

C O M I T A T O   R E G I O N A L E  
N O T A R I L E   T O S C A N O

# TRASFERIMENTO DEGLI IMMOBILI: ASPETTI TRIBUTARI



ATTI DEL CONVEGNO

19- 21 settembre 2008

## Indice

Saluto del Presidente	1
Il Trasferimento degli Immobili ad Uso Abitativo e le Agevolazioni	
Prima Casa	3
Trasferimento di Immobili Strumentali, Inversione Contabile e Solidarietà dell'Acquirente nel Pagamento dell'I.V.A.	34
La Tassazione del Contratto Preliminare	46
La nuova disciplina delle plusvalenze immobiliari	63
Sul trattamento fiscale di liberalità ed atti a titolo gratuito	75
Agevolazioni fiscali per il trasferimento di terreni agricoli e relative pertinenze	96

# Saluto del Presidente

*(Notaio Francesco Previti)*

E' con vero piacere che porto a tutti i presenti il saluto dei Notai Toscani al convegno organizzato all'Isola d'Elba dal comitato regionale giunto quest'anno alla terza edizione.

Due anni fa è stato trattato il tema delle garanzie contrattuali; l'anno scorso della possibile attribuzione ai notai di competenze in tema di separazioni e divorzi, che ha suscitato grande interesse anche in ambienti extra notarili per cui abbiamo deciso di pubblicarne gli Atti.

A tale proposito il comitato, ritenendo di fare cosa utile, ha voluto mettere a disposizione dei colleghi presenti, nelle cartelline distribuite, alcune relazioni pubblicate sul Foro Italiano.

Quest'anno il Comitato ha deciso di sottoporre ad analisi l'imposizione fiscale dei trasferimenti immobiliari.

Nel campo della contrattazione immobiliare il Notaio riveste un ruolo centrale in quanto garantisce al cliente la certezza e la legittimità della operazione ed al sistema economico l'affidabilità dei dati inseriti nei pubblici registri.

E' opportuno rammentare che il Notaio, oltre ad effettuare i controlli, volti a garantire l'interesse delle parti e del sistema, riscuote e versa le imposte, senza alcun aggio e quindi senza alcun costo per la collettività.

Nel solo anno 2005 i Notai hanno riscosso dalle parti e versato all'Erario circa cinque miliardi di Euro (10.000 miliardi di vecchie lire pari allo 0,35% del PIL).

Abbiamo il dovere di fornire al cliente - contribuente l'adeguata consulenza fiscale e siamo responsabili personalmente e direttamente delle imposte dovute in dipendenza dell'atto.

L'imposizione fiscale dei trasferimenti immobiliari è una materia notoriamente molto complessa, sempre interessata da continue novità, come negli ultimi mesi, in cui si sono susseguite una dopo l'altra, a volte in modo concitato, disposizioni normative volte:

- a dare maggiore trasparenza ai mezzi di pagamento;
- a modificare criteri di imposizione fiscale;
- ad aumentare i poteri di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria.

Tutto ciò ha creato non poche problematiche ai Notai che devono quotidianamente applicare le mille norme che regolano il prelievo fiscale, confrontandosi con i cittadini, le imprese, gli altri professionisti interessati e la pubblica amministrazione.

Ci è parso, quindi, che fosse giunto il momento di porre, per quanto possibile, un punto fermo e di riflettere sulla materia nel suo complesso così come novellata dalle disposizioni recentemente introdotte e confortare ciascuno di noi nel lavoro quotidiano al fine di ottenere per chi a noi si affida la giusta tassazione minore.

Ringrazio quindi in modo particolare tutti coloro che hanno contribuito alla realizzazione di questo convegno e particolarmente gli illustri relatori, evidenziando che alcune Relazioni saranno tenute da Dirigenti delle Agenzie delle Entrate e del Territorio, regionali e nazionali, a testimonianza e conferma del fatto che il Notaio non è un mero esattore riscossore di imposte ma un partner fondamentale per la pubblica amministrazione e un fattore di efficienza e di sviluppo per la società nel suo complesso.

A questo hanno portato anche gli investimenti, le risorse e gli sforzi profusi dal Notariato per l'innovazione tecnologica.

Auspico, in una fase non certo facile per il notariato italiano, che questo incontro di studi, risulti non solo veicolo di conoscenza e di cultura operativa, ma possa anche rappresentare un segnale chiaro inviato a quei ministeri che proprio in questi giorni stanno rivisitando, ancora una volta l'intera imposizione in materia immobiliare, per chiamarci a collaborare, alla stesura di quello che dovrebbe essere un unico, passatemi il bisticcio di parole "testo unico delle imposizioni immobiliari" in modo che il Notaio contribuisca e continui a garantire la certezza e la stabilità del sistema nel quale i singoli e le imprese devono potersi muovere sì nel rispetto delle leggi ma con la garanzia della certezza dei risultati.

# Il Trasferimento degli Immobili ad Uso Abitativo e le Agevolazioni Prima Casa

*(notaio Luigi Bellini)*

Per definire l'oggetto del mio intervento è bene precisare che relativamente agli immobili ad uso abitativo nella normativa si rinvencono le espressioni "prima casa" ed "abitazione principale".

I due termini in origine erano coincidenti.

Infatti, la norma che ha introdotto le agevolazioni per l'acquisto della "prima casa", l'art.1, comma sesto, della legge 22 aprile 1982, n.168, prevedeva tra le condizioni che l'immobile acquistato fosse adibito "a propria abitazione" e così le disposizioni successive; anzi con la legge 24 marzo 1993, n.75, di conversione del d.l. 23 gennaio 1993, n.16, in aggiunta all'espressione "volarlo adibire a propria abitazione" è inserito l'aggettivo "principale".

Ma, con la successiva legge 19 luglio 1993, n.243, di conversione del d.l. 22 maggio 1993, n.155, è stata soppressa, tra le condizioni per l'acquisto agevolato quella di "volarlo adibire a propria abitazione principale".

La motivazione di tale soppressione è molto verosimilmente da ricercare nella volontà di favorire comunque l'acquisizione di immobili abitativi e di vivacizzare il mercato immobiliare, a prescindere dalla destinazione dell'immobile acquistato a propria abitazione.

Quindi, a decorrere da tale disposizione il concetto fiscale di "prima casa" si è andato diversificando da quello di "abitazione principale" e mentre il primo è rilevante nella normativa sulle imposte indirette, quest'ultima è stata nel tempo sempre più considerata ai fini delle imposte dirette.

Per l'art.10, comma 3 bis, del d.p.r. 22 dicembre 1986, n.917: "Per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente".

La "dimora abituale" è la residenza (ex art.43, comma II, codice civile).

Per l'art.5, comma 5 del d.p.r. n.917/1986, si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

E' ovvio che allorchè la "prima casa" costituisce anche "abitazione principale" per il contribuente, ad essa si applicheranno tutte le norme agevolative in materia di imposte dirette.

Così anche per l'acquisto dell' "abitazione principale", qualora vi siano i requisiti previsti per la "prima casa", si goddelle agevolazioni in materia di imposte indirette.

Si ricorda che per la "prima casa" deve trattarsi di immobile non di lusso ai sensi del d.m. 2 agosto 1969, l' "abitazione principale" può essere anche di lusso.

Solo la novella di cui al d.l. n.93/2008, nel disporre l'esenzione Ici per l'abitazione principale, ha escluso le abitazioni di categoria catastale A/1, A/8 e A/9, che, comunque, non sono necessariamente di lusso.

Ultimamente, proprio con il decreto n.93/2008 il legislatore ha confuso i termini; infatti, l'art.1 del d.l. in esame è rubricato: "Esenzione Ici prima casa", mentre sarebbe stato più corretto se avesse indicato: "Esenzione Ici abitazione principale"; analoga imprecisione è contenuta nell'art. 3 intitolato: "Rinegoziazione mutui per la prima casa", mentre nel dispositivo parla di "abitazione principale".

Il tema "agevolazioni prima casa" richiederebbe un convegno e non l'economia di tempo di un intervento.

Mi limito, pertanto, ad evidenziare alcuni argomenti di carattere generale ed altri specifici, rinviando per questi ultimi ad una lettura della parte "Agevolazioni per l'acquisto della prima casa".

## IMPOSTE DI TRASFERIMENTO PRIMA CASA

### **Acquisto a titolo oneroso**

Se l'acquisto della "prima casa" è soggetto all'imposta di registro, la stessa deve essere corrisposta nella misura del 3 per cento (art.1, quinto periodo della Tariffa, parte prima allegata al d.p.r. 26 aprile 1986,n.131).

Se l'acquisto della "prima casa" è soggetto ad Iva, l'imposta deve essere corrisposta nella misura del 4 per cento (n.21, parte seconda, tabella A, allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972, n.633).

Tuttavia, se la cessione non è effettuata da impresa costruttrice dell'immobile o da impresa che vi ha eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n.457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine l'immobile sia stato locato per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata, è esente da Iva e soggetta all'imposta di registro del 3 per cento ai sensi dell'art. 10, comma 8-bis del d.p.r. n.633/1972.

Le imposte catastale e ipotecaria sono dovute in misura fissa rispettivamente ai sensi del comma 2 dell'art. 10 e della nota all'art. 1 della Tariffa di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990, n.347.

E' evidente come la diversa aliquota di tassazione, registro 3 per cento ed Iva 4 per cento, crea già una differenza tra chi acquista da un privato e chi acquista da una impresa.

Ma il divario diventa incolmabile allorchè si guardi alla base imponibile.

Infatti, mentre se l'atto è soggetto a registro, nonostante il prezzo dichiarato in atto, l'imposta, applicando il prezzo-valore, è calcolata sulla rendita catastale, nel caso di atto soggetto ad Iva l'imposta si calcola sul corrispettivo.

Tale differenza porta a far pagare al contribuente che acquista un'abitazione da un'impresa da due a quattro volte in più di imposta.

