativo delle disposizioni di cui ai commi 4 e 5 dell'art. 52 del d.p.r. n. 131/1986, ai sensi delle quali non è sottoposto a rettifica il valore o corrispettivo degli immobili iscritti in catasto con attribuzioni di rendita, dichiarato in misura non inferiore al cd. valore catastale.

Per effetto della modifica viene introdotto il comma 5-bis all'art. 52 in base al quale il cd. criterio della valutazione automatica (di cui ai predetti commi 4 e 5) non si applica relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1 comma 497 della legge finanziaria 2006.

L'inapplicabilità della cd. valutazione automatica alle suddette "cessioni diverse" comporta dunque la possibilità per l'amministrazione di procedere in queste ipotesi all'accertamento del valore venale dei beni ai sensi dell'art. 52 comma 1 d.p.r. n. 131/1986.

Si tratta di una norma che evidentemente risponde alla logica di far affiorare i valori reali nelle cessioni di immobili.

Per stabilire l'ambito applicativo della disposizione di cui al comma 23-ter in esame occorre innanzitutto stabilire cosa si intenda per cessioni di immobili e relative pertinenze "disciplinate" dall'art. 1 comma 497 cit.

Più precisamente, la disposizione di cui al comma 497 menzionato prevede che per le cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, poste in essere tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, in luogo del "valore venale", possa essere individuata nel "valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5" d.p.r. n. 131/1986 citato.

Ne deriva che del rinvio normativo alle cessioni disciplinate dal comma 497 cit. potrebbero essere date due diverse letture:

il rinvio deve interpretarsi nel senso di un riferimento alle cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze fra persone fisiche private per le quali è esercitata in concreto l'opzione sul cd. prezzo-valore. Da tale lettura conseguirebbe che le cessioni diverse da queste ultime, alle quali non si applicherebbe la cd. valutazione automatica (ossia il sistema di cui alle disposizioni contenute nei commi 4 e 5 dell'art. 52 cit.), sarebbero sia quelle non aventi i requisiti per l'esercizio dell'opzione sul prezzo-valore, sia quelle aventi i requisiti ma per le quali l'opzione non è stata in concreto esercitata. È da notare peraltro che seguendo questa interpretazione le disposizioni di cui ai commi 4 e 5 citate, intese come disciplina della cd. valutazione automatica, di fatto non si applicherebbero più a nessuna tipologia di cessione, posto che nel caso di esercizio dell'opzione sul prezzo-valore il cd. valore catastale (determinato ai sensi dei commi 4 e 5 dell'art. 52 cit.) è assunto direttamente come base imponibile e non come limite per il potere di rettifica.

il rinvio serve solo a individuare i requisiti oggettivi e soggettivi delle cessioni; in altri termini si riferisce alle cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze fra persone fisiche private, per le quali potrebbe, in astratto, essere esercitata l'opzione sul cd. prezzo-valore. Secondo tale lettura, quindi, il limite al potere di rettifica di cui al criterio della cd. valutazione automatica resterebbe applicabile solo alle cessioni di immobili abitativi e relative pertinenze poste in essere tra soggetti privati, per le quali però non sia stata esercitata in concreto l'opzione del cd. prezzo-valore (nel caso sia esercitata, come detto, il cd. valore catastale costituisce direttamente la base imponibile). Per tutte le altre cessioni di immobili, diverse da quelle aventi i suddetti requisiti oggettivi e soggettivi, l'amministrazione potrebbe procedere all'accertamento di maggior valore.

Si fa presente inoltre che la disposizione di cui al comma 23-ter è formulata con riferimento alle tipologie di atti, ossia le cessioni aventi determinate caratteristiche, mentre l'art. 52 commi 4 e 5 fa riferimento all'oggetto degli atti, ossia i beni immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita. È da accertare pertanto se la cd. valutazione automatica possa trovare ancora applicazione con riferimento agli atti che non integrino in senso tecnico cessioni (ad esempio, le divisioni senza conguagli).

Il suddetto criterio continua inoltre a trovare applicazione con riferimento alle donazioni, posto che relativamente a queste esso è autonomamente disciplinato dall'art. 34 d.lgs. n. 346/1990, non interessato dalle modifiche in esame.

*Annarita Lomonaco e Susanna Cannizzaro*

### **LE NUOVE DICHIARAZIONI SOSTITUTIVE DI ATTO DI NOTORIETA' NEGLI ATTI DI CESSIONE DEGLI IMMOBILI: OSSERVAZIONI OPERATIVE DOPO IL DECRETO LEGGE SULLE LIBERALIZZAZIONI.**

A partire da domani, giovedì 6 luglio 2006, tutti gli atti di cessione di immobili dovranno contenere, (nel testo dell'atto oppure in allegato) due apposite dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà ai sensi dell'art. 35, commi 22 (contenuto delle dichiarazioni) e 23 (entrata in vigore della prescrizione) del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 4 luglio 2006, n. 153.

