

HOTEL ROYAL FALCONE

Monza, Corso Milano 5

* * *

16 giugno 2017

Incontro di studio di aggiornamento in materia fiscale

Ideatore e Moderatore Dott. Raffaele Trabace – Notaio in Cinisello Balsamo

<< Il ruolo del Notaio nell'applicazione delle imposte indirette alla luce della “rivoluzione fiscale” generata dagli interventi normativi introdotti a partire dalla L. 4 agosto 2006 n. 248. Leggi e prassi più recenti >>

di Antonio Testa – Notaio in Monza

I) PREMESSE

Può sembrare anacronistico, se non del tutto ultroneo, qualunque intervento che intenda catalizzare l'attenzione verso una ricognizione su ciò che è stato introdotto, ormai più di dieci anni fa, in dipendenza del cosiddetto “primo decreto Bersani”. Eppure appare tutt'altro che scontato sottolineare ciò che, dal punto di vista fiscale, con riferimento alle imposte indirette, quel primo intervento normativo ha generato.

In primo luogo perché il riferimento ad una normativa di così antica data, non oscura, anche in contesti cronologici e temporali contemporanei, la sua principale rilevanza per l'operatore notaio, sol che si voglia considerare come, al di là del dato fiscale, essa ha introdotto obblighi, prima sconosciuti al notaio rogante, consistenti nella necessità di registrare in atto le modalità del pagamento del corrispettivo degli atti di alienazione immobiliare a titolo oneroso, al fine di rendere tracciabile (non solo per finalità eminentemente fiscali e tributarie) il passaggio del denaro da una parte, all'altra; nonché nell'obbligo di riportare in atto gli estremi di chi abbia svolto, per conto di una o di entrambe le parti, attività di mediazione immobiliare, indicando il corrispettivo pagato al mediatore e le modalità di pagamento. Il tutto con la sola eccezione dei pagamenti che, essendo stati corrisposti prima della data del 4 luglio 2006 (ovvero prima dell'entrata in vigore del D.L. 223/2006), sfuggono tutt'ora a tali obblighi di tracciamento. Dunque, se è vero che, quanto più ci si allontani dalla famigerata data del 4 luglio 2006, tanto inferiori sono le possibilità di rintracciare pagamenti antecedenti, è altresì vero come una dichiarazione in tal senso resa oggi dalla parte, dovrebbe far scattare un istinto indagatore al notaio di turno che, invero, tradizionalmente non si appartiene al DNA del Pubblico Ufficiale notaio.

Per non dire del caso in cui attorno al tavolo di stipula si siano accomodati, oltre ai soggetti direttamente collegati al concetto giuridico di parte, anche ulteriori anime pie le quali, interrogate dal notaio sulla propria funzione, stante la dichiarazione già resa dalle parti medesime circa l'inesistenza di alcuna attività di mediazione, candidamente rispondono del loro impegno meramente filantropico (e quindi del tutto gratuito) nell'aver assistito ed aiutato venditore ed acquirente in quel ginepraio costituito dall'esperienza di una compravendita immobiliare.

Perciò quello che si vuol dire è che questa relazione, per quanto riesca a raccontare di una “rivoluzione fiscale” ancora, per tanti versi, in itinere, nasce affetta da una malattia di base che, ahinoi, ne costituisce il presupposto indefettibile, almeno per chi ne è stato l'autore. E se un certo Tomasi di Lampedusa, ormai più di un secolo fa, si era già accorto di quanto “tutto cambi perché tutto resti come prima”, qui v'è da dire di più: che tutto è cambiato perché tutto peggiorasse l'esistente. A ben vedere, infatti, come si avrà modo di verificare nel prosieguo, l'intera strutturazione recata dalle novelle normative che si sono susseguite negli ultimi anni, e non solo nel campo tributario e fiscale, hanno indotto ad una riqualificazione della figura del notaio, voluta dall'esterno, senza alcun intervento, non dico difensivo, ma almeno di coerente obiezione, da parte delle istituzioni interne al nostro gruppo (rese silenti dalle minacce politiche e dalle paventate vendette dei politicanti di turno), che intenderebbe trasformare il notaio in una sorta di agente dei servizi segreti, senza tuttavia conferire allo stesso le medesime armi a quegli, invece, assicurate.

II) LA NUOVA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

Il primo intervento in materia fiscale, relativamente alle imposte indirette dovute per gli atti di trasferimento di diritti reali immobiliari a titolo oneroso consiste in uno stravolgimento dei meccanismi applicati fino a quel momento per la determinazione della base imponibile. Infatti, se, per un verso, l'art. 43, lett. a) del D.P.R. 131/86 affermava che la base imponibile era determinata dal valore del bene (cd. “valore venale in comune commercio”), per altro verso, il tiro era “aggiustato” dalla previsione contenuta nel comma 4 dell'art. 52 del medesimo D.P.R., per il quale restavano scervi da qualsiasi rettifica d'importo le enunciazioni di valore del bene rispettose, nel minimo, del valore della rendita catastale attribuita, moltiplicata per i coefficienti fissi previsti dalla legge.

Sicché, con una norma dalla ambigua descrizione letterale, il legislatore, pur non modificando (almeno apparentemente) il principio della base imponibile determinata comunque dal valore del bene in comune commercio, affermava l'impossibilità per gli Uffici delle Entrate, di contestare quel valore indicato, a patto che esso corrispondesse all'ammontare minimo determinato dalla rendita catastale moltiplicata per i coefficienti di legge. Una simile costruzione normativa aveva, di fatto, comportato una sua applicazione in senso univoco: la base imponibile viene determinata, almeno per gli immobili già suscettibili di avere una rendita catastale, sia pure proposta con D.M. 701/94, dal cosiddetto valore catastale del bene. E' evidente che tale principio eliminava in radice l'effettiva rilevanza fiscale del corrispettivo corrisposto per il trasferimento immobiliare presuntivamente considerato – per tradizione normativa – pari al valore venale del bene. Il corollario che ne derivava era una sistematica evasione fiscale con correlata elusione d'imposta.

A queste conseguenze dava luogo proprio quell'ambigua espressione normativa la quale, lungi dal modificare i termini di ricostruzione della base imponibile (la norma, infatti non ha mai detto che la base imponibile è data dal valore catastale del bene!), stabiliva, tuttavia, un blocco dell'attività di controllo fiscale e di adeguamento eventuale dei valori dichiarati, sol che si fosse rispettato (nella determinazione del valore attribuibile al bene in contratto) il minimo derivante dalla moltiplicazione della R.C., per i coefficienti di legge.

Su tale sostrato, il primo Decreto Bersani incide in maniera pesante, riportando, di fatto, la determinazione della base imponibile a quanto sancito dalla lettera a) del primo comma dell'art. 43 (BASE IMPONIBILE = VALORE DEL BENE IN COMUNE COMMERCIO) e, di fatto, escludendo alcuna rilevanza al corrispettivo effettivamente pagato. Infatti, l'art. 23-ter della L. 248/2006, introducendo il comma 5-bis all'art. 52 del T.U.R. (con il quale si dispone una disapplicazione generalizzata dell'antico criterio catastale ad eccezione delle transazioni per le quali la Legge Finanziaria per il 2006 aveva inteso confermare e rafforzare il criterio medesimo, del cosiddetto “prezzo-valore”), determina la sostanziale abolizione, di principio, di

quell'aggiustamento determinato dal criterio catastale, con conseguenziale rettificabilità sistematica dei valori dichiarati, comportava il corollario di scollegare il valore del bene, dal prezzo effettivamente corrisposto per il suo acquisto (ad eccezione delle transazioni soggette al regime I.V.A. per le quali, essendo la stessa imposta, a norma dell'art. 13 D.P.R. 633/72, un'imposta incidente sul corrispettivo pagato, la base imponibile non poteva che essere rintracciata nel corrispettivo risultante dalla fattura emessa dalla parte venditrice). Se si aggiunge che tale novella viene introdotta proprio nel momento in cui il mercato immobiliare si immette, per la prima volta, in quel tunnel buio determinato dalla crisi del settore edilizio dal quale tutt'ora si fa fatica ad uscire, si comprende come al maggior agio effettivamente goduto dall'Erario, ebbe a corrispondere un frequente danneggiamento degli interessi del contribuente. Tutt'altro che infrequenti sono stati infatti i casi in cui, nella necessità di liquidare un immobile nel più breve tempo possibile, il venditore ha accettato un corrispettivo notevolmente più basso del valore di mercato del bene (ma vero ed effettivo!), trovandosi poi coinvolto in una assurda tendenziale corsa al rialzo da parte delle Agenzie delle Entrate.

La norma Bersani, in sostanza, riferendo la base imponibile al cosiddetto "valore normale del bene", attua una sorta di integrazione della disciplina dettata in materia di base imponibile, collegando il disposto della lettera a) dell'art. 43 con quanto affermato, in materia di I.V.A., dall'art. 14 del **D.P.R. 633/72 secondo cui: "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 condizione 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"**.

Era ovvio che una situazione di tal fatta, lasciando in mano all'Agenzia delle Entrate un potere sostanzialmente libero nell'attribuzione di un "valore normale accertato" sensibilmente maggiore del valore indicato in atto quale corrispettivo per l'acquisto, doveva essere in qualche modo calmierato. Ed infatti il **Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 27 luglio 2007, in base al quale, ai fini della determinazione del valore normale degli immobili, occorre far riferimento ai valori dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare (O.M.I.) dell'Agenzia del Territorio.**

Senonché, per gli atti soggetti al regime I.V.A. (siano essi anche atti I.V.A. esenti) tale ultimo criterio è stato disapplicato in virtù dell'avvenuta abrogazione dell'art. 54, comma 3, secondo periodo del D.P.R. 633/72, ad opera della legge Comunitaria 2008 e quindi, per tali atti si è tornati al concetto tradizionale ed arbitrario di "*valore normale*" quale sopra esplicitato.