### **Acquisto a titolo gratuito**

A norma dell'art. 69, commi 3 e 4, della legge 21 novembre 2000, n. 342, per l'acquisto della "prima casa" derivante da successione e donazione si applicano le imposte catastale e ipotecaria in misura fissa, alle condizioni previste dall'art.1, comma 1, quinto periodo della Tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n.131 e le ordinarie imposte di successione e donazione.

### **Valore catastale agevolato per la "prima casa" in relazione all'art. 52, comma 4, del d.p.r. n.131/1986**

L'art.1 bis, comma 7, del d.l. 12 luglio 2004, n.168, legge 30 luglio 2004, n. 191, dispone che "per i beni immobili diversi dalla prima casa di abitazione, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, i moltiplicatori previsti dal comma 5, dell'art. 52 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente

della Repubblica 26 aprile 1986, n.131, sono rivalutati, **in luogo del 10 per cento** previsto dall'art. 2, comma 63, della legge 24 dicembre 2003, n.350, **nella misura del 20 per cento**".

Il successivo comma 8 precisa "che per beni immobili diversi della prima casa di abitazione si intendono quelli per i quali non ricorrono le condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa".

Quindi, si continua ad applicare il moltiplicatore del 10 per cento in sede di acquisto della "prima casa", riducendosi così l'onere tributario.

Considerata la lettera della disposizione, si ritiene che non sia necessario godere in concreto dei benefici c.d. "prima casa", ma che sia solo sufficiente dichiarare in atto la ricorrenza dei requisiti relativi; ma allo stato non risulta che vi siano comportamenti che seguono tale interpretazione.

### **Prezzo – valore**

Prescinde da ogni riferimento a "prima casa" e ad "abitazione principale", la norma del comma 497 dell'art.1 della legge 23 dicembre 2005, n.266, così come modificato dall'art. 35, comma 21, lettera a), n.2, del d.l. 4 luglio 2006 n.223 – legge 4 agosto 2006, n.248 sul prezzo-valore secondo la quale per le cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto **immobili ad uso abitativo e relative pertinenze**, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, del d.p.r. n.131/1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto.

Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito.

Inoltre, se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa del cinquanta per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato (art.35, comma 21, lettera b) del d.l. n.223/2006 – Legge n.248/2006).

A seguito dell'aggiunta del comma 5-bis all'art. 52 del d.p.r. 26 aprile 1986, n.131, operata dall'art. 35, comma 23-ter del provvedimento sopra citato, è stata ridotta notevolmente l'applicazione della c.d. "valutazione automatica" di cui ai commi 4 e 5 del predetto articolo.

In pratica è stato ripristinato l'accertamento di valore della base imponibile quale regola generale, con la sola eccezione delle cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze di cui al comma 497 succitato.

Il predetto comma 5-bis fa riferimento a "cessioni di immobili"; pertanto, qualora l'atto non abbia efficacia traslativa, continua a sussistere la limitazione al potere di rettifica, sempre che risultino valori dichiarati o corrispettivi pattuiti in misura non inferiore ai valori catastali, così nelle divisioni senza conguaglio.

Con la risoluzione n.136/E del 14 giugno 2007 l'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, ha risposto ad un interpello di un notaio il quale, dovendo procedere ad un atto divisionale di un patrimonio ereditario, con assegnazione di beni di valore eccedente la quota di diritto, ha chiesto se alla fattispecie si applichi l'articolo 1, comma 497 della legge 23 dicembre 2005, n.266 ed in particolare se l'imposta di registro sia applicabile "sul valore fiscale dei conguagli e non sul loro importo effettivo così come consentito dalla suddetta legge per le cessioni a titolo oneroso".

L'Agenzia delle Entrate, dopo avere esposto la normativa fiscale in tema di divisione contenuta nell'articolo 34 del Testo unico sull'imposta di registro, secondo la quale la divisione con la quale ad un dividente sono assegnati i beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente ed i conguagli superiori al cinque per cento del valore o della quota di diritto sono soggetti all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti mobiliari fino a concorrenza del valore complessivo dei beni mobili e dei crediti compresi nella quota e con l'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari per l'eccedenza.

Poiché la norma parla genericamente di "cessione" senza ulteriori specificazioni, il criterio "tabellare" è applicabile al conguaglio divisionale relativamente ad immobili abitativi, in quanto la divisione con la quale sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente la quota di diritto, è assimilata alla vendita per la parte eccedente.

A conclusione la ministeriale espone il criterio secondo il quale viene determinata la parte di conguaglio pagata in corrispettivo del valore dell'immobile abitativo: si determina il conguaglio relativo al valore complessivo netto della massa comune, compreso il valore dei beni diversi dagli abitativi, si calcola il rapporto tra il conguaglio e la quota riferibile al valore dell'immobile abitativo e si applica tale rapporto al valore catastale dell'immobile abitativo ai fini del prezzo - valore.

Quindi, secondo la risoluzione si guarda ai valori reali in comune commercio dei beni (arg. ex art.51, comma 2) per poi applicare il principio di cui al citato comma 497 al conguaglio relativo al valore catastale dell'immobile abitativo.

Relativamente ai trasferimenti di immobili per successione e donazione, gli stessi sono regolati autonomamente dal disposto degli artt. 34, comma 5, e 56 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n.346; pertanto, si continua ad applicare il valore catastale.

Per l'utilizzo del sistema opzionale del prezzo-valore deve trattarsi di immobili ad uso abitativo per i quali ha rilevanza il dato formale della classificazione catastale piuttosto che la situazione di fatto (circolare n.6 del 3 febbraio 2006, recante risposta in occasione di incontri con la stampa specializzata).

L'Agenzia delle entrate con la circolare n.121 del 1° giugno 2007, in risposta ad un interpello ha escluso che l'opzione per il prezzo-valore possa operare nel caso di scritture private non autenticate, poiché la norma prevede espressamente come condizione che la richiesta della parte acquirente sia "resa al notaio"; la circolare ha riconosciuto che rientrano nella norma non solo le "fattispecie traslative" in senso stretto, ma anche gli atti di acquisto a titolo derivativo-constitutivo, gli atti di rinuncia ed ogni altro negozio assimilato al trasferimento, per il quale la base imponibile è determinata con riferimento al valore del bene, ai sensi dell'art. 43 del Tuir che espressamente prevede "i contratti...costitutivi di diritti reali".

La ministeriale, infine, esclude che il prezzo-valore possa applicarsi ai terreni agricoli.

E' ovvio che la risoluzione si riferisce ai terreni agricoli che sono oggetto principale della cessione; laddove, invece, gli stessi costituiscono pertinenza di immobile abitativo, sono suscettibili della disposizione in esame.

Infatti, la circolare n.149/E dell'11 aprile 2008 dell'Agenzia delle Entrate-Direzione centrale normativa e contenzioso, ha risposto ad un'istanza di un notaio relativa all'applicazione del prezzo-valore alla cessione di un fabbricato con relative pertinenze, in particolare di un appezzamento di terreno (di circa mq. 20.000) ricompreso in zona agricola E1, al centro del quale si eleva una villa padronale con annesso fabbricato ad uso non abitativo.

La ministeriale, nell'affermare che la nozione di pertinenza ai fini fiscali non è divergente da quella civilistica di cui agli artt. 817 e segg. del codice civile, conferma che per l'art. 23, comma 3 del Tuir: "Le pertinenze sono soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate, purchè nell'atto di cessione sia evidenziato il c.d. "vincolo pertinenziale".

Afferma che l'art.1, comma 497, della legge n. 266/2005, non pone alcun limite né in ordine alla tipologia né in ordine al numero delle pertinenze, diversamente dalla previsione recata in materia di agevolazione fiscale prevista per la c.d. "prima casa".

Pertanto, il meccanismo del prezzo-valore trova applicazione ad una molteplicità di pertinenze, purchè vi sia rapporto di accessorietà con il bene principale che deve essere un "immobile ad uso abitativo" e gli immobili pertinenziali siano suscettibili di valutazione automatica e, quindi, dotati di una propria rendita catastale.

In tale ipotesi, inoltre, si applica l'aliquota propria del bene principale (fabbricato).

### **Imposta sostitutiva sui finanziamenti bancari a medio e lungo termine**

La "prima casa" è considerata anche nelle disposizioni relative all'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui agli artt. 15 e segg. del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601.

Nella normativa in oggetto, però, è contemplata la "prima casa" per confermarle lo stesso trattamento di qualsiasi altra operazione finanziaria, così l'assoggettamento all'imposta sostitutiva dello 0,25 per cento sull'importo del finanziamento, mentre il finanziamento per l'acquisto, la ristrutturazione o la costruzione di un'abitazione che non costituisce "prima casa" è soggetto all'imposta rafforzata del 2 per cento.

La disposizione non ha giustificazione alcuna e risulta esclusivamente punitiva dal momento che qualsiasi altro finanziamento sconta l'aliquota ordinaria dello 0,25 per cento.

Ultimamente, il comma 160 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n.244 (Finanziaria 2008) ha previsto un adempimento di ordine formale per ottenere la tassazione con l'aliquota dello 0,25 per cento relativo al finanziamento per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione di un immobile ad uso abitativo e sue pertinenze, anche se "prima casa".

E' richiesta, infatti, una dichiarazione della parte nell'atto di finanziamento o in allegato allo stesso da cui risulti che sussistono le condizioni di cui alla nota II-bis dell'art. 1 della Tariffa, parte prima, annessa al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131.

Nella lettera b) del predetto comma 160 è introdotta una stranissima norma che dispone il recupero della maggiore imposta nei confronti del mutuatario con relativa irrogazione di sanzione amministrativa, da parte dell'Agenzia delle entrate competente a recuperare le maggiori imposte sull'atto di compravendita della "prima casa" acquistata con i benefici, in caso di decadenza dagli stessi.

Ma, poiché il finanziamento con aliquota dello 0,25 per cento è pacificamente ammesso alla sola condizione che ricorrano per il mutuatario le condizioni di cui alla nota II-

bis, a prescindere dall'effettivo acquisto con le c.d. agevolazioni "prima casa", cosa accade se vi è decadenza dal diritto della aliquota dello 0,25 per cento per insussistenza delle condizioni di cui alla nota II-bis o per mancata omologa dichiarazione della parte mutuataria nell'atto o in allegato?