In presenza del testo normativo definitivo è opportuno riprendere alcune valutazioni (cfr. Segnalazione novità, in CNN Notizie del 5 luglio 2006), integrandole con ulteriori osservazioni di carattere meramente operativo.

#### **Ambito applicativo**

La legge indica l'ambito applicativo delle predette dichiarazioni sostitutive utilizzando l'espressione "atto della cessione dell'immobile, anche se assoggettata ad IVA".

Tale espressione comprende qualsiasi atto traslativo di diritti reali immobiliari, sia a titolo di compravendita sia ad altro titolo (es. permuta, conferimento in società, transazione, *datio in solutum*, ecc.), mentre sembra escludere l'ipotesi della costituzione di diritti reali di garanzia (ipoteca).

La genericità dell'espressione normativa lascia aperto il dubbio in merito all'applicabilità della prescrizione anche a quegli atti che non configurano un immediato trasferimento dell'immobile, limitandosi a prevedere un'obbligazione delle parti in tale senso (es. cc.dd. vendite obbligatorie, quali la vendita di cosa futura o altrui, e, soprattutto, contratti preliminari).

La *ratio* della norma e le esigenze di trasparenza perseguite inducono a suggerire, in via cautelativa, di applicare la prescrizione, in questa prima fase, a tutti quegli atti che, pur non comportando immediata cessione dell'immobile, consentono di addivenire a tale effetto senza successiva attività negoziale delle parti, quali le menzionate ipotesi di vendita di cosa futura e di cosa altrui.

Per quanto riguarda la stipulazione di contratto preliminare di cessione di immobile, sembra invece che la necessità di un successivo atto negoziale di esecuzione (o di una sentenza che di esso tenga luogo) consenta di limitare a quest'ultimo l'inserimento delle dichiarazioni sostitutive in oggetto, dal momento che in tale sede si procederà a ricostruire anche le modalità di pagamento di quella parte del corrispettivo anticipata in sede preliminare.

Non facendo la normativa alcun riferimento all'intervento notarile, sembra possibile prospettare che l'obbligo delle parti in questione sussista anche nel caso di cessione dell'immobile mediante scrittura privata non autenticata, fermo restando l'intervento di un pubblico ufficiale competente ai fini della redazione della dichiarazione sostitutiva.

### **La dichiarazione sostitutiva delle modalità di pagamento**

Ai sensi del primo periodo del comma 22 in esame, relativamente agli atti di cui sopra, "le parti hanno l'obbligo di rendere apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo". L'espressione "pagamento" impiegata dal legislatore suggerisce di limitare la portata della norma alle obbligazioni pecuniarie. L'espressione "corrispettivo" impiegata dal legislatore in luogo dell'espressione "prezzo", suggerisce invece di estendere la portata della norma anche alle obbligazioni pecuniarie previste a titolo di conguaglio o ad altro titolo (es. pagamento di una penale).

La stessa espressione sembra inoltre riferirsi esclusivamente ai pagamenti già avvenuti nel momento in cui si perfeziona l'atto, nulla cambiando per quei pagamenti che l'atto stesso prevede in via dilazionata.

Il precetto è dettato dal legislatore con generico riferimento alle "parti" dell'atto di cessione dell'immobile. La finalità della norma sembra quella di richiedere a tutte le parti dell'atto una dichiarazione unitaria, al fine di garantire ulteriormente, tramite tale unicità di dichiarazione, la veridicità dell'informazione fornita.

La legge richiede che la dichiarazione sostitutiva rechi "l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo". Ne consegue che, al fine di evitare la sanzione amministrativa, prevista nel periodo finale del medesimo comma 22 per il caso di incompleta indicazione dei dati, occorrerà che si tratti di un'indicazione completa, tale da consentire di eliminare ogni dubbio circa l'importo, il tempo, l'intermediario e gli effetti del pagamento stesso.

Come mero esempio redazionale potrebbe ipotizzarsi la seguente clausola:

*"Ad ogni effetto di legge le parti del presente atto dichiarano, in via sostitutiva di atto di notorietà ai sensi del DPR 445/2000, e consapevoli delle responsabilità penali in caso di dichiarazione mendace nonché dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria e della sanzione amministrativa applicabile in caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei dati, che il prezzo come sopra convenuto è stato corrisposto con i seguenti mezzi di pagamento:*

*quanto ad € ..., mediante assegno bancario non trasferibile n. ..., tratto sul conto corrente n. ...., intestato a..., emesso in data ...;*

*quanto ad € ..., mediante bonifico bancario n. ..., eseguito in data..., tramite la banca ..., con valuta in data... ;  
ecc. "*

### **La dichiarazione sostitutiva relativa alla presenza di un mediatore**

Ai sensi del secondo periodo, prima parte, del comma 22 in esame, relativamente agli atti di cui sopra, "con le medesime modalità, ciascuna delle parti ha l'obbligo di dichiarare se si è avvalsa di un mediatore".