Si presti attenzione, poi, al fatto che nell'ambito della determinazione della base imponibile assumono talvolta rilevanza assoluta specifici meccanismi presuntivi che, in effetti, applicati a talune fattispecie concrete, possono rivelarsi di dubbia giustizia. E' il caso, ad esempio del meccanismo introdotto dal comma 23-bis dell'art. 35 della legge 248/06, che opera per i soli atti soggetti ad I.V.A. (ma non anche per quelli che, pur rientrando nel campo I.V.A., siano I.V.A. esenti), per il quale il valore costituente la base imponibile non può mai essere inferiore al valore del finanziamento contratto per l'acquisto, pena accertamento in capo al venditore (con conseguente diritto, da parte di quest'ultimo, di rivalsa nei confronti dell'acquirente?), in sede di dichiarazione annuale I.V.A., del maggior valore che verrà fatto coincidere, quanto meno, con l'importo del finanziamento. Si tratta di una presunzione che, pur essendo "relativa" e dunque suscettibile di prova contraria da parte del contribuente, avrà bisogno di prove documentali e documentate, così come previsto dalla Ris. Agenzia delle Entrate n. 122 del giorno 1 giugno 2007 resa rispetto ad una specifica istanza di interpello. La norma "sanzionatoria", per inciso, si aggiunge alla conseguenza (già più volte ribadita dalle Circolari 20 aprile 2005 n. 15/E e 31 maggio 2005 n. 26/E) per cui la detrazione degli interessi passivi dei mutui ipotecari contratti per l'acquisto dell'abitazione principale sarà commisurata solo alla parte del mutuo che corrisponda al prezzo dichiarato nella compravendita (e ciò vale per tutti gli atti, sia per quelli rientranti nell'ambito I.V.A., che per quelli che scontano l'imposta di registro).

Ora, l'incidenza di una disciplina come quella appena descritta su un mercato immobiliare che

cominciava, giorno, dopo giorno, ad essere sempre più contratto, stava dando ripercussioni pericolosissime anche in conseguenza del vero e proprio sciame di ricorsi tributari che si apprestavano ad essere predisposti. Sicché il legislatore è costretto a ricorrere a ripari immediati anche per quelle transazioni in cui il calmere non può essere rappresentato dal cd. Principio del "Prezzo-Valore".

III) IL PRINCIPIO DEL PREZZO-VALORE

L'art. 1, comma 497 della legge 23 dicembre 2005 n. 266 ha offerto l'opportunità, per i soggetti contraenti privati che ne facciano esplicita richiesta al notaio in seno all'atto, di usufruire - ai fini della tassazione dell'atto - del criterio della cd. "valutazione catastale automatica", determinata dalla moltiplicazione della rendita catastale (o, per i terreni, del reddito dominicale) per i coefficienti fissi stabiliti dalla legge ai sensi e con gli effetti di cui all'articolo 52, commi 4 e 5 del D.P.R. 131/86 e quindi con conseguenziale impossibilità per gli Uffici di rettificare il valore dichiarato, a condizione che:

- a) l'atto abbia per oggetto beni immobili a destinazione abitativa e relative pertinenze;
- b) l'acquirente dichiari il prezzo effettivo corrisposto per l'acquisto, facendo esplicita richiesta al notaio rogante di applicazione delle aliquote di imposta sul cd. "valore catastale";
- c) (ovviamente) il bene oggetto dell'atto sia dotato di una rendita catastale (o del reddito dominicale per i terreni pertinenziali non suscettibili di sfruttamento edificatorio) sia pure solo "proposta" (in tal caso essendo consigliabile comunque invocare l'applicazione dell'art. 12 l.154/88 ai fini dell'attribuzione di rendita definitiva). Per cui, in caso di mancanza di rendita catastale attribuita o proposta, torna ad applicarsi la regola generale della tassazione su di una base imponibile costituita dal cd. "valore normale in comune commercio".

In ordine alla effettiva ampiezza della portata della regola eccezionale posta dal succitato comma 497 sono sorti, già all'indomani della sua introduzione, diversi dubbi interpretativi.

In primo luogo si è posto il problema di determinare *se la norma fosse applicabile solo alle fattispecie traslative o anche ad altre fattispecie di natura derivativo-costitutiva (ad esempio la cessione del diritto di usufrutto o di altri diritti reali)* e se, inoltre, l'applicabilità della norma fosse limitata agli atti volontari o anche agli atti dell'Autorità Giudiziaria che esulano dalla volontà contrattuale privata. Sul punto è stata ampiamente chiarificatrice la **Risoluzione n. 141/E dell'Agenzia delle Entrate del 21 giugno 2007**. L'Agenzia, nel confermare che il generico riferimento alle "cessioni" contenuto nella norma del comma 497, non può escludere l'estensione della sua applicazione anche ad altre fattispecie assimilabili al trasferimento, anche se di natura derivativo-costitutiva, ribadisce, tuttavia, l'imprescindibilità dell'intervento notarile all'atto senza il quale non esiste un soggetto capace di recepire la espressa richiesta di parte (condizione ineliminabile posta dalla norma) circa la volontà di invocare l'applicazione della tassazione col criterio della "valutazione automatica" e la conseguenziale obbligatoria dichiarazione del prezzo effettivamente corrisposto (ancorchè eventualmente più elevato del valore catastalmente determinato). Sicché l'applicabilità del detto comma 497 resta esclusa in tutti i casi in cui: o ci si trovi in presenza di scrittura private semplici, prive di autentica notarile (in caso di scritture private autenticate, il Notaio farà menzione dell'avvenuta richiesta di applicazione del comma 497 in seno all'autentica), o di atti diversi da quelli volontaristici privati, come la sentenza costitutiva di esecuzione in forma specifica richiesta, ex art. 2932 C.C., in presenza di inadempimento di contratto preliminare o il decreto di trasferimento in sede di espropriazione forzata o di espropriazione per pubblica utilità.

In relazione ai *beni pertinenziali coinvolti dalla norma nello stesso trattamento fiscale* (quanto alla determinazione della base imponibile) del bene principale, era poi sorto il problema di stabilire se la regola fissata dal comma 497 restasse applicabile a qualunque tipologia di beni che fossero pertinenziali rispetto al bene principale oggetto di negoziazione e se il numero delle pertinenze che

potessero godere di questa speciale modalità di tassazione dovesse, o meno, considerarsi limitato. Una prima risposta a tali problematiche veniva, invero, dallo stesso tenore letterale della norma che, riferendosi unicamente e genericamente alle "pertinenze" lasciava intendere che queste potessero essere di qualunque tipologia e non dovessero essere sottoposte a quella limitazione numerica che era, invece, stata prevista in materia di agevolazioni relative all'acquisto della "abitazione principale" (ove l'agevolazione si estende alle sole pertinenze ricomprese nelle categorie catastali C/2 - C/6 e C/7, in ragione di una sola pertinenza per ciascuna categoria).

Sull'argomento è più volte intervenuta l'Agenzia delle Entrate (si vedano a tal proposito le risposte fatte pervenire a "Telefisco" 2006 - da "Il Sole 24 Ore" del giorno 1 febbraio 2006, nonché la **Circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006**). Da ultimo, poi, sembra definitivamente chiarificatrice, al riguardo, la **Circolare della Agenzia delle Entrate n. 12/E dell'1 marzo 2007** la quale ha sancito 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.**", continuando, poi, nell'affermazione che: "**La sussistenza di tale nesso [pertinenziale n.d.r.] 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 atto separato.**". Con ciò sembra ormai definitivamente assodato che perfino un terreno (ad eccezione dei terreni a destinazione edificatoria, stante l'inapplicabilità del regime di valutazione automatica ai terreni edificabili) possa considerarsi bene pertinenziale rispetto all'abitazione che gode del trattamento fiscale privilegiato del comma 497 e sottoposto, quanto alla determinazione della base imponibile, al medesimo trattamento, il tutto, ovviamente, sotto la condizione che il regime pertinenziale, determinato ai sensi dell'articolo 817 C.C. (e pertanto risolvibile in qualsiasi momento per volontà del disponente), venga esplicitato in seno all'atto. In relazione al momento in cui può costituirsi il vincolo pertinenziale affinché lo stesso assuma rilevanza ai fini di cui al detto comma 497, l'ampiezza della portata normativa consente di ritenere che il vincolo possa preesistere all'atto di trasferimento o essere costituito anche in seno allo stesso atto e quindi coevolvemente all'acquisto. Non sembra, poi, che il bene-pertinenza sia da trasferirsi necessariamente insieme all'unità principale, potendo quest'ultima avere formato oggetto di separato atto, perfino antecedente l'entrata in vigore dello stesso comma 497 o potendo formare il bene-pertinenza oggetto di un successivo separato atto che, a condizione sempre che il vincolo pertinenziale sia esplicitato, verrà tassato secondo le regole disposte dal comma 497 applicabili al bene principale.

Altro argomento sul quale a lungo si è disquisito, è *se il principio posto dal comma 497 possa applicarsi anche agli atti divisionali*. Qui occorre distinguere tra operazioni divisionali "pure", che non prevedano, cioè, conguagli, e divisioni con conguaglio. Quanto alle prime è intuitivo escludere l'applicabilità del criterio tabellare, trattandosi di operazioni di natura dichiarativa alle quali resta naturalmente estranea la portata del comma 497 che, per espressa previsione letterale, rimane applicabile solo alle "cessioni" e dunque agli atti di natura traslativo-costitutiva. E' scontato, però, che alle divisioni cd. "pure" possa applicarsi il limite al potere di verifica dell'A.F. del valore dichiarato dalle parti, quando esso non sia inferiore a quello catastale rivalutato. Ciò lo si evince dal fatto che quando il "Decreto Bersani" ha introdotto il principio dell'irrilevanza della valutazione automatica catastale al di fuori delle ipotesi contemplate dal comma 497, lo ha limitato alle sole ipotesi traslativo-costitutive di diritti reali ma non lo ha esteso alle altre fattispecie negoziali come la divisione avente portata unicamente dichiarativa. Il che, peraltro, risulta confermato nella **Circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007** dell'Agenzia delle Entrate. Quanto, invece, alle **divisioni con conguaglio**, la stessa Circolare, al **paragrafo 1.4**, poi richiamato nella **Risoluzione n. 136/E del 14 giugno 2007**, ha esplicitamente previsto la possibilità di estendere l'applicabilità del comma 497 - in presenza di immobili abitativi - anche alle divisioni con conguaglio. In tal caso la norma dell'art. 34 del T.U.R. stabilisce che, in presenza di assegnazioni di beni ad un condividente il cui valore ecceda il 5% del valore della quota di diritto allo stesso

spettante, l'eccedenza dovrà essere tassata come vendita, a prescindere dall'effettiva corresponsione del conguaglio. A tal fine diventa vantaggioso servirsi del comma 497 affinché la tassazione dell'atto non si applichi al conguaglio effettivamente pagato, ma al valore dell'eccedenza dei beni (abitativi) immobiliari attribuiti al condividente a carico del quale è posto il conguaglio determinata secondo i valori catastali del bene stesso.