La mancata dichiarazione è sicuramente sanabile con un atto successivo contenente la dichiarazione, reso prima del recupero dell'imposta, ma in caso di mancanza di condizioni quale è l'Agenzia delle entrate competente al recupero?

Inoltre, dal punto di vista pratico si osserva che se il finanziamento viene richiesto congiuntamente da due soggetti per uno solo dei quali ricorrono le condizioni, si ritiene applicabile l'aliquota dello 0,25 per cento per lo stesso, e del 2 per cento per l'altro soggetto.

Ma se un mutuo viene richiesto da due persone una sola delle quali è proprietaria della "prima casa", l'aliquota sarà dello 0,25 per cento per entrambi, poiché per un mutuatario ricorrono le condizioni di cui alla nota II-bis e per l'altro risulta posto in essere un mutuo né per prima né per seconda casa, non essendo lo stesso mutuatario titolare di diritti sull'abitazione.

### **Plusvalenze ed abitazione principale**

L'art. 67, comma 1, lettera b) del d.p.r. n. 917/1986, comprende tra i "redditi diversi" le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, **esclusi** quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Pertanto l'abitazione principale è fuori dal campo della predetta plusvalenza.

Nella pratica si può verificare il caso di abitazione utilizzata dal contribuente come "abitazione principale" cui non corrisponde analoga documentazione anagrafica.

In tal caso la destinazione ad abitazione principale può risultare dalla dichiarazione sostitutiva ai sensi dell'art. 46 del d.p.r. 28 dicembre 2000, n. 445, purchè sia suffragata da dati oggettivi, quali, ad esempio, l'intestazione dei contratti di fornitura a proprio nome e l'utilizzo dei servizi connessi, l'indicazione del domicilio nella corrispondenza ordinaria ecc.

L'Amministrazione finanziaria, in fase di controllo, può verificare nei confronti del contribuente la veridicità e l'autenticità dell'attestazione.

In caso di false dichiarazioni si applicano le disposizioni penali indicate nell'art. 76, del d.p.r. n.445/2000.

Se non si verifica la condizione di non imponibilità della plusvalenza, il contribuente in caso di cessione a titolo oneroso di immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, su richiesta fatta al notaio, ha la facoltà, ai sensi del comma 496 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2005, n.266, di optare per la tassazione di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito del 20 per cento.

### **LE AGEVOLAZIONI PER L'ACQUISTO DELLA "PRIMA CASA"**

Si parla di "agevolazioni" anche se si tratta di trattamento tributario a regime con aliquote ridotte per immobili costituenti "prima casa".

La stessa Amministrazione finanziaria nella circolare dell'Agenzia delle entrate la n.38/E del 2005, parla di "agevolazioni c.d. "prima casa"; analoga espressione è stata già usata nella circolare n. 19/E del 2001.

#### **Soggetti beneficiari, requisiti soggettivi e residenza.**

Possono richiedere le c.d. agevolazioni "prima casa" solo le persone fisiche, indipendentemente dalla loro nazionalità, siano, quindi, essi cittadini italiani o stranieri; il cittadino straniero può anche non essere residente in Italia, purchè dichiarati di stabilire la residenza nel comune dell'immobile acquistato entro diciotto mesi.

La conferma, semmai ce ne fosse bisogno, è nella citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 38/E .

Per i cittadini extracomunitari, quindi, spetta l'agevolazione fatta salva la disposizione sulla condizione di reciprocità di cui all'art. 16 delle disposizioni sulla legge in generale.

Per i cittadini extracomunitari regolarmente soggiornanti in Italia, ai sensi del d.lgs. 25 luglio 1998, n. 286, spetta l'agevolazione, senza alcuna verifica dell'esistenza della condizione di reciprocità.

Nessun dubbio che l'agevolazione si applichi, sussistendo i requisiti, ai minori ed agli incapaci, per i quali le dichiarazioni prescritte dalla norma saranno rese dai loro rappresentanti legali (così la circolare n. 38/E, nella Premessa).

L'immobile deve essere ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente o ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge l'attività di lavoro.

In caso di trasferimento di residenza si conferma che: "Fa fede la data della dichiarazione di trasferimento resa dall'interessato al comune ai sensi dell'art. 18, commi 1 e 2 del d.p.r. 30 maggio 1989, n.223, concernente l'approvazione del nuovo regolamento anagrafico della popolazione residente, sempre che risulti accolta la richiesta di iscrizione nell'anagrafe" .

La decorrenza fa fede dalla "formale richiesta al Comune".

Per completezza si ricorda che la **residenza** è nel luogo in cui la persona ha la **dimora abituale**, ex art. 43, seconda comma, codice civile.

La residenza si fonda principalmente sulla permanenza in un luogo; situazione di fatto che comprende in sé l'altra intenzionale, della volontà di dimorare in quel luogo.

Tant'è che non soltanto la volontà si presume fino a prova contraria, ma la residenza può essere provata anche attraverso elementi estrinseci quali il comportamento del soggetto, le sue consuetudini di vita, considerati nella cerchia delle relazioni sociali e familiari.

E' giurisprudenza costante quella secondo cui le risultanze anagrafiche costituiscono semplici indizi, come tali insufficienti in determinate circostanze a costituire la prova della residenza.

Tanto il domicilio che la residenza possono provarsi con ogni mezzo, anche con presunzioni semplici.

Tuttavia, vi è una giurisprudenza che, nonostante la definizione di residenza, come situazione di fatto, dà rilevanza alla **dichiarazione di volontà del soggetto**.

In tal senso è la sentenza della Cassazione n.9949 del 16 aprile 2008 in cui si afferma che il contribuente non ha diritto alle agevolazioni fiscali se, pur abitando di fatto l'immobile acquistato, non risulta avere all'anagrafe la residenza.

Ma, la residenza anagrafica costituisce, come si è detto, solo una presunzione, e quella effettiva può risultare da vari elementi idonei a dimostrare la stessa, come le varie utenze, l'indicazione nella corrispondenza ecc.

Il decreto del Ministro delle Finanze 30 luglio 1999, n. 311, per la detraibilità degli interessi passivi e relativi oneri accessori dei mutui ipotecari contratti per la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale recita: "Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente dimora abitualmente. A tal fine rilevano le risultanze dei registri anagrafici o l'autocertificazione effettuata ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n.15 (ora d.p.r. 28 dicembre 2000, n. 445) con la quale il contribuente può attestare anche che dimora abitualmente in luogo diverso da quello dei registri anagrafici".

Relativamente al requisito della residenza per l'acquisto della "prima casa", l'Amministrazione finanziaria sembra orientata sulla rilevanza della sola residenza anagrafica; per cui, mancando alla data dell'atto la residenza nel comune di ubicazione dell'immobile, viene meno un requisito per l'acquisto con le agevolazioni "prima casa".

Altro problema è la divergenza tra la dichiarazione resa in atto e la situazione effettiva.

Se nell'atto il contribuente ha dichiarato di risiedere nel comune, mentre ivi svolge l'attività, senza risiedervi, avrebbe dovuto rendere tale dichiarazione; quindi, legittimamente l'Amministrazione finanziaria contesta tale requisito.

L'acquirente può fruire delle agevolazioni anche se non residente nel comune in cui è ubicato l'immobile acquistato, purché svolga in quel comune la propria attività, ancorché non remunerata.

La circolare n. 1/E del 1994, al capitolo 1, lettera b), recita testualmente: "Per quanto attiene all'acquisto effettuato nel comune ove l'acquirente svolge la propria attività si precisa che il legislatore, con detto termine, ha inteso ricomprendere ogni tipo di attività, ivi incluse quelle svolte senza remunerazione, come ad esempio le attività di studio, di volontariato e sportiva".

Per il cittadino italiano trasferito all'estero per ragioni di lavoro, l'acquisto può avvenire nel comune in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto (persona fisica o giuridica) da cui dipende.

La circolare n. 1/E, al capo 1, lettera b), afferma: "L'utilizzazione del termine "impresa", seguendo una interpretazione logico-sistematica della norma, comporta l'estensione dell'agevolazione anche all'acquisto effettuato da soggetti dipendenti da datori di lavoro non aventi la qualifica di imprenditore".

Tuttavia, la circolare n. 19/E del 2001, al paragrafo 2.1.2., precisa che: "L'ipotesi in argomento è riferibile al solo rapporto di lavoro subordinato – con esclusione di qualsiasi

altra tipologia di rapporto – e che lo stesso può essere instaurato anche con un soggetto che non necessariamente rivesta la qualifica di imprenditore”.

Per il cittadino italiano emigrato all'estero non è richiesto che l'immobile sia ubicato in un determinato comune, ma che sia acquistato come “prima casa” nel territorio italiano.

Inoltre, non è richiesto che l'acquirente stabilisca la residenza entro diciotto mesi nel comune in cui è situato l'immobile acquistato.

La circolare n. 38/E nell'affermare che per fruire dell'agevolazione devono ricorrere le condizioni di cui alla lettera b) (assenza di titolarità esclusiva o in comunione con il coniuge di proprietà o diritti reali vantati su abitazioni **nello stesso comune**) e c) (novità nel godimento dell'agevolazione) della nota II-bis, fornisce un'interpretazione di apertura relativamente alla condizione che l'immobile sia acquistato come “prima casa” nel territorio italiano, poiché prima di tale circolare si poteva anche ritenere che, interpretando letteralmente la norma, l'acquirente non potesse essere titolare di diritti su qualunque altra abitazione in tutto il territorio nazionale.

Infine, la condizione di “emigrato all'estero” può risultare da certificato di iscrizione all'Aire (Anagrafe Italiani residenti all'estero) tenuto dal Comune di iscrizione o dal Consolato nella cui circoscrizione si è residente, ma anche da autocertificazione dell'interessato resa nell'atto di acquisto ai sensi dell'art. 46, del d.p.r. 28 dicembre 2000, n.445, recante disposizioni in materia di “dichiarazioni sostitutive di certificazioni”.