Rinviano alla segnalazione novità pubblicata ieri in merito alla *ratio* della norma e alla nozione di "mediatore" in essa contenuta, sembra in questa sede possibile rilevare come la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà in oggetto, debba essere inserita nell'atto anche laddove nessuna delle parti abbia fatto ricorso, al fine della conclusione dell'affare, ad un mediatore ai sensi degli artt. 1754 ss. c.c.

In tale specifico caso, potrebbe utilizzarsi come esempio redazionale la seguente clausola, in cui, stante la finalità della norma, si individua l'elemento negativo rilevante non nell'assenza di qualsiasi mediatore bensì, più specificamente, ed evitando così il rischio di dichiarazione mendace in presenza di intermediazioni avvenute al di fuori del quadro normativo dell'art. 1754 c.c., e comunque, a titolo di mera cortesia, nell'assenza di qualsiasi spesa di mediazione (intendendosi quest'ultima nozione estesa non soltanto all'ipotesi di pagamento di un vero e proprio corrispettivo, ma anche all'ipotesi di mero rimborso *ex art* 1756 c.c. delle spese sostenute, anche se documentate):

*"Ad ogni effetto di legge le parti del presente atto dichiarano, in via sostitutiva di atto di notorietà ai sensi del DPR 445/2000, e consapevoli delle responsabilità penali in caso di dichiarazione mendace nonché dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria e della sanzione amministrativa applicabile in caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei dati, che la presente cessione di immobile è stata conclusa senza alcuna spesa di mediazione ai sensi degli artt. 1754 ss. c.c."*

Laddove invece una o più parti abbiano effettivamente sostenuto spese di mediazione nel senso sopra precisato, ai sensi del secondo periodo, seconda parte, del comma 22 in esame, relativamente agli atti di cui sopra, ciascuna delle parti "ha l'obbligo di dichiarare l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione, le analitiche modalità di pagamento della stessa, con l'indicazione del numero di partita IVA o del codice fiscale dell'agente immobiliare".

In tali ipotesi, come si evince dall'inciso legislativo che impone l'obbligo in parola a carico di "ciascuna delle parti", sembra

opportuno evitare, a differenza dell'ipotesi negativa sopra prospettata, che sia resa un'unica dichiarazione, essendo invece preferibile che ciascuna delle parti renda in via autonoma la dichiarazione ad essa relativa.

In nessun caso occorrerà che la dichiarazione resa da ciascuna delle parti sia confermata dal mediatore, né attraverso la sottoscrizione da parte di quest'ultimo dell'atto di cessione dell'immobile, né in altro modo.

Per quanto riguarda il contenuto della dichiarazione, valgono, in presenza della medesima espressione legislativa, le considerazioni svolte sopra a proposito del primo periodo del comma 22, con l'unica precisazione che, nel caso di specie, la dichiarazione di ciascuna delle parti dovrà ritenersi estesa anche all'ipotesi, peraltro quasi di scuola, di corresponsione di una mediazione non in denaro.

In tale ulteriore caso, potrebbe utilizzarsi come esempio redazionale riferibile ad un atto di compravendita, la seguente clausola:

*“Con riferimento all’art. 35, comma 22 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223:*

*la parte venditrice, in via sostitutiva di atto di notorietà ai sensi del DPR 445/2000, e consapevole delle responsabilità penali in caso di dichiarazione mendace nonché dei poteri di accertamento dell’amministrazione finanziaria e della sanzione amministrativa applicabile in caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei dati, dichiara che la presente compravendita è stata conclusa con l’intervento, quale mediatore, ai sensi degli artt. 1754 ss. c.c., del sig. ... (oppure della società ... ) partita IVA ... (oppure codice fiscale ...), il quale ha percepito a titolo di provvigione e rimborso spese, da parte di essa venditrice, la complessiva somma di € ... , mediante assegno bancario non trasferibile n. ...., tratto sul conto corrente n. ...., intestato a ....., emesso in data .....*;

*la parte compratrice, in via sostitutiva di atto di notorietà ai sensi del DPR 445/2000, e consapevole delle responsabilità penali in caso di dichiarazione mendace nonché dei poteri di accertamento dell’amministrazione finanziaria e della sanzione amministrativa applicabile in caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei dati, dichiara che la presente compravendita è stata conclusa con l’intervento, quale mediatore, ai sensi degli artt. 1754 ss. c.c., del sig. ... (oppure della società ... ) partita IVA ... (oppure codice fiscale ...), il quale ha percepito a titolo di provvigione e rimborso spese, da parte di essa compratrice, la complessiva somma di € ... , mediante assegno bancario non trasferibile n. ...., tratto sul conto corrente n. ...., intestato a ....., emesso in data ...”.*

#### **Il rifiuto di una delle parti di rendere la dichiarazione sostitutiva**

Come già precisato nella segnalazione novità pubblicata ieri, la formulazione della norma, che pone le relative dichiarazioni quale obbligo in capo alle parti, non legittima il notaio, in caso di rifiuto di una delle parti di rendere una delle dichiarazioni sostitutive previste dal comma 22 in oggetto, ad astenersi dal ricevere l'atto.