Il comma 309 della legge Finanziaria per il 2007 ha introdotto un ulteriore ampliamento nell'applicazione della fattispecie di cui al comma 497, prevedendo che la tassazione dell'atto sulla base imponibile determinata con la cd. "valutazione automatica" possa essere applicata in tutte le ipotesi di cessione di fabbricati ad uso abitativo (e loro pertinenze), indipendentemente dalla qualità rivestita dal soggetto cedente (e dunque anche quando quest'ultimo sia un soggetto diverso dalla persona fisica e cioè sia un'impresa o una società), in presenza di esplicita richiesta di parte in tal senso e sempre a condizione di dichiarare il prezzo effettivo della vendita. Il tutto purché l'acquirente sia un soggetto non agente nell'esercizio di impresa, arte o professione e l'atto non sia obbligatoriamente soggetto ad I.V.A. (cioè fatta eccezione per i casi di vendita di beni immobili a destinazione abitativa venduti dalle imprese costruttrici o restauratrici prima del decorso del quinquennio dalla fine delle opere) ma soggetto ad imposta di registro.

Pertanto non assume più rilevanza la qualità di persona fisica, o meno, di chi vende, mentre conserva rilevanza, sia la qualità dell'acquirente, che deve essere soggetto non agente nell'esercizio di impresa, arte o professione, sia il regime di tassabilità dell'atto, che non deve essere atto soggetto ad I.V.A. anche se posto in essere da soggetto I.V.A. (ma fuori dai casi di applicabilità di tale imposta; ad esempio essendo la cessione effettuata da impresa diversa da quella costruttrice ovvero dalla stessa impresa costruttrice ma decorsi cinque anni dalla ultimazione dei lavori).

Qualora venisse dichiarato, quale prezzo effettivamente corrisposto, in presenza dell'invocazione della disciplina del Prezzo-Valore, una somma inferiore al valore del corrispettivo realmente pagato, la norma così come novellata dalla Finanziaria, fa salva la capacità di accertamento del reddito d'impresa (in capo al cedente), con la conseguenza che fermi ed impregiudicati, per l'acquirente, i benefici collegati alla scelta dell'opzione offerta dal comma 497 (quale l'esclusione dei controlli fiscali straordinari di cui al comma 495 e la disapplicazione, ai sensi del comma 498, degli articoli 38, comma III del D.P.R. 600/1973 e 52, comma I del T.U. di cui al D.P.R. 131/86), resta sanzionabile l'infedeltà dei ricavi realizzati e dichiarati dal cedente, con conseguente rettifica della relativa dichiarazione dei redditi.

Infine, ad ulteriore aggiustamento del nuovo principio, sostanzialmente di libera contestazione dei valori adottati dalle parti quale "base imponibile" dell'atto, nella legge Finanziaria per il 2007, viene introdotto il comma 307 che ha previsto l'emanazione, da parte della Agenzia delle Entrate, di periodici provvedimenti idonei a determinare dei parametri di riferimento capaci di fissare dei valori di mercato alla stregua dei quali rapportare i criteri per l'accertamento del "valore normale" degli immobili, ancorando, pertanto questo "valore normale" a considerazioni oggettive non suscettibili di una determinazione di parte.

Tuttavia, il limite di tali provvedimenti è che essi sono dettati solo con riguardo ai fabbricati, laddove la regola del riferimento al "valore normale" degli immobili si applica anche ai terreni (agricoli ed edificabili) che, nelle transazioni che li riguardano, restano dunque sprovvisti di un ancoraggio ad elementi oggettivi nella trattazione dei valori loro attribuiti.

IV) LE NUOVE SANZIONI INTRODOTTE

Il "Decreto Bersani" ha provveduto altresì ad un inasprimento delle sanzioni previste per il caso di dichiarazione mendace del prezzo di vendita e di occultamento di corrispettivo. In tal senso il comma 21 dell'art. 35 del richiamato decreto, modificando il comma 498 della legge Finanziaria 23 dicembre 2005 n. 266, prevede anzitutto:

a) l'applicazione delle imposte dovute per l'atto sull'intero importo accertato;

b) una sanzione pari ad un valore dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella pagata in base al corrispettivo dichiarato.

Scatta poi l'autonoma sanzione, per *occultamento di corrispettivo*, prevista dall'art. 72 del D.P.R. 131/86 e fissata nella misura, dal duecento al quattrocento per cento, calcolata sulla maggiore imposta dovuta; nonché la sanzione, prevista dall'articolo 71 dello stesso D.P.R. 131/86, per *insufficiente dichiarazione di valore*, fissata nella misura, dal cento al duecento per cento, della differenza tra l'imposta pagata e quella dovuta.

Ferme restano, inoltre, le disposizioni sanzionatorie per omessa o insufficiente dichiarazione dei redditi o per la rettifica delle dichiarazioni I.V.A. (del cedente) di cui all'art. 1, commi 2 - 4 e 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471. Tali rettifiche possono essere compiute dagli Uffici Finanziari senza alcuna necessità di dover preventivamente dimostrare l'incompletezza, falsità o inesattezza, degli elementi indicati nelle dichiarazioni o irregolarità nella tenuta di scritture contabili.

Vi è poi spazio, almeno nei casi più gravi, per l'applicazione delle norme sul reato di frode fiscale (articoli 3 e 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74) e per l'applicazione delle sanzioni, in caso di atti soggetti ad I.V.A., per omessa o parziale fatturazione.

Pare, invece, non applicabile la disciplina sulla dichiarazione privata falsa in atto pubblico, in quanto la giurisprudenza ha ritenuto che la simulazione relativa del prezzo non possa farsi rientrare tra le dichiarazioni rilevanti ai fini del falso in atto pubblico, in quanto l'atto non è destinato a provare la verità in ordine alla dichiarazione del prezzo.

Infine, l'articolo 1, comma 164 della legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Legge Finanziaria per il 2008) prevede una responsabilità solidale dell'acquirente privato di beni immobili venduti da impresa con l'impresa venditrice, in caso di dichiarazione mendace del corrispettivo dichiarato in atto e nella fattura del venditore. Tale disposizione non trova applicazione nel caso di cessioni I.V.A. esenti essendo stata prevista solo per il caso di atti per i quali deve essere corrisposta l'I.V.A.

E' prevista, a favore del cessionario, la possibilità di una sorta di ravvedimento operoso, potendo egli regolarizzare la sua posizione attraverso il versamento, entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto, della maggiore imposta I.V.A. dovuta. Analogo "ravvedimento operoso" non è previsto a favore del cessionario che sia un soggetto I.V.A., il quale era già ritenuto responsabile solidale con il venditore, ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 60-bis del D.P.R. 633/72.

Una sanzione generale resta in essere quando siano state omesse o rese dichiarazioni mendaci, non veritiere, inesatte o incomplete in relazione alle dichiarazioni (da rendersi nella forma della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà) che fanno riferimento alle modalità di pagamento del corrispettivo e alla presenza, o meno, di mediatori con precisazione delle somme loro corrisposte e delle relative modalità di pagamento. In tali casi, come chiarito dalla **Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007, viene meno la preclusione dell'accertamento di valore e la base imponibile sarà costituita, in sostituzione di quella determinata dalla valutazione automatica catastale, dal valore effettivo normale dell'immobile oggetto di negoziazione.**

V) IL "PRE-PENSIONAMENTO" DEL PRINCIPIO DI ALTERNATIVITA' IVA-REGISTRO

E' senz'altro un tema di rilevanza notevole, tanto quanto quelli fin qui considerati, quello della sostanziale annacquamento del principio di alternatività "I.V.A. - REGISTRO" posto dall'art. 40 del T.U.R. per il quale tutte le volte in cui un'operazione negoziale fosse attratta nel regime I.V.A., ancorché in eventuale esenzione dall'imposta medesima, l'atto avrebbe scontato l'imposta di

registro, quella ipotecaria e quella catastale, non nelle misure proporzionali, ma in quelle fisse determinate dalla legge.

Nello specifico, la revisione di tale principio ha condotto ad un modo di pensare del tutto nuovo nel momento in cui il notaio si trovi ad affrontare problematiche di natura fiscale. Prima della novella, infatti, i principi ispiratori della materia conducevano verso un minore sforzo applicativo laddove era comunemente risaputo che una transazione immobiliare attratta al regime I.V.A., fosse essa "I.V.A. imponibile", oppure "I.V.A. Esente", andava assoggettata a tre imposte fisse (di registro, ipotecaria e catastale). Al contrario, allorchè la transazione avesse scontato l'imposta di registro, essa era sicuramente estranea al regime I.V.A..

La legge 248/2006, anche in questo settore ha determinato una complessità che non può andare esente da critiche. Le disposizioni di cui all'art. 40 T.U.R., si trovano a dovere fare i conti con tre distinte variabili: la prima determinata dalla destinazione del bene (a seconda che il bene sia a destinazione abitativa, oppure si tratti di bene strumentale per natura, ossia appartenente ad una categoria catastale diversa dalla "A", con l'eccezione della categoria "A/10"); la seconda determinata dal decorso, o meno, di un termine quinquennale tra il completamento della realizzazione edilizia (o degli altri interventi di recupero tra quelli indicati dall'art. 3, comma 1, lettere c) – d) ed f) D.P.R. 380/2001) e la stipulazione dell'atto; la terza determinata dalla tipologia del soggetto cedente (a seconda che si tratti dell'impresa interventrice, oppure di altra impresa).