Il comma 1 dell'art. 66 della legge 21 novembre 2000, n. 342, “Misure in materia fiscale” (c.d. collegato alla finanziaria 2000) prevede che il personale in servizio permanente appartenente alle Forze Armate ad ordinamento militare e quello appartenente alle Forze di polizia ad ordinamento militare e civile, ha diritto alle c.d. agevolazioni “prima casa”, senza che sia richiesta la condizione della residenza nel comune in cui è situato l'immobile e, quindi, senza che si debba dichiarare di voler stabilire la residenza nello stesso comune entro diciotto mesi. Pertanto, i predetti soggetti non devono soddisfare le condizioni di cui alla lettera a) della nota II-bis.

Per quanto concerne la condizione soggettiva del destinatario della norma, si osserva che essa è applicabile al solo personale in servizio permanente, con esclusione, quindi, dei dipendenti temporanei, dei distaccati ad altri Enti o Ministeri e di quelli in servizio di leva.

Inoltre, mentre per le Forze Armate il beneficio è previsto per il solo personale ad ordinamento militare, per le Forze di polizia si applica anche a quello ad ordinamento civile.

Nulla dice la disposizione in proposito, ma, come per gli altri requisiti, si ritiene che la condizione soggettiva del dipendente sia dichiarata dallo stesso in atto, con facoltà dell'Amministrazione finanziaria di controllarne la veridicità, sempre che l'interessato non abbia prodotto certificato dell'ente di appartenenza.

La circolare ministeriale 16 novembre 2000, n.207/E, spiegava che: "Tale norma di favore risponde alla necessità di valorizzare il ruolo istituzionale svolto dal predetto personale, anche in considerazione dei frequenti spostamenti che gli stessi sono chiamati ad effettuare sul territorio nazionale, anche in assenza di un ragionevole preavviso per esigenze connesse al servizio".

Considerata la finalità di favore della novella, la disposizione avrebbe potuto fare riferimento, oltre che al personale, anche ai familiari conviventi o quanto meno al coniuge dell'avente diritto.

Per quanto concerne l'applicabilità della disposizione al coniuge in regime di comunione legale, che non abbia diritto all'agevolazione, vi sono contrastanti pareri.

L'Agenzia delle entrate riconosce l'agevolazione al solo coniuge avente i requisiti.

Si nota che, per quanto concerne le imposte dirette, ai fini della detraibilità degli interessi del mutuo ipotecario contratto per l'acquisto o la costruzione dell'unità immobiliare, ai sensi del comma 2 dell'art. 66, deve trattarsi di "unica abitazione di proprietà", condizione che non sembra richiesta per l'agevolazione per l'acquisto.

La norma in esame non è applicabile ai militari NATO non italiani, i quali possono richiedere le agevolazioni alle stesse condizioni dei cittadini italiani, poiché la sussistenza del requisito di appartenenza alle Forze Armate, in ragione della quale è concesso il trattamento agevolato *de quo*, presuppone inequivocabilmente lo *status* di cittadinanza.

Fra le Forze di Polizia rientrano l'Arma dei Carabinieri, il Corpo della Guardia di Finanza e, si ritiene, il Corpo degli agenti di custodia ed il Corpo forestale dello Stato.

Relativamente alla residenza si osserva che per quanto concerne le c.d. agevolazioni "prima casa", già con la legge 19 luglio 1993 n. 243, di conversione del decreto legge 22 maggio 1993, n.155, non è più richiesta la condizione di "adibire l'immobile a propria abitazione principale" se non nella sola ipotesi di rivendita nel quinquennio e di riacquisto entro l'anno per evitare la decadenza.

Pertanto, poiché il contribuente non è tenuto ad abitare nell'immobile acquistato si ritiene illogico e anacronistico richiedere ancora la condizione che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la

propria residenza o se diverso in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende.

Pertanto, sarebbe opportuno che il legislatore eliminasse la condizione di cui alla lettera a), della nota II-bis all'art.1 della Tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n.131, eliminazione che non comporterebbe aggravio per le casse dello Stato dal momento che tale condizione si soddisfa facilmente con un mero cambio di residenza.

Rimarrebbero, invece, operanti le condizioni di cui alle lettere b) e c), che non sono affatto eludibili, se non spogliandosi del diritto sul bene a seguito di atto di trasferimento.

### **Trasferimenti agevolabili - Permute**

Le c.d. agevolazioni "prima casa" si applicano anche alle permute.

Nella circolare n. 29 del 2 giugno 1982 si leggeva: "Se il trasferimento del bene agevolato (casa di abitazione non di lusso) avviene mediante permuta, l'aliquota ridotta è applicabile fino a concorrenza del valore del bene agevolato".

Ma tale tassazione, da un lato sembra agevolare anche l'altro immobile che non costituisce "prima casa" e, dall'altro non appare in sintonia con il sistema di tassazione delle permute.

Le permute costituiscono "trasferimento a titolo oneroso della proprietà", giusta la nota II-bis della tariffa; trattandosi di permuta bisogna riferirsi all'art. 43, comma 1, lettera b) del d.p.r. n. 131/1986 che per la permuta stabilisce che la base imponibile è costituita "salvo il disposto del comma 2 dell'art. 40, dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta".

Dalla norma si ricava che la maggiore onerosità può derivare dall'aliquota applicabile o dal maggiore valore dei beni.

Si deve effettuare un calcolo comparato, per giungere alla tassazione.

Si possono verificare due ipotesi.

La prima è che entrambi i permutanti richiedano le agevolazioni per l'acquisto della "prima casa". Poiché l'aliquota è identica, la base imponibile si calcola sul bene di maggior valore.

Se, invece, uno solo dei permutanti invoca le agevolazioni, per il bene dell'altro permutante si applicherà l'aliquota ordinaria; quindi, calcolato il carico dell'imposta di registro in base ai rispettivi valori dei beni ed aliquote, sarà dovuta l'imposta più onerosa.

Nel calcolo non deve tenersi conto delle imposte ipotecaria e catastale, poiché non è richiesto dalla norma.

Gli Ispettori compartimentali tasse e imposte indirette sugli affari nella riunione del 21/24 giugno 1988, hanno stabilito che “l’unica interpretazione possibile è quella letterale, nel senso che per le permutate la base imponibile è quella che assicura all’erario l’applicazione della **maggior imposta di registro** essendo arbitraria ogni altra soluzione”.

Per gli atti soggetti ad Iva, l’art. 40, comma 2, richiamato dalla norma in esame recita: “Per le operazioni (operazioni permutative) indicate all’art. 11 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, l’imposta (di registro) si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all’imposta sul valore aggiunto”.

In forza del primo comma dell’art. 11 citato: “Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi...sono soggette all’imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate”.

Pertanto, se entrambe le cessioni sono soggette ad Iva, per esse l’imposta si applica separatamente; se ricorrono in entrambe le cessioni le condizioni per ottenere le agevolazioni per l’acquisto della “prima casa”, l’aliquota sarà del 4 per cento per ciascuna delle cessioni.

Se una sola cessione è soggetta ad Iva, sconta l’aliquota propria di essa ed, eventualmente, quella prevista per la “prima casa”.

Per l’altra cessione soggetta all’imposta di registro, si applica l’aliquota propria in relazione al bene trasferito ed, eventualmente, ricorrendone le condizioni quella del 3 per cento per la “prima casa”.

In relazione alla permuta si pone un problema: quando il permutante, già proprietario di una abitazione si spoglia della stessa per acquisirne in permuta un’altra, può godere ugualmente delle agevolazioni, se ricorrono per l’abitazione ceduta le cause ostative di cui alle lettere b) e c) della nota II-bis?

Con esse si vuole evitare che colui che possiede in via esclusiva o in comunione con il coniuge nello stesso comune un’abitazione, magari acquistata con i benefici fiscali, ne possa acquistare un’altra.

Nel caso prospettato non sembra che si versi in tale ipotesi; non si può certo dire che il permutante sia titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di “altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è

situato l'immobile da acquistare", né che il permutante sia titolare di diritti su altra casa di abitazione acquistata con le agevolazioni "prima casa", in quanto la contestualità dei trasferimenti, integrando il sinallagma tipico del negozio di permuta, esclude ogni dubbio in proposito e permette all'acquirente "prima casa" di rendere la dichiarazione senza il timore di cadere nel mendacio.

### **Bene oggetto del trasferimento e responsabilità del notaio.**

Oggetto del trasferimento deve essere una casa di abitazione non di lusso, secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969.

L'agevolazione compete, prescindendo dalla categoria catastale; quindi anche per le categorie A/1, A/7, A/8 e A/9, qualora non si riscontrino in esse caratteristiche di lusso; anche se è verosimile che per le categorie A/8 e A/9 si possono rilevare nella specie caratteristiche di lusso.

Opportunamente la circolare 38/E al paragrafo 3.1 ricorda che il d.m. 2 agosto 1969, nell'indicare le caratteristiche di lusso, mentre negli artt. da 1 a 7 individua le singole caratteristiche in presenza di ciascuna delle quali l'abitazione è considerata "di lusso" (ad es. abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici a "ville" "parco privato" (art. 1) o "singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchina) (art. 6), nel successivo articolo 8 considera "abitazioni di lusso" "le case e le singole unità immobiliari che abbiano oltre 4 caratteristiche tra quelle della tabella allegata al decreto".

La circolare n. 38/E succitata afferma che: "Le caratteristiche che permettono di attribuire all'abitazione la qualifica "di lusso" possono essere rilevate sia dal contenuto dell'atto (come, ad esempio, la descrizione dell'immobile) oppure dalla documentazione allegata allo stesso (come, ad esempio, il certificato catastale, la concessione edilizia, eccetera). In tal caso l'imposta dovuta per la registrazione è determinata con l'applicazione dell'aliquota ordinaria".

La circolare responsabilizza i notai affermando che: "E appena il caso di rilevare che i soggetti obbligati a richiedere la registrazione per via telematica, nel determinare l'imposta principale da versare, devono responsabilmente tener conto di tutti gli elementi desumibili dai documenti in loro possesso che permettono di qualificare come "non di lusso" la casa di abitazione trasferita".

