

Comunicazione da parte dei notai relativa alla tassazione sostitutiva delle plusvalenze immobiliari. (Agenzia delle Entrate – Direttore dell'Agenzia. Provvedimento 12 gennaio 2007)

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 gennaio 2007, in corso di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*, (vedi *Prassi in questo numero*) è stato approvato, con le relative istruzioni, ai sensi dell'articolo 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni, il modello di comunicazione dei dati concernenti le cessioni immobiliari indicate nell'art. 67, comma 1, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi, al fine di consentire ai notai di comunicare all'Agenzia delle entrate i predetti dati, contenuti nei contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2006, a seguito della richiesta, da parte del cedente, di applicazione, sulle plusvalenze realizzate, di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito.

Il Consiglio Nazionale del Notariato, attraverso la Commissione studi tributari e la Commissione Rapporti con la P.A. e Informatica ha partecipato a tavoli di lavoro costituiti con l'Agenzia delle entrate al fine di giungere ad una definizione degli adempimenti connessi alla funzione attribuita al notaio ai sensi del comma 496 cit.

Al fine di procedere ad un esame iniziale del provvedimento, e delle relative istruzioni, si osserva in primo luogo che **la comunicazione dei dati riguarda solo le cessioni per le quali il venditore abbia esercitato l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva**. Si legge infatti nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia che «il presente provvedimento ... approva, con le relative istruzioni, il modello di comunicazione dei dati relativi alle cessioni immobiliari indicate nell'art. 67, comma 1, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi, da utilizzare in caso di applicazione della prevista imposizione sostitutiva delle plusvalenze» (nello stesso senso, cfr. studi nn. 3-2006/T e 60-2006/T approvati dalla commissione studi tributari, entrambi in *Studi e materiali*, 1/2006).

Il modello è strutturato in diverse sezioni. In particolare si richiama l'attenzione sulla **sezione II**, la cui **compilazione è riservata al cedente**, dove devono essere riportati i dati necessari alla determinazione della plusvalenza, «della cui correttezza risponde il contribuente cedente **che è tenuto pertanto a sottoscrivere la sezione**». In altri termini, «il cedente è responsabile dei dati indicati e, pertanto, è tenuto a sottoscrivere la presente sezione» (cfr. Istruzioni al modello in esame).

Nelle istruzioni si precisa che nell'ipotesi in cui nell'atto di cessione intervengano più venditori e/o vengano trasferiti più immobili, per ciascun cedente che intenda avvalersi della tassazione sostitutiva devono essere compilati tanti modelli quanti sono gli immobili oggetto della cessione per i quali tale tassazione viene richiesta.

L'indicazione relativa alla compilazione di un modello per ciascun cedente appare in linea con il regime della responsabilità; inoltre, va osservato che «se vi sono più proprietari o titolari

di diritti reali sull'immobile ceduto, ognuno può, per la sua quota o per il suo diritto, separatamente e indipendentemente dagli altri, richiedere al notaio la tassazione con l'imposta sostitutiva» (studio n. 60-2006/T cit.).

L'indicazione relativa alla necessità di compilare tanti modelli quanti sono gli immobili desta invece alcune perplessità, quantomeno con riguardo all'ipotesi in cui gli elementi per la determinazione della plusvalenza siano comuni: si pensi al caso in cui la cessione (unica sotto il profilo civilistico) abbia ad oggetto una pluralità di particelle di un terreno, in precedenza acquistate con unico atto e per un prezzo unitariamente indicato.

La sottoscrizione della sezione II da parte del cedente in funzione della sua relativa responsabilità risponde alla necessità - evidenziata dalla Commissione studi tributari, studi nn. 3-2006/T e n. 60-2006/T cit. - che sia il cedente «a fornire gli elementi per la determinazione della base imponibile sulla quale il notaio applicherà l'imposta ... Il notaio, ovviamente, non è tenuto a determinare la base imponibile (che è onere del contribuente), né al controllo degli elementi forniti dal contribuente, a meno che non riceva un incarico specifico in tal senso» (studio n. 60-2006/T cit.).