Per effetto di tali distinzioni:

- **per le unità immobiliari a destinazione abitativa:** A) se oggetto di opere ultimate da meno di cinque anni e la vendita viene effettuata dall'impresa interventrice: si avrà applicazione del regime I.V.A. (atto I.V.A. Imponibile) con applicazione piena del principio di alternatività. L'atto sconterà l'I.V.A., oltre ad imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali; B) se oggetto di opere ultimate da oltre cinque anni e la vendita è effettuata dall'impresa interventrice: si avrà applicazione del regime I.V.A. solo "per opzione" (ed in tal caso l'atto sconterà l'I.V.A., oltre ad imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali). In mancanza di opzione per l'I.V.A., l'atto sconterà le normali imposte di registro in misura proporzionale (con misura minima di Euro 1.000,00), nonché imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di Euro 50,00 per ciascuna di esse; c) se oggetto di opere ultimate da non oltre/oltre cinque anni e la vendita è effettuata da impresa diversa da quella interventrice: l'atto sarà "I.V.A. ESENTE" e quindi sconterà l'imposta di registro in misura proporzionale (con misura minima di Euro 1.000,00), nonché imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di Euro 50,00 per ciascuna di esse.
- **per le unità immobiliari strumentali per natura:** A) se oggetto di opere ultimate da meno di cinque anni e la vendita viene effettuata dall'impresa interventrice: si avrà applicazione del regime I.V.A. (atto I.V.A. Imponibile) con applicazione attenuata del principio di alternatività: l'atto sconterà l'I.V.A., oltre ad imposte fissa di registro, e proporzionali ipotecarie (3%) e catastali (1%); B) se oggetto di opere ultimate da oltre cinque anni e la vendita è effettuata dall'impresa interventrice: si avrà applicazione del regime I.V.A. solo "per opzione" (ed in tal caso l'atto sconterà l'I.V.A., oltre ad imposte fissa di registro, ipotecarie e catastali in misura proporzionale rispettivamente del 3% e dell'1%). In mancanza di opzione per l'I.V.A., l'atto sconterà le normali imposte di registro in misura proporzionale (con misura minima di Euro 1.000,00), nonché imposte ipotecarie e catastali nella misura proporzionale suddetta; C) se la vendita è effettuata da impresa diversa da quella interventrice entro, oppure oltre, i cinque anni dalla ultimazione dell'opera: si avrà applicazione del regime I.V.A. solo "per opzione" (ed in tal caso l'atto sconterà l'I.V.A., oltre ad imposte fissa di registro, ipotecarie e catastali in misura proporzionale rispettivamente del 3% e dell'1%). In mancanza di opzione per l'I.V.A., l'atto sconterà le normali imposte di registro in misura proporzionale (con misura minima di Euro 1.000,00), nonché imposte ipotecarie e catastali nella misura proporzionale suddetta.

Si rammenti che la qualifica di "impresa costruttrice" si trasmette, in caso di conferimento di

immobili in società, alla società conferitaria la quale determina un trattamento fiscale dell'atto dispositivo alla medesima stregua del caso in cui l'atto fosse posto in essere dalla vera impresa costruttrice. Lo stesso accade in caso di operazioni di fusione o scissione quando nel patrimonio attribuito alla società risultante dalla fusione o in quello oggetto di conferimento alla società di nuova costituzione, risultante dalla scissione, vi siano beni immobili realizzati dalla società conferente.

La tendenza fiscale attuale quindi è quella di attrarre nell'ambito dell'imposta di registro, anche le operazioni poste in essere da soggetti passivi I.V.A. Come se, almeno tendenzialmente, il ragionamento del Fisco fosse quello di eliminare quanto più possibile l'applicazione, alle operazioni di cessione immobiliare, l'applicazione dell'imposta I.V.A. che, essendo - almeno normalmente - una cd. "partita di giro" esclude un effettivo introito a vantaggio dello Stato, laddove l'imposta di registro (così come quella ipotecaria e catastale) non rappresentando un esborso tributario compensabile, arreca un reale arricchimento patrimoniale alle casse pubbliche. Perciò l'ambito delle operazioni attualmente soggette al regime I.V.A. sembrerebbe non soltanto residuale ma addirittura eccezionale rispetto alla regola di principio.

Da ricordare che, a' sensi di quanto disposto dai commi 330 e 331 della legge Finanziaria per il 2007, qualora l'atto abbia ad oggetto **BENI IMMOBILI AD USO ABITATIVO E LORO PERTINENZE** *venduti da imprese costruttrici o da imprese che abbiano fatto interventi di restauro conservativo - ristrutturazione edilizia - ristrutturazione urbanistica* (interventi di cui all'art. 3, lettere c), d) ed f) del D.P.R. 380/2001) **anche se la vendita avvenga dopo decorsi 5 anni dalla ultimazione dei lavori** (e chiunque sia il soggetto acquirente), l'atto è soggetto ad I.V.A., **A CONDIZIONE CHE:**

- 1) IL BENE SIA STATO LOCATO DALL'IMPRESA CHE ABBIATO FATTO I LAVORI (di costruzione o di recupero) IN ATTUAZIONE DI PIANI DI EDILIZIA CONVENZIONATA;**
- 2) IL CONTRATTO DI LOCAZIONE SIA STATO STIPULATO ENTRO 5 ANNI DALLA ULTIMAZIONE DEI LAVORI;**
- 3) IL CONTRATTO DI LOCAZIONE HA UNA DURATA NON INFERIORE A 4 ANNI;**
- 4) IL CONTRATTO DI LOCAZIONE ERA IN CORSO ALLA DATA DEL 1° GENNAIO 2007:**

mentre vi è una piena applicazione del principio di alternatività, e perciò sarà dovuta:

IMPOSTA DI REGISTRO: FISSA

IMPOSTA IPOTECARIA: FISSA

IMPOSTA CATASTALE: FISSA.

[Sostanzialmente l'avvenuta locazione, anche precedentemente alla data del 1° gennaio 2007, ma nel termine di 5 anni dalla ultimazione dei lavori, determina l'irrilevanza, ai fini dell'applicazione dell'I.V.A., del fatto che la cessione avvenga decorso il periodo di 5 anni dalla ultimazione dei lavori, determinando comunque, in presenza dei suddetti presupposti, l'applicazione del regime I.V.A.]

Resta, altresì assoggettato al regime I.V.A. obbligatorio, CON RITORNO ALL'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI ALTERNATIVITA' PIENO "I.V.A./REGISTRO", l'atto che abbia ad oggetto la cessione a titolo oneroso di aree edificabili se posti in essere da soggetti passivi I.V.A.

IL PRINCIPIO DEL REVERSE CHARGE

Quando, in presenza di cessione di beni immobili a destinazione abitativa oppure strumentali per natura, l'atto venga assoggettato ad I.V.A. per effetto della dichiarazione di opzione I.V.A. effettuata dal cedente e l'acquirente è un soggetto passivo I.V.A., il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 maggio 2007, entrato in vigore il giorno 1 ottobre 2007, modifica ed integra l'art. 17 del D.P.R. 633/72, sancendo che, l'obbligo di versare l'I.V.A. all'Erario, si pone direttamente in capo al cessionario il quale, in luogo del versamento dell'imposta nelle mani

del cedente, che poi avrebbe dovuto versarla a sua volta all'Erario, è obbligato egli stesso al versamento diretto dell'imposta dovuta. In conseguenza di ciò, il cedente avrà l'obbligo di emettere fattura ad I.V.A. zero, mentre il cessionario provvederà ad integrare materialmente la fattura, introducendo l'aliquota I.V.A. dovuta e l'ammontare dell'I.V.A. stessa che egli verserà direttamente all'Erario. Tale meccanismo, dapprima escluso per le cessioni di beni immobili a destinazione abitativa, è stato esteso anche a tali atti dal D.L. 22 giugno 2012 n. 83.

Questo meccanismo di inversione contabile ("REVERSE CHARGE") non trova applicazione:

- quando la cessione è effettuata a favore di privati;
- quando la cessione è assoggettata ad I.V.A. ma non per effetto della dichiarazione di opzione;
- quando la cessione (chiunque sia l'acquirente) abbia per oggetto fabbricati non ancora ultimati (i quali, invece, subiranno l'applicazione dell'I.V.A. ordinaria nella misura del 22%, con imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa) esclusi dall'ambito applicativo dell'art. 10, n. 8-bis e 8-ter del D.P.R. 633/1972.

Il momento impositivo coincide, di regola, con l'atto. Se il pagamento è avvenuto prima dell'atto, con conseguenziale emissione della fattura al momento dell'avvenuto pagamento, il meccanismo del "Reverse Charge" si applicherà a quel momento. Se la fattura è stata emessa, con addebito di I.V.A. da parte del venditore (che in tal modo ha manifestato "per facta concludentia" la propria volontà di assoggettare l'atto al regime I.V.A.), in data antecedente all'entrata in vigore dell'obbligo di inversione contabile, ovviamente, non si applicherà tale regime contabile per l'I.V.A. già corrisposta ed esposta in fattura.

VI) IL REGIME DELLE PLUSVALENZE PER LE QUALI E' POSSIBILE CORRISPONDERE IMPOSTA SOSTITUTIVA

L'art. 1, comma 496 della L. 23 dicembre 2005 n. 266 (Finanziaria per il 2006) ha istituito la possibilità di corrispondere, **su richiesta formulata dal cedente al notaio in atto**, un'imposta sostitutiva del 12,50% sulle plusvalenze generate dalla rivendita, da parte di privati, di beni immobili (compresi le aree edificabili) prima del decorso di un quinquennio dalla data di acquisto.

Non sono sottoposti al regime delle plusvalenze tassabili:

- a) i beni immobili urbani che, per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la vendita, siano stati adibiti ad **ABITAZIONE PRINCIPALE DEL CEDENTE O DEI PROPRI FAMILIARI ENTRO IL TERZO GRADO**;
- b) i beni immobili acquisiti al proprio patrimonio per effetto di una successione o di una donazione (nel qual caso non si pagano plusvalenze, a meno che non si tratti di terreni edificabili per i quali la plusvalenza è dovuta, anche col regime sostitutivo, in ogni caso);
- c) i beni acquistati per effetto di un titolo di provenienza ultraquinquennale (**a meno che non si tratti di terreni edificabili nel qual caso la plusvalenza va pagata sempre, anche col regime sostitutivo, ma anche quando il titolo di acquisto è ultraquinquennale ed anche quando il titolo di acquisto sia una donazione o una successione**);
- d) le cessioni effettuate a titolo gratuito.