A tale proposito si rileva che appaiono rari i casi in cui ictu oculi l'immobile oggetto di contratto risulti abitazione di lusso. Ed allora, tenendo conto delle gravi conseguenze che potrebbero ricadere sul notaio, sarebbe opportuno che lo stesso nei casi dubbi si fornisse di un documento (preferibilmente perizia giurata) dal quale risulti la qualificazione dell'abitazione da parte di un tecnico, il quale solo è in condizioni di stabilire se una abitazione è di lusso oppure no.

La categoria catastale è irrilevante per la determinazione delle caratteristiche non di lusso dell'abitazione, ma non è irrilevante a tal punto che un immobile di categoria A/10 (ufficio o studio privato) possa essere considerato ai fini che interessano "casa di abitazione".

Pertanto, il prepossesso di un immobile A/10 nello stesso comune in cui si intende acquistare la casa di abitazione non è ostativo all'acquisto agevolato e ciò anche se di fatto l'immobile è adibito ad abitazione.

In tal senso si è pronunciata la circolare 1/E del 1994 e la circolare 19/E del 2001 che al paragrafo 2.2.5. afferma: "Qualora l'acquirente sia già titolare di un immobile classificato in catasto nella categoria A/10 (ufficio), ma di fatto adibito ad abitazione, l'agevolazione può essere concessa".

La stessa circolare si affretta a precisare, semmai ve ne fosse bisogno, che: "nel caso in cui l'acquirente sia titolare su tutto il territorio nazionale di altra casa di abitazione acquistata usufruendo delle agevolazioni, non può godere del beneficio in parola, indipendentemente dalla utilizzazione di fatto e dall'eventuale cambio di destinazione nel frattempo intervenuto".

Qualora, invece, un immobile classificato in categoria A/10 venga variato prima del trasferimento in una destinazione abitativa, con relativa denuncia catastale, oltre eventuali permessi edilizi necessari, le agevolazioni competono.

### **Fabbricato in corso di costruzione.**

Mentre la disposizione in materia di Iva contempla espressamente le agevolazioni per la cessione di case di abitazione non di lusso "**ancorché non ultimate**", nulla dice in proposito la norma di registro.

Dopo un'interpretazione restrittiva dell'Amministrazione finanziaria, la circolare ministeriale n. 38/E, al paragrafo 3.3. già in sintonia con la precedente 19/E del 2001 che par-

lava di “immobile non ultimato”, riconosce applicabili le agevolazioni anche nella ipotesi in cui l’acquisto riguardi un **immobile in corso di costruzione**.

Si richiama la sentenza della Corte di Cassazione n. 18300 del 10 settembre 2004 la quale afferma che “la legge richiede che oggetto del trasferimento sia un fabbricato “destinato ad abitazione” ovvero sia strutturalmente concepito per una abitazione, e non che lo stesso sia già idoneo a detto uso al momento dell’acquisto”.

Poichè l’estensore della circolare afferma che la costruzione deve presentare **in fieri** le caratteristiche dell’abitazione non di lusso, si ritiene che la concessione edilizia, il permesso di costruire o la DIA debbano riferirsi a costruzione “a destinazione abitativa”.

Si pone il problema di quando un immobile si possa dire “in corso di costruzione”; si riterrebbe che il semplice sbancamento del terreno con l’inizio della posa delle fondamenta sia sufficiente a manifestare il progetto esecutivo.

E’ evidente che i benefici ottenuti possono essere conservati solo allorchè, a lavori ultimati, l’immobile costituisca una abitazione e non abbia caratteristiche di lusso, verifica che sarà effettuata dall’ufficio competente.

La circolare stranamente fa riferimento alla “finalità dichiarata dal contribuente nell’atto di acquisto di **destinare l’immobile a propria abitazione**” per affermare che tale fine deve essere realizzato entro il termine di decadenza del potere di accertamento dell’ufficio in ordine alla sussistenza dei requisiti, termine che è di tre anni dalla registrazione dell’atto.

Trattasi, evidentemente, di una svista dell’estensore per aver usato l’aggettivo **propria** con riferimento alla destinazione dell’immobile ad abitazione, poiché la disposizione attuale non richiede che l’immobile sia adibito a propria abitazione.

L’estensore della circolare ha affermato che il termine decadenziale per l’Amministrazione è di tre anni dalla registrazione dell’atto.

Infatti, nella circolare si afferma che alla luce delle decisioni della sentenza della Corte di Cassazione, la verifica della sussistenza dei requisiti dell’agevolazione non può essere differita sine die e che il contribuente, al fine di conservare l’agevolazione, deve dimostrare l’ultimazione dei lavori entro tre anni dalla registrazione dell’atto.

Ma, contrariamente a quanto affermato dalla circolare il termine di tre anni potrebbe decorrere dall’ultimazione dei lavori.

Infatti, nel paragrafo 5.1. della circolare rubricato “Decorrenza del termine iniziale di accertamento nel caso di immobile in corso di costruzione”, risulta che l’Amministrazione

finanziaria, a costruzione ultimata, verifica se l'immobile è casa di abitazione non di lusso e questo può farlo solo dopo "l'effettiva ultimazione dei lavori che è attestata dal direttore degli stessi e, che, di norma, coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi dell'art. 24, comma 4 del d.p.r. 6 giugno 2001, n. 380...onere che può essere rilevato dagli uffici dell'Agenzia delle entrate anche mediante consultazione della banca dati dell'Agenzia del territorio".

Poiché, ai sensi del comma 3 dell'art. 24 del d.p.r. n. 380/2001 il soggetto titolare del permesso di costruire o il soggetto che ha presentato la denuncia di inizio attività è tenuto a chiedere il certificato di agibilità, il termine dei lavori si può ritenere che possa coincidere con la data di richiesta del certificato di agibilità.

Conseguentemente, l'azione accertatrice dell'Amministrazione si può esplicare solo dopo il termine dei lavori; e solo da tale termine, pertanto, si ritiene che decorra il termine di decadenza triennale per la stessa Amministrazione, contrariamente a quanto affermato dalla circolare che fa decorrere il termine triennale dalla registrazione dell'atto.

Opportunamente la predetta circolare esclude in conformità a quanto statuito dalla Cassazione con la decisione n. 12988 del 15 gennaio 2003, che il contribuente sia tenuto alla denuncia di cui all' art. 19 del Testo unico dell'imposta di registro.

#### **Immobile da costruire.**

L'agevolazione non è applicabile ad un immobile da costruire, perché manca un bene fisicamente esistente, neanche "*in fieri*".

#### **Immobile non abitativo da trasformare in abitativo.**

Qualora sia stata rilasciata la concessione o il permesso di costruire o sia stata presentata la DIA relativi ad un immobile non abitativo da trasformare in abitativo ed i lavori siano iniziati, si ritiene che possano applicarsi le agevolazioni sussistendo tutte le condizioni, e sempre che a lavori ultimati risulti una casa di abitazione senza caratteristiche di lusso.

Nell'atto di acquisto devono risultare i provvedimenti concessori e la destinazione finale dell'immobile.

Evidentemente, l'Amministrazione finanziaria, a costruzione ultimata, verifica se l'immobile è casa di abitazione non di lusso.

della agevolazione "prima casa".

## **Pertinenze.**

Già la circolare n.29/1982 – parte 16, affermava: “Rimane fermo il principio in base al quale i locali classificati come accessori o pertinenze (posti auto, box, cantine, ecc.), seguono il trattamento tributario del bene principale”.

Il comma 3 della nota II-bis riconosce le agevolazioni per la “prima casa” sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) per l’acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell’immobile di cui alla lettera a).

Lo stesso comma recita testualmente che. “sono ricomprese tra le pertinenze limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell’acquisto agevolato”.

Evidentemente, non vi è limite alla dimensione della pertinenza; ad esempio, una pertinenza categoria C/6 (garage) può contenere anche più autovetture.

Conferma all’irrelevanza della dimensione delle pertinenze è nella risoluzione n.265 del 26 giugno 2008 nella quale con un interpello si chiede se “un garage – autorimessa di ampia dimensione, classificata nella categoria catastale C/6, ed una soffitta-ripostiglio, parimenti molto ampia, classificata nella categoria catastale C/2” possano costituire pertinenza di abitazione.

L’Agenzia delle entrate conferma che per i “due ampi locali classificati rispettivamente nelle categorie catastali C/6 e C/2, ricorrendo i requisiti oggettivi e soggettivi, insuscettibili di un apprezzamento di fatto non valutabile in sede di interpello, spettano le agevolazioni “prima casa”.

La circolare n. 19/E del 2001, parte seconda, paragrafo 2.2.2. afferma: “Dal richiamo alla lettera a), nella quale sono dettate le condizioni per l’applicazione dell’agevolazione all’immobile acquistato, consegue la esclusione dal beneficio delle pertinenze relative ad un immobile acquistato in regime ordinario”.

Meglio, forse, si sarebbe potuto dire che la ragione è nell’ultimo inciso del comma 3 della nota II-bis che pone come condizione che le pertinenze “**siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell’acquisto agevolato**”.

Tuttavia, la stessa circolare precisa che l’agevolazione è applicabile quando il bene pertinenziale acquistato con atto separato costituisce pertinenza di una casa di abitazione ceduta da un’impresa costruttrice senza applicazione della specifica aliquota Iva ridotta

prevista per la “prima casa”, cioè, prima del 22 maggio 1993, qualora il proprietario dell’abitazione dimostri che al momento dell’acquisto dell’abitazione era nella situazione richiesta per usufruire dell’agevolazione c.d. “prima casa”.

La circolare n. 38/E, al paragrafo 7, premette la nozione sulla pertinenza ex art. 817 del codice civile il quale stabilisce che sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un’altra cosa e che la destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima.

Conferma che ai sensi dell’art. 818, se non è diversamente disposto, alle pertinenze si applica lo stesso regime stabilito per la cosa principale.

L’estensore, inoltre, afferma che il principio civilistico trova applicazione anche ai fini fiscali per il disposto dell’art. 21, comma 3, del d.p.r.131/1986, per il quale “le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene a cui servizio o ornamento sono destinate”.