In tale caso, il notaio dovrà limitarsi a menzionare in atto la richiesta da lui fatta alla parte di rendere la dichiarazione prevista dalla legge ed il rifiuto opposto da quest'ultima.

#### **Le sanzioni**

In nessun caso il mancato rispetto dell'obbligo di rendere entrambe le dichiarazioni sostitutive di cui al comma 22 in esame può considerarsi causa di nullità dell'atto o, comunque, causa di impugnativa del medesimo.

Ferma la responsabilità professionale del notaio per non avere informato ed assistito le parti nella corretta redazione dell'atto, e ferma la responsabilità in capo a ciascuna delle parti secondo le regole generali delle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà, il terzo periodo dello stesso comma 22, stabilisce che “ in caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei predetti dati si applica la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 10.000 e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 “.

Nel silenzio della legge, non sembra spetti al notaio eseguire specifiche denunce o comunicazioni relative ad ogni inadempienza delle parti al riguardo, dal momento che l'assolvimento dell'obbligo di registrazione dell'atto consentirà alla pubblica amministrazione di attivarsi d'ufficio ai fini sia dell'irrogazione della predetta sanzione pecuniaria, sia dell'accertamento di valore dell'immobile trasferito.

#### **I pagamenti eseguiti anteriormente all'entrata in vigore del Decreto Legge**

In assenza di qualsiasi disposizione transitoria che esoneri le parti dall'obbligo di dichiarazione relativamente ai corrispettivi pagati anteriormente all'entrata in vigore della normativa in commento, deve ritenersi che le norme di cui sopra trovino applicazione anche nell'ipotesi - che si può immaginare sarà tutt'altro che infrequente nella pratica - in cui le parti non riescano a ricostruire analiticamente, come richiesto dalla legge, i mezzi di pagamento utilizzati in relazione ad adempimenti risalenti nel tempo.

*Federico Tassinari*

### **Dalla Rassegna "Misure Tributarie Urgenti" a cura di Gaetano Petrelli**

### **PREZZO-VALORE - CESSIONE DI IMMOBILI ABITATIVI TRA PERSONE FISICHE**

L'art. 35, comma 22, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, modifica la disciplina del c.d. prezzo-valore ai fini delle imposte indirette, quale contenuta nell'art. 1, commi 497 e 498, della legge 23 dicembre 2005 n. 266. In particolare:

- viene espressamente stabilito che "le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito";
- la riduzione degli onorari notarili è stabilita, in luogo del precedente 20%, nella misura del 30%. Detta riduzione, come la precedente, riguarda unicamente gli "onorari", con esclusione dei "diritti" e dei "compensi" (salve, relativamente ai compensi ex artt. 30 e 34 della tariffa notarile, le determinazioni dei consigli notarili distrettuali);
- al comma 498, in fine, è aggiunto il seguente periodo: "Se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal 50% al 100% per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo d.p.r. n. 131 del 1986".

Come già desumibile a livello interpretativo (cfr. sul punto PETRELLI G., *Immobili abitativi: la nuova disciplina tributaria della base imponibile dei trasferimenti ai fini delle imposte indirette*, in *Fisco*, 2006, 7, p. 948 ss.), in caso di dichiarazione in atto di un corrispettivo superiore al valore catastale, ma inferiore a quello pattuito, non opera la valutazione tabellare, e le imposte sono dovute sull'intero corrispettivo, applicandosi sia, probabilmente, la sanzione per occultazione di corrispettivo, sia - per effetto della modifica in oggetto - la nuova sanzione dal 50% al 100% della differenza di imposta. Salvo quest'ultimo profilo, quindi, deve ritenersi che la disposizione (relativamente all'obbligo di dichiarare l'intero corrispettivo pattuito, alle relative conseguenze in tema di base imponibile ed all'applicazione della sanzione per occultazione di corrispettivo) abbia natura interpretativa e non innovativa.

Rimane invece invariato l'ambito di applicazione, soggettivo ed oggettivo, quale già risultante dall'art. 1, comma 497, della legge n. 266/2005 (cessione tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, avente ad oggetto immobili a destinazione abitativa e relative pertinenze).

Ai sensi dell'art. 35, comma 23, le disposizioni suddescritte si applicano agli atti pubblici formati ed alle scritture private autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale del decreto legge, e quindi a decorrere dal 6 luglio 2006.