Il **D.L. 4 LUGLIO 2006 N. 223 CONVERTITO con L. 4 AGOSTO 2006 N. 248** ha mantenuto il regime sostitutivo sulle plusvalenze ma introducendo una eccezione nel campo dei titoli di provenienza donativi, in base alla quale l'imposta sulla plusvalenza è ugualmente dovuta (anche con regime fiscale sostitutivo) quando **TRA LA DATA DI ACQUISTO DA PARTE DEL DONANTE E LA DATA DI CESSIONE DA PARTE DEL DONATARIO NON SIANO DECORSI PIU' DI CINQUE ANNI**.

Il **D.L. 3 OTTOBRE 2006 N. 262 CONVERTITO CON L. 24 NOVEMBRE 2006 N. 286** ha

elevato l'aliquota dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze al 20%.

L'articolo unico, comma 310 della **L. 27 DICEMBRE 2006 N. 296 (LEGGE FINANZIARIA PER IL 2007)** ha dichiarato inapplicabile il regime fiscale sostitutivo sulle plusvalenze alle plusvalenze generate in caso di cessioni di terreni edificabili (in tal caso, sulle plusvalenze saranno pagate le ordinarie aliquote in sede di dichiarazione dei redditi annuale).

PERTANTO OGGI IL REGIME DI IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE PLUSVALENZE E' REGOLATO NEL MODO SEGUENTE:

E' possibile corrispondere un'imposta sostitutiva del 20% sulle plusvalenze generate in presenza di cessioni a titolo oneroso:

- a) effettuate da soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione;**
- b) quando la cessione viene effettuata non oltre il decorso del periodo di 5 anni dal titolo di acquisto o dalla costruzione;**
- c) aventi ad oggetto beni immobili di qualsiasi specie e natura (esclusi i terreni a destinazione edificatoria e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del tempo tra l'acquisto e la rivendita siano state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari entro il terzo grado di parentela);**
- d) il cui titolo di acquisto non sia costituito da successione ereditaria (altrimenti l'imposta sulla plusvalenza non è dovuta);**
- e) anche se il titolo di acquisto sia costituito da una donazione (ma purché tra l'acquisto da parte del donante e la cessione da parte del donatario sia intercorso un periodo di tempo pari o inferiore a 5 anni) [In tal caso si assume come VALORE INIZIALE IL COSTO DI ACQUISTO O DI COSTRUZIONE IN CAPO AL DONANTE];**
- f) vi sia un'esplicita richiesta del cedente in seno all'atto di cessione.**

Va notato che, ai fini della quantificazione delle plusvalenze dovute, al *valore iniziale, costituito dal costo di costruzione o di acquisto, è possibile aggiungere tutti i costi relativi all'acquisto (comprese le spese notarili e le spese per imposte dovute e corrisposte in sede di acquisizione).*

* * *

A fronte del quadro normativo appena descritto attraverso questa breve trattazione riepilogativa, mi si consentano alcune considerazioni facilmente condivisibili dai Colleghi.

In primo luogo è evidente come le novità introdotte abbiano creato un vero guazzabuglio normativo rispetto al quale è impossibile mantenere un tratto di ragionamento logico (un tempo pur applicabile al sistema tributario delle imposte indirette), ma basarsi esclusivamente su di un vero e proprio meccanismo mnemonico che, a volte raggiunge culmini di assurdità giuridica.

In seconda battuta, tenuto conto delle giustissime finalità perseguite dal legislatore e volte ad eliminare o a ridurre quanto più possibile ipotesi di elusione d'imposta, di occultamento di corrispettivi e di evasione fiscale, si può dire che lo scopo non risulta affatto centrato. E' evidente che, a parte i casi in cui è applicabile il meccanismo del "prezzo-valore" (casi nei quali resta comunque tutt'altro che remota l'ipotesi di un occultamento del corrispettivo dipendente dalla necessità avvertita dal disponente di non andare incontro o comunque limitare l'importo dell'imposta di plusvalenza generata dalla cessione), nelle rimanenti ipotesi, affidare la congruità della base imponibile a meccanismi simili alle mercuriali di

borsa, come quelli scaturenti dai “listini” dell'O.M.I. (Osservatorio del Mercato Immobiliare), rappresenta una soluzione del tutto incoerente con un mercato edilizio drogato dalla crisi, dalla frequenza delle assegnazioni immobiliari, conseguenti a procedure esecutive o fallimentari, che avvengono sistematicamente a prezzi che rasentano gli estremi di un *negotium mixtum cum donatione*, da operatori finanziari senza scrupoli o, a volte, eccessivamente scrupolosi. Sarebbe bastato assai di meno di quello che è stato posto in essere: ampliare e non ridurre la portata del meccanismo della valutazione automatica, al contempo procedendo ad una revisione integrale e sistematica delle rendite catastali, conducendone i valori a quelli rappresentati dalla realtà degli scambi commerciali, in tal senso soprattutto “addomesticando” le rendite catastali degli immobili più datati ed aumentando sensibilmente quelle relative ad immobili nuovi, caratterizzati da capacità prestazionali in termini di confort abitativo che effettivamente ne esaltano il valore.

Poco si comprende, dipoì, il ridicolo e sinceramente gravoso obbligo della tracciabilità in atto, sia della presenza di mediatori immobiliari, sia delle modalità di pagamento dei corrispettivi dovuti, per l'acquisto e per la prestazione di mediazione. La giustificazione di tali obblighi non è sostenibile, né accampano pretese di tutela della lotta all'evasione fiscale, né, tanto meno, con le vaghe pretese di rimediare l'identificazione di operazioni di riciclaggio di denaro sporco. Ciò che è tracciato lo è perché, in buona sostanza, chi agisce in qualità di parte contrattuale o di mediatore professionale, ha tutte le carte in regola per poter dichiarare la tracciabilità. Ma ciò che non è tracciabile, non lo è perché evidentemente, in questo Paese, esistono sempre soggetti che possono permettersi di agire comunque, coperti da garanzie di impunità e soprattutto dalla garanzia di controlli affidati a chi ha tutte le armi spuntate perché tali controlli possano essere di una qualche efficienza e possano dare significativi risultati.

Sognavo di fare il notaio, mentre qualcuno si è presa, nel supino ed ignavo silenzio di tutti, la briga e la presunzione di potermi trasformare in un ispettore di polizia giudiziaria e tributaria di cui non possiedo alcuna capacità e per il cui ruolo non mi è stato concesso nessuno strumento capace di consentire indagini che non siano limitate all'intuito soggettivo e a domande verbali che spesso sfiorano il ridicolo e che, con ridicole risposte, vengono rispedite al mittente. Il tutto, condito dalle espressioni sprezzanti di politici spregiudicati (e più spesso pregiudicati) e dalla indotta ignoranza di un volgo-consumatore che con eccessiva sicumera ci ha donato il semplice ruolo di meri passa-carte, pubblici ufficiali di uno Stato che non rinuncia al notaio semplicemente per non rinunciare al gratuito servizio che ci vede, in prima linea, sicuri ed affidabili raccoglitori di fondi per il soddisfacimento della sete dell'Erario.

VII) ASSEGNAZIONE DI BENI AI SOCI NON SUSCETTIBILI DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI DI CUI ALL'ART. 1 COMMI DA 115 A 120 L. 28.12.2015 N. 208 (LEGGE DI STABILITA' PER IL 2016)

In linea di principio si può dire che, per tali tipi di atti, si applicano le stesse regole fiscali delle cessioni a titolo oneroso.

Tuttavia occorre valutare preventivamente il ricorso, o meno, di alcuni elementi, e segnatamente:

- a) se l'assegnazione avviene da soggetto-persona giuridica che abbia effettuato i lavori di costruzione o di ristrutturazione e che assegni entro i 5 anni dalla ultimazione dei lavori, o oltre questo termine;
- b) se l'assegnazione avviene da soggetto-persona giuridica diverso da quello che abbia effettuato i lavori di costruzione o di ristrutturazione (indipendentemente dal fatto che l'assegnazione avvenga

entro il termine di 5 anni dalla ultimazione dei lavori);

c) se l'assegnazione ha per oggetto fabbricati abitativi, beni immobili strumentali, oppure terreni;

d) se, trattandosi di assegnazione di immobili non costruiti, né ristrutturati dal soggetto assegnante, il soggetto assegnante abbia corrisposto, o meno, l'I.V.A. al momento dell'acquisto.

Dovendosi richiamare nei casi normali le medesime conclusioni sopra formulate per le cessioni a titolo oneroso, è opportuno soffermarsi sui casi in cui il soggetto assegnante è soggetto diverso dal soggetto che abbia costruito o ristrutturato l'immobile.

In tal caso, occorre sottolineare come, in primo luogo, non abbia alcuna rilevanza il fatto che l'intervento costruttivo o di restauro sia stato effettuato entro il termine del quinquennio precedente l'atto, o meno. Quindi sarà necessario valutare se il bene è a destinazione abitativa o abbia una destinazione strumentale.

Ciò verificato, bisognerà controllare se il soggetto assegnante NON HA DETRATTO I.V.A. Al momento dell'acquisto. Ad esempio perchè trattavasi di acquisto effettuato presso soggetto privato o perchè trattavasi di acquisto effettuato in tempo antecedente l'entrata in vigore del D.P.R. 633/72. Ricorrendo questa ipotesi, l'atto sarà, in applicazione dell'articolo 10, punto 27-quinquies D.P.R. 633/72, FUORI CAMPO I.V.A.

Di conseguenza non sarà dovuta I.V.A. sull'assegnazione e saranno corrisposte: l'imposta proporzionale di registro (eventualmente nella misura ridotta se ricorre la possibilità di invocare le agevolazioni sull'acquisto dell'abitazione principale), e le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, pari ad Euro 50,00 per ciascuna di esse.