L’espressione relativa alle pertinenze che inizia con le parole: “sono ricomprese tra le pertinenze...limitatamente ad una per ciascuna categoria le unità immobiliari...” ci dice che l’elencazione non è esaustiva.

Ma la circolare ha compiuto un salto posponendo l’avverbio “limitatamente” per affermare: “L’agevolazione in esame, quindi, si applica limitatamente a ciascuna pertinenza classificata nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7”..., interpretando l’espressione della norma in senso tassativo ed escludendo, quindi, come si dirà più avanti, anche i terreni pertinenziali che non siano “graffati”.

Contrariamente, la struttura della disposizione, composta da un primo e da un secondo periodo e la lettura del secondo ci dice che l’elencazione è esemplificativa e non esaustiva.

Conferma, invece, all’interpretazione della non tassatività dell’elencazione è nella legge 13 maggio 1999 n. 133 (Collegato fiscale) che, all’art. 18, comma 5, con riferimento al reddito dell’unità immobiliare adibita ad abitazione principale e alle sue pertinenze recita testualmente: “Sono pertinenze le cose immobili di cui all’art. 817 del c.c. classificate o classificabili in categorie diverse da quelle ad uso abitativo, destinate ed effettivamente utilizzate in modo durevole al servizio delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale delle persone fisiche”.

Quindi, pertinenza potrebbe essere un giardino o un’area scoperta. Se pertinenza è un’area scoperta ci si chiede se aldilà di una certa superficie si possa sempre parlare di per-

tinenza. Considerato quanto si è detto in merito al regime civilistico e fiscale delle pertinenze, la superficie non dovrebbe incidere sul rapporto pertinenziale.

Tuttavia, si ricorda che ai fini della determinazione delle caratteristiche delle abitazioni di lusso, il decreto ministeriale 2 agosto 1969, all'art. 5, stabilisce che sono considerate di lusso le case composte di uno o più vani costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a m.q. 200 (esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posto macchina) ed aventi come pertinenza un'area scoperta di oltre sei volte l'area coperta.

Nel d.p.r. 1 dicembre 1949, n. 1142, (Approvazione del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano ) all'art. 51 si parla di "unità immobiliari alle quali siano annesse aree formanti parti integrante di esse"; in questo caso, dal punto di vista fiscale siamo fuori dal rapporto pertinenziale, trattandosi di area che ha perso la propria individualità e che costituisce con l'abitazione un immobile unitariamente considerato.

Nell'art. 56, lettera f) si parla di: "**Aree scoperte** o altre dipendenze **annesse all'uso dell'unità immobiliare**"; anche in questo caso si ritiene che si sia nel concetto di unitarietà dell'immobile.

Ma, gli uffici fiscali non hanno applicato la norma a categorie diverse da quelle indicate.

In effetti, con la nota prot. 4495, del 24 aprile 2001, l'Ufficio fiscalità del Ministero, escludeva tra le pertinenze agevolabili il terreno censito al Nuovo catasto terreni, sia pure legato da un nesso di pertinenzialità all'immobile agevolato, poiché, affermava che il d.m. 2 agosto 1969, "prende in considerazione soltanto i parchi, le aree libere, non i fondi coltivati o coltivabili".

Peraltro, la circolare n. 38/E al paragrafo 7.2. limita ulteriormente il concetto di pertinenza di area stabilendo che ai fini dell'agevolazione fiscale un'area "non graffata" all'immobile agevolato, che sia autonomamente censita al catasto terreni, non può considerarsi "pertinenza" di fabbricato urbano, anche se durevolmente destinata al servizio dello stesso.

Si afferma che per godere della agevolazione le "aree scoperte" pertinenti così classificabili ai sensi dell'art.817 c.c. devono risultare censite al catasto urbano **unitamente al bene principale**.

Ne discende che se le aree sono al catasto terreni devono essere comprese nello stesso numero di mappa, se sono al catasto urbano devono essere censite unitamente al bene principale e, quindi, essere comprese nella stessa scheda dell'unità abitativa.

Tale è la chiara presa di posizione della circolare.

La pertinenza non deve necessariamente essere nello stesso edificio dell'abitazione, né nello stesso isolato, né nella stessa strada.

Né la norma, così interpretata, si presterebbe a facili elusioni, dal momento che esiste sempre la limitazione di una sola pertinenza per ciascuna categoria catastale.

La circolare 38/E afferma che l'agevolazione si applica alla pertinenza, anche se situata **in prossimità** dell'abitazione principale e che "non si applica qualora la pertinenza non possa essere oggettivamente destinata in modo durevole a servizio o ornamento dell'abitazione principale, circostanza che **normalmente ricorre**, ad esempio, qualora il bene pertinenziale è ubicato in un punto distante o addirittura si trova in cui comune diverso da quello dove è situata la "prima casa" .

#### **Pertinenza acquistata con atto separato.**

1) Il precedente acquisto della "prima casa" deve essere stato "agevolato". Se l'acquisto precedente non è stato agevolato, l'acquisto della pertinenza non può avvenire con le agevolazioni. .

2) Le condizioni di cui alle lettera a), b) e c) devono ricorrere con riferimento al bene principale, giusta la lettera della legge che recita: "sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c)"; si ritiene che le predette condizioni devono sussistere anche nel momento successivo in cui si acquista la pertinenza;

3) Si ritiene che il possesso di pertinenze acquistate in regime ordinario non è di ostacolo alla richiesta di agevolazioni nell'acquisto di pertinenze della stessa categoria catastale;

4) Con un'interpretazione di apertura da parte dell'Amministrazione finanziaria, la stessa nella circolare n. 19/E del 2001, parte seconda, paragrafo 2.2.2., ha stabilito che l'agevolazione spetta anche se il bene acquistato costituisce pertinenza di una casa di abitazione ceduta da impresa costruttrice con Iva ridotta, senza espressa richiesta di agevolazioni e, cioè, prima del 22 maggio 1993, data in cui è stata soppressa l'applicazione dell'aliquota del 4 per cento prevista per tutte le cessioni di abitazioni effettuate da costruttori ed è stata limitata alle sole cessioni "prima casa". In quest'ultima ipotesi il proprietario

dell'abitazione deve dichiarare nell'atto di acquisto della pertinenza che al momento dell'acquisto dell'abitazione si trovava nelle condizioni per usufruire delle agevolazioni. Sempre la circolare 19/E richiede la dichiarazione in atto e la documentazione su richiesta degli uffici. Per l'applicazione delle agevolazioni è necessario avere presente le norme che si sono susseguite nel tempo relativamente alle agevolazioni c.d. "prima casa".

5) E' ovvio che, se l'acquisto della pertinenza avviene con atto separato, è opportuno che nell'atto risulti la destinazione di detto immobile al servizio dell'abitazione già acquistata dal contribuente.

### **Menzione dei requisiti.**

L'acquirente, nel richiedere la tassazione agevolata deve fare la dichiarazione di cui alla lettera a) della nota II-bis.

Invero la disposizione non fa riferimento a dichiarazione da rendere, ma è evidente che l'Amministrazione finanziaria deve essere messa in condizione di conoscere la situazione soggettiva del richiedente in relazione all'agevolazione.

E' prescritta invece, **a pena di decadenza**, la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato entro diciotto mesi dall'acquisto.

Inoltre, devono essere rese le dichiarazioni di cui alle lettere b) e c) della nota II-bis.

La circolare n. 38/E afferma: "La dichiarazione di volere stabilire la propria residenza e le dichiarazioni di non possidenza devono essere rese in atto".

Sempre la circolare 38/E, al paragrafo 4, afferma che la dichiarazione di cui alla lettera c) deve essere resa con riferimento a tutti gli immobili acquistati con il beneficio "prima casa", compreso il precedente acquisto di una casa di abitazione non di lusso **in corso di costruzione**, sul presupposto di evitare un duplice godimento della agevolazione che si realizzerebbe ove non si tenesse conto dell'agevolazione goduta in precedenza per l'acquisto dell'immobile da ultimare.

Ma tale puntualizzazione appare del tutto superflua dal momento che l'ipotesi è quella di un contribuente che abbia già chiesto l'agevolazione per un immobile in corso di costruzione; è evidente che in questo caso l'acquirente non può reiterare l'agevolazione.

Al paragrafo 5, la circolare 38/E ripete che devono essere rese le dichiarazioni di cui alla lettera a), b) e c), aggiungendo che deve essere resa anche la dichiarazione in merito alla tipologia dell'immobile trasferito, che non deve rientrare tra quelli considerati di lusso.

La circolare si rifà alla sentenza della Corte di Cassazione secondo la quale: “L’ accertamento da parte dell’ ufficio dell’ insussistenza del carattere non di lusso dell’ abitazione (come di ogni altro requisito) determina la decadenza dall’ agevolazione per dichiarazione mendace e l’ applicazione dell’ imposta di registro nella misura ordinaria e delle altre conseguenze sanzionatorie previste dalla legge”.

Si riterrebbe, invece, che sia discutibile la predetta decisione e la posizione di alcuni Uffici del registro, prima, ed ora della circolare, che considerano mendacio anche la non corrispondenza dell’ immobile ad abitazione non di lusso e questo per le seguenti considerazioni:

Tra le dichiarazioni espressamente previste dalla norma, che sono quelle di cui alle lettere a), b) e c), della nota II-bis, non rientra quella relativa alle caratteristiche non di lusso dell’ abitazione.

Poiché, per poter aver l’ applicazione della aliquota agevolata, oggetto del negozio traslativo è una “casa di abitazione non di lusso”, l’ eventuale dichiarazione in tal senso, resa dalle parti è irrilevante, non essendo richiesta dalla legge, e non costituisce, in caso di diverso accertamento da parte dell’ Agenzia delle entrate, presupposto per imputare il contribuente di “mendacio”.

Infatti, le dichiarazioni che possono, se non veritiere, costituire mendacio, sono quelle di cui alle lettere a), b) e c) della nota II-bis, per essere dichiarazioni su dati soggettivi inerenti il soggetto che le rende, dipendenti dalla sua situazione personale o di coniugio.