### **DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO NOTORIO NELLE CESSIONI IMMOBILIARI**

Ai sensi dell'art. 35, comma 22, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, all'atto della stipula di tutte le cessioni immobiliari, anche se assoggettate ad IVA, le parti hanno l'obbligo di rendere apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione "analitica" le modalità di pagamento del corrispettivo. Un problema di "modalità di pagamento" si pone evidentemente solo nei casi di corrispettivo di natura pecuniaria (tipico il caso della compravendita); rimangono escluse quindi dall'ambito di applicazione della norma gli altri negozi in cui tale requisito non ricorra (permuta, transazioni, ecc.); e rimangono ovviamente escluse le cessioni a titolo gratuito.

Per indicazione "analitica" delle modalità di pagamento devono intendersi gli estremi completi dei mezzi di pagamento (estremi degli assegni, dei bonifici, ecc.).

L'obbligo di indicazione delle modalità di pagamento riguarda anche le somme pagate anteriormente all'atto (caparre, acconti, ecc.), ancorché tali pagamenti siano stati effettuati in data anteriore all'entrata in vigore del decreto.

Con le medesime modalità (dichiarazione sostitutiva di atto notorio) ciascuna delle parti ha l'obbligo di dichiarare se si è avvalsa di un mediatore; nell'ipotesi affermativa, ha l'obbligo di dichiarare l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione, le analitiche modalità di pagamento della stessa, con l'indicazione del numero di partita IVA o del codice fiscale dell'agente immobiliare. Quest'ultima dichiarazione riguarda tutte le cessioni immobiliari, ancorché con corrispettivo diverso da quello pecuniario.

In caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei predetti dati si applica la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 10.000 e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. Oltre alla sanzione amministrativa occorre poi considerare la sanzione penale ex art. 483 c.p. (falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico), che comporta la pena della reclusione fino a due anni.

La sanzione amministrativa sembra riguardare entrambe le violazioni (dichiarazione in atto circa le modalità di pagamento e circa la mediazione immobiliare); sembrerebbe, invece, che la conseguenza dell'accertamento di valore non possa che riguardare la mancata indicazione in atto delle modalità di pagamento (anche se la lettera della legge appare estesa ad entrambe le fattispecie). Nel caso di intervento in atto di rappresentanti, legali o volontari, il principio di personalità delle sanzioni amministrative (art. 2, comma 2, del d. lgs. n. 472/1997) fa sì che quella sopra descritta si applichi nei confronti della persona del rappresentante e non di quella del rappresentato.

Ai sensi dell'art. 35, comma 23, le disposizioni suddescritte si applicano agli atti pubblici formati ed alle scritture private autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale del decreto legge, e quindi a decorrere dal 6 luglio 2006.

L'art. 35, comma 22-bis, del d.l. n. 223/2006 aggiunge all'art. 15 del t.u.i.r. la lettera b-bis), a norma della quale sono detraibili, nella misura del 19%, "dal 1° gennaio 2007 i compensi comunque denominati pagati a soggetti di intermediazione immobiliare in dipendenza dell'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale per un importo non superiore ad euro 1.000 per ciascuna annualità".

### **POTERI DI INDAGINE ED ACCERTAMENTO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

L'art. 35, comma 24, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, inserisce nel d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, testo unico delle disposizioni sull'imposta di registro, il nuovo art. 53-bis (*Attribuzioni e poteri degli uffici*), a norma del quale "le attribuzioni e i poteri di cui agli

articoli 31 e seguenti del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale di cui al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347".

Si tratta, tra gli altri, dei poteri di:

- procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche;
- invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti;
- invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti di natura bancaria;
- inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, con invito a restituirli compilati e firmati;
- richiedere agli organi e alle amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie;
- richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, gli uffici dell'agenzia delle entrate e del territorio e gli altri pubblici ufficiali;
- richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le società fiduciarie e simili;
- invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi.

#### **PARZIALE ABROGAZIONE DELLA VALUTAZIONE AUTOMATICA**

L'art. 35, comma 23-ter, del d.l. 4 luglio 2006 n. 223, come aggiunto dalla legge di conversione, aggiunge all'art. 52 del d.p.r. n. 131/1986 il nuovo comma 5-bis, a norma del quale "le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005 n. 266, e successive modificazioni". I commi 4 e 5, dichiarati inapplicabili, sono quelli che prevedono la c.d. valutazione automatica su base catastale. Ne consegue che:

- 1) - tutte le "cessioni" immobiliari, che si situano al di fuori del perimetro dell'art. 1, comma 497, della legge n. 266/2005 (quindi sia le cessioni per cui non è stata esercitata l'opzione c.d. prezzo-valore pur sussistendone i presupposti, sia quelle per cui difettano i presupposti oggettivi e soggettivi per la relativa applicazione), non beneficiano più della limitazione del potere di rettifica dell'ufficio in presenza di un corrispettivo o valore dichiarato in misura pari o superiore al valore catastale, e riprende pieno vigore la disciplina generale che legittima l'accertamento di maggior valore sulla base del valore in comune commercio;
- 2) - è dubbio se la valutazione automatica continui ad applicarsi ai contratti di divisione, considerato che le stesse da un lato non sono "cessioni", dall'altro lato potrebbero configurare cessioni ai fini fiscali in presenza di un conguaglio (anche fiscale);
- 3) - continua ad operare la valutazione automatica per le donazioni e per le successioni a causa di morte, essendovi in tal caso una diversa norma di riferimento (art. 34 del d. lgs. n. 346/1990) che non è stata modificata dal decreto in esame.