Infatti il decreto Bersani (l. 4.8.2006 n. 248) ha conservato la piena applicabilità dell'art. 10, punto 27-quinquies, del D.P.R. 633/72 il quale prevede che sono esenti da I.V.A. le cessioni che abbiano per oggetto beni acquistati senza diritto di detrazione totale dell'I.V.A. (per divieto soggettivo ex art. 19, per divieto oggettivo ex art. 19-bis1, per divieto conseguente a rettifica ex art 19-bis2). L'acquisto presso un privato, invero, non determina un'ipotesi di indetraibilità dell'I.V.A. come sopra richiamata, tanto che la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 112/E/1999 ribadisce che in caso di vendita di immobili acquistati presso un privato, il relativo atto rientra nel regime I.V.A. (ex art. 10 n. 8-ter), essendo irrilevante che il relativo acquisto sia avvenuto ad imposta di registro. Però, quando si tratta di una assegnazione, la stessa Circolare afferma che essa va equiparata ad una ipotesi di autoconsumo per il quale rileva che l'acquisto fosse avvenuto con corresponsione di imposta di registro e quindi con indetraibilità della stessa al momento dell'acquisto, con la conseguenza che l'autoconsumo avviene a regime I.V.A. esente. Perciò, in caso di assegnazione di beni a suo tempo acquistati dalla società assegnante presso un privato, l'atto sarà, al pari dell'ipotesi di autoconsumo, I.V.A. esente.

La BASE IMPONIBILE sarà determinata alla stregua del principio del PREZZO-VALORE (se ne ricorrono le condizioni), altrimenti sarà costituita dal VALORE VENALE IN COMUNE COMMERCIO.

Qualora, invece, la società assegnante, nel ricorso delle altre condizioni sopra previste, abbia detratto l'I.V.A. al momento dell'acquisto si applica l'articolo 8-ter D.P.R. 633/72, con conseguenziale attrazione dell'atto in campo I.V.A., ma in esenzione di imposta. Dimodoché contrariamente al caso in cui oggetto dell'assegnazione siano beni immobili strumentali per natura, nel caso in cui oggetto dell'assegnazione è un immobile a destinazione abitativa, non è possibile per la società diversa da quella che ha costruito l'immobile o lo ha ristrutturato, operare l'opzione per l'I.V.A. e, pertanto l'atto sarà sottoposto alla normale ed ordinaria applicazione dell'imposta di registro (eventualmente nella misura ridotta se ricorre la possibilità di invocare le agevolazioni sull'acquisto dell'abitazione principale) in misura proporzionale, nonché ad imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, pari ad Euro 50,00 per ciascuna di esse.

La BASE IMPONIBILE sarà determinata con applicazione del principio del PREZZO-VALORE ove ne ricorrano i presupposti, diversamente con applicazione del valore VALORE VENALE IN COMUNE COMMERCIO.

Se l'assegnazione ha per oggetto **beni immobili a destinazione strumentale per natura**, e la società assegnante è impresa diversa da quella che abbia costruito o ristrutturato gli immobili oggetto di assegnazione, non rileva se l'assegnazione viene effettuata decorsi o meno i cinque anni dalla ultimazione dei lavori. Ciò che rileva, come già si è visto sopra per l'assegnazione di unità immobiliari a destinazione abitativa è se LA SOCIETA' ASSEGNANTE ABBA O NON ABBA DETRATTO L' I.V.A. AL MOMENTO DELL'ACQUISTO. Se non ha effettuato detrazioni di I.V.A., si applica l'articolo 10, punto 27-quinquies D.P.R. 633/72 e l'atto è FUORI CAMPO I.V.A., con conseguenziale applicazione dell'imposta proporzionale di registro, di imposta ipotecaria proporzionale (al 3%) e di imposta catastale proporzionale (all'1%). La BASE IMPONIBILE è determinata dal VALORE VENALE IN COMUNE COMMERCIO.

Se, invece, LA SOCIETA' ASSEGNANTE HA DETRATTO I.V.A. AL MOMENTO DELL'ACQUISTO, si applica l'articolo 8-ter D.P.R. 633/72 e, pertanto, l'impresa assegnante avrà facoltà di formulare in atto la dichiarazione per l'opzione I.V.A.. Non si dimentichi, infatti, che, in ordine ai beni immobili strumentali, è consentito anche alle società diverse da quelle che hanno costruito o ristrutturato, effettuare la scelta per l'opzione all'atto dell'I.V.A..

Quindi, se ricorre l'opzione per l'I.V.A., l'atto sconterà la relativa imposta e sarà sottoposto ad imposta fissa di registro in Euro 200,00 e ad imposizione ipotecaria e catastale proporzionale nella rispettiva misura del 3% e dell'1%. La BASE IMPONIBILE è costituita ancora dal VALORE VENALE INDICATO IN FATTURA.

Se la società non fa opzione per l'applicazione dell'I.V.A., l'atto sarà I.V.A. ESENTE e sconterà imposta di registro in misura fissa, pari ad Euro 200,00, imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, pari al 3% e all'1%. La BASE IMPONIBILE è determinata dal VALORE VENALE IN COMUNE COMMERCIO.

VIII) LE INCERTEZZE GENERATE NELL'AMBITO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI DI CUI ALL'ART. 32 D.P.R. 601/73

Sul quadro normativo fiscale sin qui sommariamente delineato si inserisce una ulteriore piccola rivoluzione relativa ad una semplificazione delle aliquote di tassazione degli atti traslativi di diritti reali a titolo oneroso con la previsione di sole tre aliquote (ordinaria: 9%; ridotta per agevolazione PRIMA CASA: 2%; terreni agricoli: 12%); all'aumento dell'imposta fissa (dai precedenti Euro 168,00, agli attuali Euro 200,00); ad una generalizzata trasformazione delle imposte ipotecarie e catastali dalla misura proporzionale a quella fissa (normalmente di importo pari ad Euro 50,00), ad eccezione dei casi aventi ad oggetto immobili strumentali per natura, ove tali imposte rimangono normalmente dovute in misura proporzionale rafforzata (3% l'imposta ipotecaria e 1% l'imposta catastale); e, soprattutto alla eliminazione e alla soppressione *tout court* delle agevolazioni ed esenzioni fiscali, anche se previste da leggi speciali, ma **riferibili agli atti di cui all'art. 1 della Tariffa** (*atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di immobili, compresi la rinuncia, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità ed i trasferimenti coattivi*).

Quanto riportato è il risultato dell'attualizzato disposto dell'art. 10 del D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 23 come modificato dall'art. 26 della L. 8 novembre 2013 n. 128 (di conversione del D.L. 12 settembre 2013 n. 104), nonché del contenuto di alcuni commi dell'articolo unico della L. 27 dicembre 2013 n. 147 (Legge di stabilità per il 2014). Le novità fiscali appena accennate vengono applicate con decorrenza 1 gennaio 2014.

Sul fronte delle agevolazioni fiscali prima in essere, la novella ha, di fatto, effettuato una lettura interpretativa autentica del disposto del vecchio articolo 32 del D.P.R. 601/73, certamente eliminando le seguenti agevolazioni:

- agevolazioni per i trasferimenti nell'ambito delle convenzioni di lottizzazione o di urbanizzazione in relazione anche agli atti di obbligo;
- trasferimenti a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni;

- acquisti ricompresi in piani urbanistici particolareggiati;
- agevolazioni per i piani di recupero;
- vendite da società ad altre società che si impegnino a rivendere nel triennio successivo;
- trasferimenti di beni di interesse storico-artistico-culturale;
- agevolazioni in materia di insediamenti produttivi e per l'edilizia economico e popolare;
- agevolazioni in materia di acquisti di ONLUS.

La soppressione di tali agevolazioni ha comportato non pochi problemi interpretativi anzitutto con riguardo alla definizione dell'esatto perimetro nel quale la disposizione ha inteso agire. La portata letterale di quanto disposto, infatti, è abbastanza generica, affermando sostanzialmente l'eliminazione di tutte le esenzioni ed agevolazioni tributarie, anche se previste da leggi speciali, inerenti gli atti indicati nell'art. 1 della tariffa allegata al T.U.R.

Il problema è stato dunque quello di verificare quali, tra le disposizioni in materia fiscale agevolativa, potessero farsi rientrare in quelle qualificabili come "esenzioni ed agevolazioni tributarie". La stessa Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E/2014 non è parsa di grande aiuto, laddove essa si è limitata ad affermare che, con riferimento ai regimi agevolati da considerarsi soppressi, potranno essere formulati ulteriori chiarimenti con successivi documenti di prassi.

Partendo dal dato letterale, la Legge di Stabilità per il 2014 salva anzitutto l'agevolazione in materia di Piccola Proprietà Contadina ed acquirente IAP, la cui disciplina, più volte prorogata, era finalmente andata a regime sin dalla L. 13 dicembre 2010 n. 220. Tale regime agevolativo prevede la corresponsione, in sede di acquisto, di una imposta fissa di registro (Euro 200,00), di una imposta fissa ipotecaria (Euro 200,00), di una imposta catastale all'1% (col minimo di Euro 200,00), oltre all'esenzione da imposta di bollo, al pagamento di una tassa di trascrizione ridotta ad Euro 35,00, alla corresponsione di quanto dovuto per la voltura in Euro 55,00. L'agevolazione prevede poi che il bene acquistato non potrà essere alienato, pena la decadenza dalle agevolazioni godute, per cinque anni successivi all'atto di acquisto ed analoga decadenza si applica qualora l'acquirente cessi di essere coltivatore diretto o cessi di essere IAP. A seguito di quanto previsto dal comma 907 dell'art. 1 della L. 28 dicembre 2015 n. 208 (Legge di Stabilità per il 2016) l'agevolazione in parola è stata estesa agli acquisti effettuati dal coniuge e dai discendenti in linea retta del coltivatore diretto o dello IAP con questi conviventi.

Mentre l'ultima legge di Stabilità per il 2017, col suo comma 47 dell'articolo unico, ha ripristinato l'agevolazione per gli atti di trasferimento della proprietà di fondi rustici nei territori montani, quando finalizzati all'arrotondamento della proprietà contadina (agevolazione analoga a quella della P.P.C., ma con esenzione dell'imposta catastale).

In secondo luogo deve argomentarsi, proprio in dipendenza della perimetrazione, effettuata dalla norma soppressiva delle agevolazioni, al solo campo interessato dagli atti di cui all'art. 1 della Tariffa, l'esclusione da tale soppressione del regime agevolativo di tutti gli atti di natura societaria.