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate conferma quindi che il notaio non è responsabile per la determinazione della plusvalenza, essendo la sua responsabilità limitata alla sola applicazione dell'imposta sostitutiva, che rappresenta l'operazione in cui si estrinseca il calcolo dell'imposta (si pensi ad un errore materiale di calcolo nell'applicazione dell'aliquota alla plusvalenza), nonché al relativo versamento ed alla trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello, adempimenti ai quali egli è obbligato, ai sensi del comma 496 cit., a seguito della richiesta da parte del cedente (cfr. in tal senso anche studio n. 3-2006/T cit., ove si evidenzia come la funzione notarile in esame non possa rientrare né fra quelle del responsabile d'imposta né fra quelle del sostituto d'imposta).

Con riguardo alle modalità e termini di presentazione del modello, il provvedimento dispone che «la comunicazione all'Agenzia delle entrate sia effettuata esclusivamente con **modalità telematica**, da parte del notaio rogante, utilizzando la stessa procedura prevista per la registrazione degli atti e unitamente alla trasmissione del relativo contratto effettuata ai fini della registrazione dello stesso. I notai sono tenuti ad effettuare la comunicazione dei predetti dati mediante procedure telematiche a decorrere dal 1° aprile 2007, secondo le specifiche tecniche contenute nell'allegato 1 del provvedimento 6 dicembre 2006, concernente l'estensione delle procedure telematiche relative agli adempimenti in materia di atti immobiliari».

Le modalità telematiche indicate sono da utilizzare anche per il versamento dell'imposta sostitutiva, che il notaio è tenuto ad effettuare entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro, ossia 30 giorni dalla stipula dell'atto

L'allineamento del termine per il versamento dell'imposta sostitutiva con quello stabilito dalla legge per la registrazione ed il versamento delle imposte indirette relative agli atti di

cessione in esame, era stato indicato, peraltro, anche dalla Commissione studi tributari (cfr. comunicato in Cnn Notizie del 15 febbraio 2006).

Ai fini del versamento dell'imposta sostitutiva non è dunque utilizzabile l'F24 on line (si ritiene peraltro che in ogni caso il versamento dell'imposta sostitutiva da parte del notaio non avrebbe dovuto essere effettuato con l'F24 on line perché la plusvalenza di cui si tratta, per definizione, ai sensi dell'art. 67 d.p.r. n. 917/1986, non deve essere conseguita da parte del cedente/contribuyente, nell'esercizio di arti, o professioni, o nell'esercizio di imprese commerciali, mentre l'obbligo di versamento telematico per gli adempimenti effettuati tramite l'F24 è disposto per i titolari di partita Iva).

Al fine di consentire la trasmissione telematica del modello in esame, il nuovo DTD - il cui utilizzo sarà obbligatorio dal 1° aprile 2007 per la registrazione mediante Adempimento Unico, di tutti gli atti notarili (cfr. nota del notaio G. Bolognesi in *Cnn Notizie* del 13 dicembre 2006) - comprende anche i campi relativi alla comunicazione dei dati ai sensi del comma 496 citato.

È evidente allora il notaio deve procedere ad un'unica trasmissione dell'atto di cessione (quella a cui fa riferimento il provvedimento in esame è infatti la trasmissione effettuata ai fini della registrazione telematica).

Ne deriva pertanto in pratica che:

- il notaio compila il modello in esame in due esemplari *cartacei*, entrambi sottoscritti in originale dal notaio e dal venditore (nelle sezioni agli stessi rispettivamente riservate);
- il notaio rilascia al venditore un esemplare cartaceo del modello che costituisce anche quietanza per la provvista da questi ricevuta;
- il notaio conserva nel fascicolo della cessione l'altro esemplare cartaceo anche al fine di documentare i dati a lui forniti dal cedente;
- il notaio compila e trasmette per via telematica l'Adempimento Unico sia al fine degli adempimenti relativi alla registrazione telematica sia al fine della comunicazione con modalità telematica dei dati relativi alle cessioni di cui al comma 496 cit. nonché del versamento della relativa imposta sostitutiva.