#### **MUTUI CONTESTUALI A TRASFERIMENTI IMMOBILIARI SOGGETTI AD IVA**

Ai sensi dell'art. 35, comma 23-bis, del d.l. 4 luglio 2006, come introdotto dalla legge di conversione, per i trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, ai fini delle disposizioni di cui all'art. 54 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, terzo comma, ultimo periodo, il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato.

La disposizione rileva, quindi, ai fini dei poteri di rettifica della dichiarazione IVA, previsti dall'art. 54 del d.p.r. n. 633/1972. Da evidenziare che il prezzo non potrà essere inferiore all'importo del mutuo erogato; non è quindi sufficiente - ai fini in esame - che il totale rappresentato dal prezzo e dalle spese per l'acquisto sia equivalente all'importo del suddetto mutuo (quest'ultima circostanza è invece idonea a consentire la detraibilità della totalità degli interessi del mutuo medesimo).

#### **ACCERTAMENTI SUL VALORE DEGLI ATTI SOGGETTI AD IVA ED AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Istanza di attribuzione di rendita**

L'art. 35, commi 2, 3 e 4, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 detta nuove disposizioni in tema di accertamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e di imposte sui redditi, in relazione alle cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze.

In particolare, vengono modificati l'art. 54 del d.p.r. n. 633/1972, e l'art. 39 del d.p.r. n. 600/1973, i quali fanno ora riferimento al "valore normale" dei suddetti beni immobili, quale determinato, rispettivamente, ai sensi dell'art. 14 del d.p.r. n. 633/1972, e dell'art. 9, comma 3, del d.p.r. n. 917/1986 (si tratta del prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi).

Viene conseguentemente abrogato l'articolo 15 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, che prevedeva - relativamente agli immobili individuati nelle categorie catastali A, B e C, l'indicazione in atto della "istanza di attribuzione di rendita", relativamente alle suddette cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto. Tale richiesta non dovrà, quindi, essere più inserita negli atti soggetti ad Iva.

## LE CLAUSOLE

<b>Prezzo-valore</b>	<p><b>Ai fini fiscali</b> e giusta il disposto di cui all'art. 1 comma 497 della <b>legge 23 dicembre 2005 n. 266</b>, la PARTE ACQUIRENTE, dato atto che trattasi di cessione a favore di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali avente per oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, richiede a me Notaio (al Notaio autenticante) che la <b>base imponibile</b>, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sia costituita dal valore degli immobili determinato a sensi dell'articolo 52 commi quarto e quinto, del DPR. 131/1986 (T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), indipendentemente dal corrispettivo pattuito e quale sopra riportato</p> <p>Detto valore, sulla base delle rendite catastali attribuite agli immobili in oggetto, risulta ammontare a complessivi €. ....</p>
<b>Prezzo-valore in caso di cessione della pertinenza separata dalla abitazione</b>	<p><b>Ai fini fiscali</b> e giusta il disposto di cui all'art. 1 comma 497 della <b>legge 23 dicembre 2005 n. 266</b>, la PARTE ACQUIRENTE, dato atto che trattasi di cessione a favore di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali avente per oggetto pertinenza di unità ad uso abitativo, richiede a me Notaio che la <b>base imponibile</b>, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sia costituita dal valore dell'immobile determinato a sensi dell'articolo 52 commi quarto e quinto, del DPR. 131/1986 (T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), indipendentemente dal corrispettivo pattuito e quale sopra riportato.</p> <p>Detto valore, sulla base delle rendite catastali attribuite all'immobile in oggetto, risulta ammontare a €. ....</p> <p>La parte acquirente dichiara di aver acquistato l'immobile in oggetto al fine di destinarlo come pertinenza al servizio della propria casa di abitazione sita a .... via ....., casa acquistata in forza dell'atto in data ..... n. .... di rep. Notaio ..... registrato a ..... in data ..... n. ....</p>
<b>Dichiarazione sostitutiva atto di notorietà ex art. 35 comma 22</b>	<p><u>Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà</u> (a sensi degli artt. 46 e segg. T.U. in materia di documentazione amministrativa di cui al D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445): i sigg. .... consci delle sanzioni penali previste dall'art. 76 citato D.P.R. 445/2000 per le ipotesi di falsità in atti e di dichiarazioni mendaci ivi indicate, in relazione a quanto disposto <b>dall'art. 35 comma 22 Legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del Decreto legge 4 luglio 2006 n. 223</b> dichiarano quanto segue:</p> <p><b>a) che il prezzo</b>, quale sopra riportato <b>(1) (2)</b>, è stato pagato dalla parte acquirente alla parte venditrice, mediante</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- assegno bancario "non trasferibile" n. .... tratto su c/corrente intestato a ..... presso la ..... filiale di ..... in data ..... dell'importo di €. ....</li> <li><b>ovvero</b></li> <li>- assegno circolare "non trasferibile" n. .... emesso dalla ..... in data ..... dell'importo di €. ....</li> <li><b>ovvero</b></li> <li>- bonifico bancario dell'importo di €. .... eseguito in data ..... per il tramite della ..... con addebito su c/c intestato alla parte acquirente presso la ..... filiale di ..... ed accreditato su c/c intestato alla parte venditrice presso la ..... filiale di ..... (rif./CRO n. ....);</li> <li><b>ovvero</b></li> <li>- in contanti, trattandosi di importo inferiore ad €. 12.500,00 (dodicimilacinquecento), e pertanto di versamento per il quale la legge 197/1991 e s.m.i. non impone il ricorso a specifiche e diverse modalità di pagamento.</li> </ul> <p><b>(nel caso NON via sia stata mediazione)</b></p> <p><b>b) che per la stipulazione del presente contratto le parti contraenti NON si sono avvalse di un mediatore</b></p> <p><b>(nel caso via sia stata mediazione)</b></p> <p><b>b) che per la stipulazione del presente contratto le parti contraenti si sono avvalse dell'attività di mediazione da parte del sig. .... nato a ..... il ..... con sede in ..... iscritto nel Ruolo degli Agenti di affari in mediazione, Sezione agenti immobiliari, presso la C.C.I.A.A. di ..... ed iscritto, per l'attività svolta, al R.E.A. presso la medesima C.C.I.A.A. al n. ...., codice fiscale: ..... Partita I.V.A.: ..... , al quale <b>(3)</b></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la <b>parte venditrice</b> ha corrisposto <b>un importo</b> di complessivi €. .... di cui €. .... a titolo di <b>compenso</b> ed €. .... per I.V.A. (detratta la ritenuta d'accorto di €. ....), mediante</li> <li>- assegno bancario "non trasferibile" n. .... tratto su c/corrente intestato a ..... presso la ..... filiale di ..... in data ..... dell'importo di €. ....</li> <li><b>ovvero</b></li> <li>- assegno circolare "non trasferibile" n. .... emesso dalla ..... in data</li> </ul>