Analogamente dovrebbero essere esenti dalla soppressione del regime agevolativo tutte quelle fattispecie che, pur ricomprese nell'ambito di un trasferimento di diritti reali a titolo oneroso, richiamano il regime fiscale agevolato, non perché siano i beni trattati a costituire l'oggetto funzionale del regime di favore, ma perché assolvono al perseguimento di particolari fini ed interessi tutelati per l'intera collettività. In tal modo è fuor di dubbio come fuoriescano dal regime soppressivo: A) **l'agevolazione fiscale per l'acquisto dell'abitazione principale** (la quale, addirittura, è stata estesa, con la L. di Stabilità per il 2017, al caso della prepossidenza di altro immobile acquistato con l'agevolazione prima casa, sia se ubicato nel medesimo Comune ove è stato effettuato il nuovo acquisto, sia se ubicato nel resto del territorio nazionale, alla sola condizione di pervenire alla vendita successiva di tale immobile entro l'anno successivo alla data del nuovo acquisto); B) l'esenzione da imposte, tasse e tributi, dei trasferimenti immobiliari avvenuti tra coniugi in dipendenza di **accordi patrimoniali di separazione e divorzio** (nel caso di

accordi patrimoniali tra coniugi in sede di separazione o divorzio che prevedano l'attribuzione di un immobile a favore di figli della coppia, è necessario, al fine di fruire delle agevolazioni in discorso, che, sia nell'accordo di separazione omologato, quanto nella sentenza di divorzio, ma anche nell'atto notarile, si faccia esplicito riferimento al fatto che **"l'attribuzione patrimoniale a favore dei figli ha costituito elemento funzionale ed indispensabile ai fini della risoluzione della crisi coniugale"** (vedi Circolare Ag. delle Entrate 29 maggio 2013 n. 18, nonché Circolare AE n. 2E/2014) . Lo stesso è a dirsi per quanto riguarda i procedimenti che si siano svolti mediante mediazione assistita, nel qual caso analoga clausola va introdotta anche per l'ipotesi in cui l'attribuzione patrimoniale è fatta tra coniugi; C) **le agevolazioni applicabili (ex art. 17 D.Lgs. 28/2010) in materia di mediazione e conciliazione giudiziale, anche in fase pre-dibattimentale**, ove l'imposta di registro è ESENTE fino al limite di Euro 50.000,00 del valore della pratica, l'imposta ipotecaria e quella catastale è fissa nella misura di Euro 50,00 per ciascuna di esse, non si applica la tassa di trascrizione, né quella per la voltura; D) **le agevolazioni dettate dall'art. 20 della L. 10/77 (Legge Bucalossi) sulla edificabilità dei suoli** le cui Convenzioni con il Comune prevedono impegni ed obbligazioni riferibili a prestazioni a contenuto patrimoniale che, pur essendo suscettibili di una valutazione economica, non attuano, nell'immediata efficacia della Convenzione, alcun effetto traslativo o comunque ricollegabile alle disposizioni contenute nell'art. 1 della Tariffa annessa al T.U.R.. In tal caso l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (Euro 200,00), la Convenzione è esente da imposte ipotecarie e catastali, l'imposta di bollo è dovuta nella misura di Euro 155,00 e la tassa di trascrizione nella misura di Euro 35,00; E) **i provvedimenti di espropriazione immobiliare per pubblica utilità ed i trasferimenti coattivi** (prevedono l'esenzione da imposte di registro, ipotecarie e catastali, l'utilizzo del MUI con corresponsione del bollo in Euro 230,00, la tassa di trascrizione in Euro 35,00 e la tassa di voltura in Euro 90,00); F) **le agevolazioni in materia di fondi immobiliari chiusi** i quali sono sottratti sistematicamente al regime I.V.A. ed **equiparati agli atti di conferimento di aziende in società** (pertanto: le imposte di registro, ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa = Euro 200,00, si utilizza il MUI con corresponsione dell'imposta di bollo ordinaria di Euro 230,00, viene corrisposta la tassa di trascrizione in Euro 35,00 e la tassa di voltura in Euro 55,00); G) **i trasferimenti gratuiti nell'ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti alla medesima struttura organizzativa** (scontano le imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa = Euro 200,00; si utilizza il MUI con corresponsione dell'imposta di bollo ordinaria di Euro 230,00, viene corrisposta la tassa di trascrizione in Euro 35,00 e la tassa di voltura in Euro 55,00); H) le agevolazioni in materia di **cessione di aree gratuite ai Comuni** in dipendenza di Convenzioni private; le **cessioni di opere di urbanizzazione a scomputo di oneri dovuti**; le **cessioni di aree rientranti nei piani PEEP o PIP (Piani di edilizia convenzionata ex lege 865/71)** in conformità con la Ris. AE n. 68/E del 3 luglio 2014 e con la Ris. AE 4 ottobre 2016 n. 87/E; la **trasformazione di convenzioni dirette alla eliminazione di vincoli di invendibilità o di vincoli relativi a contratti di locazione**; la **trasformazione di convenzioni dirette al riscatto della piena proprietà dell'area da parte di colui o di coloro che vantino sul fabbricato assegnato esclusivamente il diritto di proprietà superficaria** (tutti questi atti, per quanto letteralmente disposto oggi dall'art. 1, comma 58 della L. 28 dicembre 2015 n. 208 - legge di Stabilità per il 2016 - scontano una imposta di registro fissa in Euro 200,00, sono esenti da imposte ipotecarie e catastali, viene utilizzato il MUI con corresponsione dell'imposta di bollo ordinaria di Euro 230,00, viene corrisposta la tassa di trascrizione in Euro 35,00 più Euro 90,00 e la tassa di voltura in Euro 55,00); **i trasferimenti immobiliari che avvengano a seguito di procedure esecutive immobiliari o a seguito di vendite fallimentari** i quali, se posti in essere: i) a favore di persone fisiche che abbiano i requisiti per poter godere delle agevolazioni per l'acquisto dell'abitazione principale; ii) o a favore di imprese che si impegnino alla rivendita dell'immobile entro il quinquennio successivo, scontano imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura fissa di Euro 200,00 (cfr. art. 16 D.L. n. 18/2016 conv. Con L. n. 49/2016, così come prorogato dall'art. 1, comma 32 della Legge di Stabilità per il 2017), a condizione che la vendita venga perfezionata entro la data del 30 giugno 2017.

IX) LA TASSAZIONE DEL CONTRATTO PRELIMINARE

Tra le righe degli interventi normativi destinati a ridurre quanto più possibile l'evasione di certe imposte indirette, ha trovato spazio anche la norma di presunzione (relativa) alla stregua della quale, in presenza di una attività di mediazione, conclamata dalla dichiarazione resa dalle parti contraenti ai sensi dell'articolo 35, comma 22 del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, si debba presumere l'esistenza, a monte, di un contratto preliminare che, pertanto, se non dichiarato, manifesta indirettamente l'evasione delle imposte dovute in sede di ordinaria registrazione di questo.

Il corollario di ciò è dato da un esponenziale aumento dei casi di contratti preliminari, stipulati per scrittura privata non autenticata da notaio, che vengono "spontaneamente" registrati soprattutto a cura dei mediatori la cui attività di mediazione è palesata ufficialmente nell'atto definitivo.

Questo comporta, tuttavia, una specifica attenzione alla disciplina preposta alla regolamentazione delle imposte dovute.

In linea di massima il contratto preliminare sconta:

A) una imposta d'atto in misura fissa di Euro 200,00 (non suscettibile di essere portata in detrazione dalle imposte dovute in sede di registrazione del definitivo);

B) una imposta proporzionale dello 0,50%, in presenza di una eventuale caparra confirmatoria, sull'importo della stessa;

C) una imposta proporzionale del 3%, in presenza di acconti prezzo, sull'importo dell'acconto-prezzo.

Qualora si trattasse di un preliminare trascritto perché ricevuto sotto forma di scrittura privata autenticata o di atto pubblico, a quanto sopra si aggiunge l'imposta ipotecaria in misura fissa, pari ad Euro 200,00, oltre all'imposta di bollo nella misura di Euro 155,00 ed una tassa di trascrizione di Euro 35,00.

Se il soggetto promittente venditore è un soggetto che agisce nell'ambito I.V.A. (anche per opzione), gli importi corrisposti come acconto prezzo, sono attratti al regime I.V.A., con emissione di relativa fattura e sfuggono, quindi, all'imposta proporzionale di registro al 3%. Tuttavia, a seguito dell'applicazione del regime di alternatività I.V.A./REGISTRO, la clausola che preveda la corresponsione di acconti prezzo soggetti ad I.V.A., determina comunque il pagamento di una imposta fissa di registro di Euro 200,00, autonoma rispetto all'imposta d'atto.

Proprio sulla funzione della caparra confirmatoria, tuttavia, è bene spendere qualche parola in più a causa delle conseguenze fiscali che essa potrebbe generare quando non assistita da una formulazione civilistica che isoli la sua funzione a quella che le è propria. Come è risaputo, infatti, la funzione svolta dalla caparra confirmatoria è una funzione di garanzia, consistendo essa in un versamento di una somma, idonea ad infirmare la serietà dell'impegno assunto dal promissario acquirente, con riferimento alla sua effettiva volontà di stipulare il contratto definitivo. Non vi è dunque alcun nesso tra la somma versata a tale titolo ed una anticipazione del corrispettivo dovuto. Sicché, almeno teoricamente, al momento della conclusione del contratto definitivo, la somma versata a titolo di caparra confirmatoria, va restituita dal promittente venditore, al promissario acquirente, il quale ultimo sarà chiamato al versamento dell'importo dovuto a titolo di corrispettivo senza alcuna imputazione formale, a parziale detrazione di quanto dovuto, dell'importo della caparra confirmatoria. Si sa che, di fatto, le cose non vadano in questo modo e che, sistematicamente, la caparra confirmatoria, quando il contratto vada a buon fine, viene imputata a prezzo con conseguenziale pagamento del solo saldo dovuto, dedotto, appunto, l'ammontare della caparra medesima già versata.