Con riferimento ai contratti stipulati tra il 1° gennaio 2006 e il 31 marzo 2007 la comunicazione deve essere trasmessa con le medesime modalità telematiche sopra indicate, ma autonomamente dalla registrazione dell'atto che è già avvenuta, entro 90 giorni a decorrere dal 31 marzo 2007.

Tuttavia, per le cessioni concluse nel periodo antecedente la data di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* del provvedimento in esame, in considerazione dell'oggettiva difficoltà di comunicare tutti i dati richiesti nel modello, l'obbligo di comunicazione è semplificato mediante l'indicazione di alcuni dati sintetici (i costi inerenti possono essere indicati limitatamente al loro ammontare complessivo) e con esclusione dell'obbligo di dare evidenza della sottoscrizione da parte del cedente.

Inoltre per le comunicazioni dei dati delle cessioni fra il 1 gennaio 2006 ed il 31 marzo

2007 non va effettuata anche la trasmissione del contratto di compravendita, già in possesso dell'Agenzia perché registrato; infatti il punto 2.2 del provvedimento che fa riferimento al contratto per la procedura a regime, fa salvo il punto 2.4. che riguarda appunto il "transitorio"; inoltre nelle istruzioni si fa presente che il campo FT12 relativo agli estremi di registrazione vale solo per detto transitorio.

Infine con riguardo ad alcune delle indicazioni fornite nelle istruzioni per la compilazione di alcuni quadri si osserva quanto segue:

- il riferimento nel *rigo FT3* alla determinazione della plusvalenza nell'ipotesi di cessione di terreni edificabili sembra doversi intendere come relativo alle suddette plusvalenze realizzate mediante cessioni effettuate fino al 31 dicembre 2006, perché nella premessa delle Istruzioni si precisa l'esclusione - per effetto delle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2007 al comma 496 cit. - della tassazione sostitutiva per le plusvalenze derivanti dalle cessioni di terreni edificabili a decorrere dal 1° gennaio 2007 (su tale esclusione cfr. segnalazione novità del settore studi, *Legge Finanziaria 2007: modifiche relative all'opzione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari*, in *Cnn Notizie* del 21 dicembre 2006);
- nell'ipotesi in cui le parti abbiano convenuto il frazionamento o la rateizzazione del prezzo, secondo le Istruzioni «l'imposta sostitutiva dovrà essere comunque applicata sull'intero ammontare della plusvalenza all'atto della cessione dell'immobile, a nulla rilevando i successivi pagamenti» (per cui anche il corrispettivo della cessione, il prezzo di acquisto ed i costi inerenti devono essere indicati interamente). Con riguardo a questa fattispecie, nello studio n. 60-2006/T cit. si era ritenuto invece che «poiché la norma ... parla di "plusvalenze realizzate" per la determinazione delle quali, ..., vale il "corrispettivo percepito" (art. 68, comma 1) nel periodo di imposta, e, quindi, il principio di cassa, l'imposta sostitutiva verrà applicata solo sulla parte di corrispettivo effettivamente percepito. Per il resto dovrebbe essere dovuta, con riferimento al momento della riscossione, l'imposta ordinaria. Tuttavia, non si può escludere che l'imposta sostitutiva, su richiesta del cedente, venga applicata subito anche sulla parte di corrispettivo non ancora riscosso» (nel senso della possibilità di esercitare l'opzione solo per la parte di corrispettivo effettivamente percepito al momento della cessione cfr. COLUCCI F., *Le plusvalenze immobiliari assoggettabili ad imposta sostitutiva*, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Atti del Convegno organizzato dalla Fondazione Italiana per il Notariato, Milano, 2006, 44 s.).

Vincenzo Gunnella e Giampiero Monteleone