	<p>..... dell'importo di €. ....</p> <p><b>ovvero</b></p> <p>- bonifico bancario dell'importo di €. .... eseguito in data ..... per il tramite della ..... con addebito su c/c intestato alla parte venditrice presso la ..... filiale di ..... ed accreditato su c/c intestato al suddetto mediatore presso la ..... filiale di ..... (rif./CRO n. ....);</p> <p>- la <b>parte acquirente (4)</b> ha corrisposto <b>un importo</b> di complessivi €. .... di cui €. .... a titolo di <b>compenso</b> ed €. .... per I.V.A. (detratta la ritenuta d'accordo di €. ....), mediante</p> <p>- assegno bancario "non trasferibile" n. .... tratto sul c/corrente n. .... intestato a ..... presso la ..... filiale di ..... in data ..... dell'importo di €. ....</p> <p><b>ovvero</b></p> <p>- assegno circolare "non trasferibile" n. .... emesso dalla ..... in data ..... dell'importo di €. ....</p> <p><b>ovvero</b></p> <p>- bonifico bancario dell'importo di €. .... eseguito in data ..... per il tramite della ..... con addebito sul c/c n. .... intestato alla parte acquirente presso la ..... filiale di ..... ed accreditato sul c/c n. .... intestato al suddetto mediatore presso la ..... filiale di ..... (rif./CRO n. ....);</p> <p><b>VARIANTI</b> <b>(in caso di prezzo + I.V.A.):</b> oltre all'I.V.A. dovuta a norma di legge, e così l'importo complessivo di €. ....)</p> <p><b>nel caso di pagamenti anteriori al 4 luglio 2006:</b> quanto ad €. .... è stato pagato in data anteriore al 4 luglio 2006 (per cui non necessita l'indicazione analitica della modalità di pagamento, giusta il disposto dell'art. 1 comma 49 legge 27 dicembre 2006 n. 296) mentre quanto ad €. .... è stato pagato mediante:</p> <p><b>nel caso di mediazione svolta da società:</b> della "....." società con sede in ..... iscritta al R.E.A. presso la C.C.I.A.A. di ..... al n. .... codice fiscale e Partita I.V.A.: ..... il cui legale rappresentante è (<b>ovvero</b> per conto della quale ha agito come mediatore) il sig. .... nato a ..... il ..... iscritto nel Ruolo degli Agenti di affari in mediazione, Sezione agenti immobiliari, presso la C.C.I.A.A. di ..... al n. ...., codice fiscale: ....., società alla quale:</p> <p><b>(4) nel caso di pagamento della mediazione a carico di una sola parte del contratto:</b> - la <b>parte</b> ..... non ha corrisposto, invece, alcun compenso per l'attività di mediazione, essendo stato convenuto che il compenso fosse integralmente pagato dalla parte .....</p>
--	---