Conseguentemente, qualora l’ acquirente abbia ritenuto che il suo acquisto riguardi una casa di abitazione non di lusso e, successivamente, l’ Agenzia delle entrate abbia riscontrato tramite l’ Agenzia del Territorio, l’ assenza dei requisiti necessari per far ritenere l’ abitazione non di lusso, non si può imputare al contribuente il “mendacio”, con la conseguente applicazione della sanzione pecuniaria del 30 per cento.

Saranno solo dovute dallo stesso le imposte di registro e le imposte ipotecaria e catastale nella misura ordinaria e, per operazioni soggette ad Iva, la relativa imposta in misura ordinaria.

Sulle somme recuperate dal Fisco si ritengono dovuti gli interessi di mora secondo le disposizioni di cui all’ art. 55, comma 4, del d.p.r. n. 131/1986, della legge 26 gennaio 1961, n. 29, della legge 28 marzo 1962, n. 147 e della legge 18 aprile 1978, n.130.

Il comma 2, della nota II-bis, ammette che in caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c), comunque riferite al momento

in cui si realizza l'effetto traslativo, possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.

Con tale disposizione anche gli acconti di prezzo versati a seguito di contratto preliminare scontano l'Iva al 4 per cento,

Si sottolinea che anche in questa ipotesi le condizioni soggettive ed oggettive devono sussistere con riferimento al momento dell'atto notarile di trasferimento.

Si aggiunge che, se in fase di preliminare all'acconto di prezzo fosse stata applicata l'Iva nella misura ordinaria, in fase di contratto definitivo e di saldo del prezzo, si potrebbe utilizzare la procedura della nota di variazione in diminuzione dell'aliquota Iva ai sensi dell'art. 26, del d.p.r. 633/1972, secondo la risoluzione ministeriale 7 dicembre 2000, n. 187/E, anche oltre l'anno dell'emissione della fattura.

### **Atto integrativo.**

L'atto successivo all'acquisto, integrativo delle dichiarazioni mancanti, non era ammesso dall'Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza di legittimità, poichè la legge n. 168/1982 recitava: "A condizione che nell'atto di trasferimento il compratore dichiari **a pena di decadenza**" le tre condizioni richieste.

Con il paragrafo 9 della circolare 38/E l'Amministrazione finanziaria conferma ed ammette che, qualora le dichiarazioni prescritte per fruire delle agevolazioni non siano rese nell'atto, possono essere inserite in un atto successivo che viene ad integrare espressamente il precedente atto; non è chiaro se è richiesto un atto notarile – precedentemente richiesto dalla richiamata risoluzione della Direzione Generale delle Tasse e imposte indirette sugli affari n. 220478 del 25 luglio 1986 – o una dichiarazione autenticata nelle firme o una richiesta non autenticata.

Sicuramente l'atto integrativo può essere redatto con la sola presenza dell'acquirente che deve rendere la dichiarazione.

In effetti, la circolare recita: "Ciò che conta per l'applicazione del beneficio fiscale in parola è che la dichiarazione di sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi al momento della stipula dell'atto di trasferimento sia resa in atto integrativo redatto secondo le medesime formalità giuridiche".

Dalla circolare si evince che l'atto integrativo può riguardare non solo le dichiarazioni omesse, ma anche la stessa richiesta delle c.d. agevolazioni.

E evidente che, se anche rese successivamente, le dichiarazioni devono riferirsi al momento dell'atto di acquisto.

Come conseguenza operativa, fatto l'atto integrativo, se l'atto di acquisto non è stato ancora registrato, verrà registrato con l'agevolazione; se l'atto di acquisto è già stato registrato con il pagamento dell'imposta ordinaria, si potrà richiedere il rimborso, entro tre anni dal giorno del pagamento ai sensi dell'art. 77, comma 1, del d.p.r. n. 131/1986.

Considerato, infine, che il rimborso deve essere chiesto, a pena di decadenza, entro tre anni dal pagamento, l'atto integrativo deve essere fatto entro il tempo utile per richiedere il rimborso.

### **Termine di decadenza per la revoca delle agevolazioni.**

Sul termine di decadenza per il recupero dell'imposta per indebita agevolazione "prima casa", dopo alterne interpretazioni da parte della giurisprudenza e la presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria per il termine prescrizione ordinario, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono finalmente pronunciate per l'operatività del termine triennale.

A detta decisione ha fatto seguito l'Agenzia delle entrate, che con la circolare 69/E ha dettato per la decorrenza del termine regole ben precise.

Infatti, in relazione al fatto che ha dato origine alla decadenza il termine decorre:

1) dalla registrazione dell'atto se oggetto dell'accertamento è la mendacità delle dichiarazioni previste dalla nota II-bis, comma 1, lettere a), b) e c), quindi, se il mendacio riguarda le dichiarazioni relative:

a) alla residenza nel comune in cui viene acquistato l'immobile o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività o, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende, o, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa nel territorio italiano;

b) alla mancanza di titolarità, esclusiva o in comunione con il coniuge, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile acquistato;

c) alla mancanza di titolarità neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà usufrutto, uso e abitazione e nuda

proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni “prima casa”.

2) dallo spirare di diciotto mesi successivi alla registrazione dell’atto se oggetto di accertamento è il non conseguito trasferimento di residenza di cui alla lettera a);

3) dallo spirare dell’anno successivo al trasferimento a titolo oneroso o gratuito dell’immobile acquistato se oggetto di accertamento è la rivendita infraquinquennale, non seguita da riacquisto.

La circolare n. 69/E va oltre il dettato della Cassazione ed evidenzia, in relazione alla previgente normativa che prevedeva la destinazione dell’immobile a propria abitazione principale, che nella ipotesi, avrebbe rilevanza l’art. 19 del Tuir secondo il quale il verificarsi di eventi successivi che diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati entro venti giorni a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa all’Ufficio che ha registrato l’atto al quale si riferiscono.

Quindi, il verificarsi di un evento successivo che renda impossibile il progetto abitativo rientrerebbe secondo l’Agenzia, nella previsione dell’art. 19 del Testo unico, con la conseguenza che se si rispetta detto termine – venti giorni da che il proposito abitativo diventa inattuabile – non deve essere erogata alcuna sanzione.

Nel caso in cui, invece, la dichiarazione delle sopravvenute circostanze di cui all’art. 19 del Tuir sia stata omessa o resa tardivamente, trova applicazione non più il secondo comma dell’art. 76, ma il primo comma, ai sensi del quale l’imposta dovuta in base alle dette denunce deve essere richiesta entro cinque – e non tre – anni decorrenti dal giorno in cui le stesse avrebbero dovute essere presentate, con l’applicazione delle sanzioni ai sensi dell’art. 69, e cioè dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell’imposta dovuta.

Ma, contrariamente a quanto sostenuto dall’Amministrazione, si ritiene che l’art.19 vada applicato in fattispecie diverse e non certo in quelle di perdita di un beneficio fiscale per le quali si fa ricorso alla normativa specifica che non prevede tale istituto.

L’Amministrazione finanziaria nell’ultima circolare, la 38/E al paragrafo 5.1., citando la decisione della Corte di Cassazione n. 12988 del 15 gennaio 2003, nell’ipotesi di acquisto di immobile in corso di costruzione ha escluso la possibilità di ricorrere all’art. 19 del Testo Unico di Registro **in tema di fatti sopravvenuti comportanti decadenza dalle agevolazioni.**

## **Decadenza e cessione di diritto parziario, cessione di pertinenza o cessione di porzione di abitazione acquistata con le c.d. agevolazioni “prima casa”.**

Ci si chiede cosa accada nell’ipotesi di cessione di diritto parziario, di cessione di pertinenza o di cessione di porzione di immobile.

La norma nulla dice in proposito ed il problema non sembra che sia stato affrontato dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Si ritiene equo affermare che la decadenza operi per la parte di prezzo corrispondente al diritto parziario ceduto, alla pertinenza ceduta od alla porzione di immobile ceduto.

Problema superabile è quello della determinazione della parte di prezzo, dichiarato nell’atto di acquisto agevolato o definito, riferibile alla parte ceduta.

Infatti, se viene ceduto un diritto parziario si applicheranno al prezzo dichiarato in atto al momento dell’acquisto o al valore definito i coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto, di cui al prospetto dei coefficienti allegato al T.U.I.R. n. 131/1986, con riferimento alla data dell’acquisto.

Se viene ceduta una pertinenza autonomamente classificata o classificabile con rendita, si determina la parte di prezzo dichiarato o il valore definito riferibile alla pertinenza, ricavando il rapporto dalle relative rendite catastali secondo il seguente calcolo:

$$A:B \times C = X$$

A= prezzo dichiarato in atto per l’intero, o valore definitivamente accertato;

B= rendita catastale dell’intero;

C= rendita catastale della pertinenza;

X= quota di prezzo imputabile alla pertinenza ceduta.

E’ ovvio che se per la pertinenza al momento dell’acquisto agevolato è stato convenuto espressamente un prezzo o se essa è stata acquistata con atto separato, sarà tale prezzo o il valore definito che viene preso in considerazione per il calcolo delle somme dovute a seguito della decadenza.

Un po’ più complicato è il caso della cessione della pertinenza che faccia parte catastalmente dell’abitazione o quello della cessione di porzione di abitazione.

Ma, partendo dal dato certo ed ufficiale del reddito catastale attribuito o attribuibile, con riferimento alle unità catastali, ai vani o ai metri quadrati, ed alle relative categorie e classi, si può ugualmente determinare, facendo l’operazione di cui sopra, la parte di prezzo su cui calcolare la somma dovuta per la decadenza.

In questa ipotesi, la soluzione proposta della decadenza da applicare solo per la parte ceduta su porzione di prezzo e non per l'intero prezzo convenuto nell'atto di acquisto, fa salve insieme le ragioni del Fisco e le esigenze sopravvenute del contribuente, senza violare il dettato normativo.