Tuttavia, ad evitare l'imposizione fiscale più gravosa riservata agli acconti prezzo, è necessario che la clausola sul versamento della caparra confirmatoria non faccia alcun riferimento, diretto od indiretto, ad una sua possibile imputazione a parziale adempimento del corrispettivo, altrimenti l'importo della caparra verrà tassato al 3% come acconto prezzo.

Un ultimo inciso va riservato alle modalità redazionali del preliminare e agli accordi effettivamente raggiunti dalle parti in contratto. Sicché il pagamento, a titolo di acconto, di una somma notevole (molto vicina all'integrale importo del prezzo pattuito) a cui si accompagnasse, ad esempio,

l'attribuzione immediata (al momento del preliminare) della materiale detenzione del bene in contratto, determina, secondo una prassi abbastanza consolidata, il trattamento fiscale del preliminare alla medesima stregua del definitivo.

* * *

ALCUNE PILLOLE DI NOVITA' NORMATIVE E DI PRASSI GIURISPRUDENZIALE PIU' RECENTE

A) L'art. 1, comma 35 della L. 28 dicembre 2015 n. 208 (Legge di Stabilità per il 2016) estende la possibilità di richiedere il regime di agevolazione previsto per l'acquisto dell'abitazione principale anche a chi prepossiede altro immobile (nello stesso Comune ove viene acquistata la nuova PRIMA CASA o nel resto del territorio nazionale) a condizione che l'acquirente si impegni all'alienazione dello stesso entro un anno dal nuovo acquisto. Sul punto va segnalato che la **prepossidenza di un immobile non acquistato con le agevolazioni sulla PRIMA CASA, nello stesso Comune** ove è ubicato il nuovo acquisto agevolato, impedisce comunque l'accesso all'agevolazione. Sul punto resta il dubbio, non chiarito dalla norma, se impedisce, o meno, l'accesso alle agevolazioni la prepossidenza di un immobile ubicato nello stesso Comune ove è ubicato il nuovo acquisto, quando tale immobile era stato acquisito al patrimonio del contribuente richiedente l'agevolazione in tempo antecedente l'entrata in vigore della prima normativa fiscale sull'agevolazione PRIMA CASA. Qui v'è da dire che la Circolare AE del 7 giugno 2010 n. 31/E aveva chiarito come spettassero le agevolazioni sull'acquisto autonomo di un bene pertinenza (appartenente alle categorie agevolabili in materia di abitazione principale: C/2 – C/6 – C/7) anche quando il vincolo pertinenziale venisse costituito con un bene principale a destinazione abitativa ma acquistato in tempi in cui non era ancora stata emanata la disciplina fiscale di favore. Ora, se per analogia a tale fattispecie, l'agevolazione, nel caso sopra espresso, dovrebbe considerarsi comunque invocabile ed acquisibile, per contro è vero che la lettera della norma, non disponendo distinzioni, tradisce l'inequivocabile principio per il quale la sola prepossidenza che non impedisce l'accesso alle agevolazioni PRIMA CASA, è solo quella costituita da un immobile che sia stato acquistato, nel medesimo Comune ove è ubicato il nuovo acquisto, godendo delle agevolazioni in parola.

E' stato, inoltre, chiarito (risposta a Telefisco 2016) che unitamente alla possibilità di richiedere l'accesso alle agevolazioni in sede di acquisto, nonostante la prepossidenza, è possibile portare in detrazione, dall'imposta di registro dovuta per il nuovo acquisto, il credito d'imposta derivante dal pagamento dell'imposta di registro o dell'I.V.A. inerente l'acquisto del bene agevolato preposseduto, senza attendere di avere prima venduto.

B) Interessante, con riferimento alla decadenza dalle agevolazioni "PRIMA CASA" in conseguenza dell'esistenza dei **requisiti cd. "di lusso" che, prima del 1° gennaio 2014 erano rilevanti**, ai sensi del D.M. 2 agosto 1969, per escludere l'agevolazione dell'acquisto, è la recente sentenza della Cass. 11.621/2017. Tale pronuncia esclude la comminatoria della sanzione che si accompagna normalmente alla decadenza dalle agevolazioni in parola e consistente nel pagamento della sanzione del 30% sul delta dato dalla differenza tra l'imposta dovuta in assenza di agevolazioni e l'imposta effettivamente corrisposta mediante l'invocazione delle agevolazioni in mancanza dei requisiti.

Infatti, a partire dal primo gennaio 2014, ai requisiti "di lusso" ex D.M. 2 agosto 1969, è stato sostituito il parametro catastale dell'appartenenza ad una delle categorie A/1 – A/8 e A/9, quale elemento che impedisce l'accesso alle agevolazioni fiscali sulla abitazione principale. Sicché, secondo il ragionamento della S.C., se è vero che il contribuente non può lamentarsi della decadenza dalle agevolazioni godute in quanto il proprio acquisto, formalizzato prima del primo gennaio 2014, aveva ad oggetto un immobile qualificabile come "di lusso" alla stregua dei parametri, al tempo vigenti, di cui al ripetuto D.M. 2 agosto 1969, d'altro canto è altresì corretto non applicare la sanzione sopra richiamata in quanto, sulla base dello *jus superveniens*, la sanzione è

oggi applicabile unicamente quando il mancato accesso alle agevolazioni dipenda dall'appartenenza dell'immobile ad una delle categorie catastali A/1 – A/8 e A/9.

C) In materia di riacquisto (necessario ad evitare la decadenza dalle agevolazioni PRIMA CASA) entro l'anno successivo alla vendita di un immobile acquistato usufruendo, a suo tempo, delle agevolazioni per l'acquisto della PRIMA CASA, è da segnalare Cass. 23.219/2015 secondo la quale, in conformità ad un orientamento già fatto proprio dalla Agenzia delle Entrate (Ris. 11 maggio 2015 n. 49/E), evita la decadenza anche l'acquisto che, nei termini anzidetti, venga effettuato a titolo di donazione o ad altro titolo gratuito.

D) In materia di plusvalenze tassabili, la CTR Lombardia 90/67/2017 ha disposto, in conformità alla giurisprudenza di merito e di legittimità, che, ai fini dell'imposta dovuta, la cessione a titolo oneroso di un fabbricato in stato di abbandono, insistente su area e su terreno pertinenziale edificabile, **anche quando sia stato già rilasciato il permesso per la demolizione e la realizzazione di una nuova costruzione**, non configura cessione di area edificabile, in tal modo assoggettata (a prescindere dal termine quinquennale) al regime tributario delle plusvalenze tassabili. Il principio, sebbene dettato nella specifica materia delle plusvalenze tassabili, è di primaria importanza anche per la tassazione delle cessioni di beni di tal specie che, appunto, non dovrebbero soggiacere, anche con riguardo al valore-base imponibile accertabile, alla valorizzazione della cubatura realizzabile, ma all'attuale valore del fabbricato effettivamente oggetto della transazione contrattuale. Diversamente, come evidenziato dalla S.C. (Cass. 4150/2014 e 7853/2016) e già anche dalla CTR Emilia Romagna (933/16/2015) un terreno già edificato non può costituire mai “terreno a destinazione edificatoria” in quanto quella trasformazione è già stata realizzata in passato. A ragionare diversamente, si dovrebbe concludere nel senso che la cessione di qualunque fabbricato, coinciderebbe con la cessione di un'area suscettibile di sfruttamento edificatorio e, pertanto, il cui valore debba essere ascritto alla valutazione della cubatura sfruttabile edificatoriamente.

E) Sempre con riguardo al regime delle plusvalenze tassabili, è interessante una recente conclusione giurisprudenziale di legittimità (Cass. 30 maggio 2017 n. 13.571) la quale, in presenza di un **accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'imposta di registro dovuta, in rettifica del valore della base imponibile** assunta dai contraenti nell'ambito della cessione di un bene, **non può essere assunta a base di una rettifica del valore finale determinato in funzione della plusvalenza tassabile**. Il D.Lgs. 147/2015, art. 5, comma 3, ha infatti previsto che l'eventuale accertamento del maggior valore ai fini della fissazione di una congruente base imponibile per la determinazione dell'imposta di registro dovuta, stante la distinzione causale tra il corrispettivo per la cessione e il concetto di “base imponibile”, non può essere assunta a presunzione di un maggior corrispettivo incassato dal venditore.

F) L'art. 1, comma 56 della L. 208/2015 (Legge di Stabilità per il 2016) ha introdotto la **detraibilità dall'IRPEF lorda dovuta, fino alla concorrenza del suo ammontare, il 50% dell'importo corrisposto per l'I.V.A. dovuta al venditore-impresa costruttrice per l'acquisto di una casa di abitazione avente classe energetica “A” o “B”**. La Circolare 20/E del 18 maggio 2016 ha chiarito che per “impresa costruttrice” si intende anche l'impresa che abbia effettuato interventi di ripristino o di ristrutturazione tra quelli individuati dall'art. 3, comma 1, lettere c) – d) ed f), del D.P.R. 380/2001. In conformità a quanto sancito dalle Circolari 24/E del 2004 e dalla Ris. 181/2008 AE, nonché dalla Circolare MEF n. 108 del 1996, tese tutte ad estendere il regime fiscale previsto per il bene principale anche alle pertinenze di questo (salve eccezioni previste da norme speciali), la detrazione in parola si applica anche agli acquisti delle pertinenze, ma solo a condizione che l'acquisto sia contestuale a quello del bene principale e che dall'atto venga evidenziato il vincolo pertinenziale ai fini fiscali. Il D.L. 30 dicembre 2016 n. 244, convertito con Legge 27 febbraio 2017 n. 19 ha esteso il regime della detraibilità (dapprima limitato agli acquisti effettuati entro la data del 31 dicembre 2016) fino alla data del 31 dicembre 2019. La norma non limita l'accesso alla

detrazione solo all'acquisto dell'abitazione principale ma, nel suo silenzio, è estensibile a qualunque acquisto abbia ad oggetto un immobile a destinazione residenziale. Quanto al periodo considerato per l'accesso alla detrazione, è sufficiente che l'acquisto venga perfezionato entro le date previste, essendo del tutto irrilevante il momento in cui avvenga il pagamento e quindi la relativa fatturazione che determina l'applicazione dell'imposta I.V.A. dovuta.