## **CAPITOLO 3**

### **AREA EDIFICABILE**

Si considera **EDIFICABILE** il terreno 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 (è sufficiente pertanto la sola delibera del Consiglio Comunale che approva la variante al PRG o diverso strumento generale perché il terreno possa considerarsi edificabili ai fini fiscali): così dispone l'art. 36 secondo comma *legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223* precisando che tale definizione vale ai fini:

- **dell' I.V.A.** (*solo i terreni edificabili, se ceduti da imprese, sono soggetti ad I.V.A.; i terreni non suscettibili di destinazione edificatoria sono invece esclusi dall'ambito di applicazione dell'I.V.A.*),

- delle **imposte sui redditi** (*in relazione alla tassazione delle plusvalenze di cui all'art. 67 T.U.I.R., anche mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva del 12,50%, tenuto conto della diversa disciplina a tal fine dettata per i terreni edificabili, sempre generatori di plusvalenza, ed i terreni non edificabili, generatori di plusvalenza solo se ceduti entro i 5 anni dall'acquisto da parte del venditore, o del donante se acquisiti dal venditore mediante donazione*)

- **dell'I.C.I.** (*per l'I.C.I., peraltro, tale definizione era già stata dettata dall'art. 11 quaterdecies comma 16 del D.L. 203/2005 convertito con legge 248/2005*)

- dell'imposta **di registro/ipotecaria/catastale** (*tale precisazione, peraltro, con riguardo alle imposte di registro, di trascrizione e catastale, ha perso gran parte della sua rilevanza, essendo stato reintrodotta dalla legge 248/2006 suddetta il potere di accertamento e rettifica da parte dell'Ufficio anche con riguardo ai terreni a destinazione non edificatoria*)

#### **I DOCUMENTI**

**La norma (legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 agosto 2006 n. 223)**

##### **ART. 36**

.....

2. Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, 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.

**Dalla Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006**

##### **23 DEFINIZIONE DI AREA FABBRICABILE (ART. 36, COMMA 2)**

Il comma 2 dell'articolo 36 del *decreto* chiarisce la portata della locuzione "area fabbricabile" da assumere ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell'imposta comunale sugli immobili.

In sostanza, la disposizione sopra richiamata estende alle imposte sui redditi, all'IVA e al registro, il concetto di "area fabbricabile" contenuto nell'articolo 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il cui ambito applicativo era riservato alla sola imposta comunale sugli immobili di cui al D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Si tratta, in definitiva, di una norma recante disposizioni di natura interpretativa, secondo cui un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, a prescindere

dall'approvazione della Regione o dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

### **Dall'Ufficio Studi del C.N.N.**

#### *Nozione di area fabbricabile*

Il comma 2 dell'art. 36 introduce la nozione di area fabbricabile ai fini dell'IVA, dell'imposta di registro, dell'imposta sui redditi, e dell'ICI.

In base al disposto della norma un'area è da ritenersi fabbricabile se suscettibile di utilizzazione a scopo edificatorio sulla base dello strumento urbanistico generale adottato dal Comune a prescindere dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

In tal modo viene risolta un'annosa questione che è stata oggetto di contrasto in giurisprudenza, nel senso dell'individuazione di una nozione unitaria ai fini di tutte le imposte.

*Susanna Cannizzaro e Maria Concetta Cignarella*

### **Dalla Rassegna "Misure Tributarie Urgenti" a cura di Gaetano Petrelli**

#### **NOZIONE DI TERRENO EDIFICABILE**

L'art. 37, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 dispone che ai fini dell'applicazione del d.p.r. n. 633/1972 (imposta sul valore aggiunto), del d.p.r. n. 131/1986 (imposta di registro e, in forza dei rinvii normativi, imposte ipotecarie e catastali), del d.p.r. n. 917/1986 (imposte sui redditi) e del d. lgs. n. 504/1992 (imposta comunale sugli immobili, o ICI), 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.

Viene così risolto il contrasto giurisprudenziale tra le diverse sezioni della Corte di Cassazione, dandosi la prevalenza al piano regolatore adottato invece che a quello approvato, e ciò agli effetti di tutte le imposte sopra richiamate, e per ogni profilo di disciplina (aliquota applicabile, base imponibile, valutazione automatica su base tabellare, ecc.).

Appare comunque dubbia la natura interpretativa o innovativa della disposizione in oggetto, e quindi la sua applicabilità agli atti stipulati in data anteriore all'entrata in vigore del decreto. Ferma in ogni caso l'inapplicabilità di sanzioni per il passato, stanti le "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria", ai sensi dell'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000 n. 212 (statuto del contribuente).