Per la decadenza parziale si è pronunciata l'Amministrazione finanziaria affermando: "La vendita prima del decorso del termine quinquennale determina la **decadenza parziale** dall'agevolazione per la parte di immobile venduto" .

### **Vendita di posto auto – Riacquisto di garage –**

#### **Decadenza – Insussistenza del credito di imposta- Agevolazione prima casa**

Caso interessante è rappresentato dall'interpello che ha dato luogo alla risoluzione 30/E del 1° febbraio 2008.

Il contribuente intende procedere alla vendita di un posto auto acquistato con i benefici "prima casa" il 5 giugno 2003, prima dei cinque anni dall'acquisto.

Successivamente vuole acquistare un garage.

Chiede se relativamente all'acquisto del garage possa ottenere le agevolazioni c.d. prima casa e fruire del credito di imposta.

L'Agenzia delle entrate, dopo aver riportato le disposizioni per le agevolazioni "prima casa" e quelle sul credito di imposta afferma che:

a) il trasferimento della pertinenza acquistata con le agevolazioni, prima del quinquennio, comporta la decadenza dall'agevolazione, non operante a salvaguardia della stessa, il comma 4 della nota II-bis, **che prevede l'acquisto entro l'anno di casa da destinare ad abitazione principale**, condizione che non si verifica con il riacquisto di un garage;

b) pertanto, la decadenza dal beneficio "prima casa" comporta il mancato riconoscimento del credito di imposta di cui all'art. 7 della legge 23 dicembre 1998, n.448;

c) l'atto di acquisto del garage può, invece, ricorrendo le condizioni di cui al comma 3 della nota II-bis, beneficiare dell'agevolazione.

Risulta, pertanto, che, sia per evitare la decadenza dalla agevolazione, sia per fruire del credito di imposta, il riacquisto deve riguardare un immobile abitativo.

La circolare non lo afferma espressamente, ma è ormai pacificamente riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria, come si è già detto, che nell'ipotesi considerata la decadenza è solo parziale.

*Luigi Bellini*

# Trasferimento di Immobili Strumentali, Inversione Contabile e Solidarietà dell'Acquirente nel Pagamento dell'I.V.A.

*(Notaio Simone Ghinassi)*

## **Rilevanza della nozione di strumentalità nel settore delle imposte indirette**

La nozione di immobile strumentale ha la sua origine nel settore delle imposte dirette ed è tuttora delineata nell'art. 43 del T.U.I.R.

In tale settore si distingue tra una nozione di strumentalità per destinazione, nel caso in cui, indipendentemente dalla natura del bene, lo stesso sia specificamente destinato all'esercizio di un'attività commerciale, ed una nozione di strumentalità per natura, nel caso in cui l'immobile relativo all'impresa, a prescindere dalla sua destinazione, non sia suscettibile di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Nel settore delle imposte indirette sui trasferimenti ha invece rilevanza solo quest'ultima nozione (strumentalità per natura). Tale rilevanza è stata sicuramente enfatizzata dal recente D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito nella legge 4 agosto 2006 n. 248 (cd. decreto Visco-Bersani), ma sussisteva anche anteriormente: basti pensare alla disciplina della abrogata INVIM decennale, ove l'art. 25 prevedeva un'esenzione da imposta degli immobili strumentali per natura, nonché, ancora oggi, all'art. 4 lett. a) n. 2 tariffa del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (T.U. imposta di registro) che sottopone ad un'aliquota ridotta (4%) i trasferimenti di detti immobili.

Come peraltro si diceva, la rilevanza di tale fattispecie nel settore delle imposte indirette è stata senz'altro enfatizzata dal decreto Visco-Bersani del 2006. Come è noto la prima versione del decreto (art. 35, comma 8) introduceva un'ipotesi di esenzione da IVA (con conseguente applicazione dell'imposta proporzionale di registro in virtù del principio di alternatività di cui all'art. 40 del D.P.R. 131/1986) per tutte le cessioni di fabbricato o porzione di fabbricato "escluse quelle effettuate, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito anche tramite imprese appaltatrici gli interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettera c),d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457".

La norma allargava enormemente la sfera di applicazione dell'esenzione che, precedentemente, era invece limitata alle cessioni di unità abitative effettuate da soggetti diver-

se da imprese costruttrici (o esecutrici delle opere edilizie di cui all'art. 31 lett. c), d) ed e) L. 457/1978) o da imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di fabbricati.

Sono note le forti critiche che tali modifiche avevano suscitato per le pesantissime conseguenze che sarebbero venute a determinarsi per le società immobiliari e di leasing, soprattutto in considerazione della previsione di gettito, rivelatasi ad avviso degli esperti assai più alta di quella originariamente stimata dallo stesso Governo.

La legge di conversione del decreto (n. 248 del 4 agosto 2006) è pertanto tornata in parte sui propri passi, restringendo l'ipotesi di esenzione ad una fattispecie più vicina a quella originaria.

Si è infatti tornati ad una distinzione in base alla natura (abitativa o strumentale) dell'immobile disciplinando le due fattispecie rispettivamente nei due nuovi commi 8 bis e 8 ter dell'art. 10, primo comma, D.P.R. 633/1972, così come risultanti dal nuovo art. 35, comma 8, della legge in esame.

Il comma 8 ter disciplina dunque i cd. fabbricati strumentali per natura e cioè "che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni", disponendo per gli stessi l'esenzione da IVA a meno che:

a) la cessione sia effettuata dal costruttore o dall'esecutore della ristrutturazione nei quattro anni dall'ultimazione dei lavori;

b) la cessione avvenga nei confronti di soggetti IVA che svolgono attività che consente una detrazione IVA pari o inferiore al 25% (ad esempio un professionista esercente attività sanitaria, una società bancaria o assicurativa ecc.);

c) il cessionario non agisca nell'esercizio di impresa, arti o professioni (costituendo pertanto il cd. consumatore fiscale);

d) il cedente non manifesti nell'atto l'opzione per l'imponibilità.

### **La nozione di immobile strumentale per natura**

La delimitazione della fattispecie cui risulta applicabile la disciplina di cui sopra è stata fissata in una risoluzione ministeriale (3 febbraio 1989 n. 3/330), la quale, pur riferita al settore delle imposte dirette, è stata costantemente richiamata nei successivi interventi in materia dall'amministratore finanziaria e così, da ultima, nella circolare emanata subito dopo la conversione in legge del decreto Visco-Bersani (Circ. 4 agosto 2006 n. 27/E); talchè

i principi ivi affermati, che non risultano essere stati oggetto di confutazione in dottrina e giurisprudenza, appaiono costituire ius receptum.

Orbene, in tale risoluzione si accoglie un criterio rigorosamente formale della nozione di immobile strumentale per natura, riferendosi al fine della individuazione dello stesso al mero dato catastale ed asserendo quindi che debbono considerarsi tali gli immobili di categoria catastale B, C, D ed E, nonché A/10 a condizione che la destinazione ad ufficio sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria.

Tale nozione formale di immobile strumentale per natura, ancorchè sicuramente poco sofisticata e molto empirica, risulta molto utile per la certezza giuridica e la facilità interpretativa della fattispecie che dalla stessa discende, aiutandoci, ad esempio, ancor più di quanto avvenga nel settore degli immobili ad uso abitativo, a risolvere i dubbi sulle modalità di tassazione dei fabbricati non ultimati (per la nozione di fabbricato non ultimato v. Circ. 1.3.2007 n. 12, par. 10). Invero, posto che questi ultimi non possono essere oggetto di accatastamento definitivo, gli stessi sono per definizione esclusi dal regime di cui al comma 8 ter e quindi sempre imponibili IVA (esclude in termini ancor più generali l'applicabilità dell'esenzione di cui ai commi 8 bis ed 8 ter per i fabbricati non ultimati la predetta Circ. 1.3.2007 n. 12, par. 11).

Problematiche particolari sorgono al riguardo per la categoria C, in particolare per gli immobili di categoria C/2, C/6 e C/7, spesso oggetto di contrattazione quali pertinenze di un bene principale.

Dopo un primo periodo di incertezze la stessa Amministrazione finanziaria ha accolto il principio in base al quale in tale ipotesi la pertinenza, ancorchè oggettivamente strumentale, segue il regime del bene principale (v. Circ. n. 12 1 marzo 2007 par. 2). Pertanto se il bene principale, per fare uno degli esempi più ricorrenti, è un'abitazione, il regime applicabile ai fini IVA è quello del comma 8 bis e non già quello dell'8 ter ed inoltre, ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, si avrà la tassazione in misura fissa se la vendita è effettuata nei quattro anni dalla costruzione e, in caso contrario, non si determinerà comunque l'aumento di aliquote previsto dal decreto Visco-Bersani (art. 1 bis tariffa Dlgs. 347/1990).

Ciò vale non solo nel caso più semplice nel quale la pertinenza sia acquistata unitamente al bene principale, ma anche in quello, più delicato, nel quale l'acquisto della pertinenza sia successivo. Con l'avvertenza che sarà qui opportuno, se non addirittura necessa-

rio, evidenziare nell'atto la volontà di destinare il box o la cantina a servizio dell'unità abitativa ai sensi dell'art. 817 c.c. (v. Circ. 12/2007 sopra citata).

Da notare ancora che la nozione di pertinenza (come anche in tema di normativa prezzo-valore) va desunta dalla normativa civilistica (art. 817 c.c.) e non già da norme fiscali che ad altri fini disciplinano le pertinenze (ad esempio in materia di agevolazioni prima casa). Pertanto tale regime concernente gli immobili pertinenziali risulta applicabile, contrariamente a quanto avviene per le agevolazioni "prima casa", anche a più immobili della medesima categoria catastale e, in ipotesi e purchè sia sussistente il rapporto di pertinenzialità, anche ad immobili di altre categorie catastali rientranti nella nozione di strumentalità per natura sopra delineata

Non sembra, con riferimento alla nozione di strumentalità, di potersi spingere oltre, fino a sostenere che debba al riguardo tenersi conto non della sola oggettività del bene, ma anche di profili soggettivi riguardanti il cedente. Non appare dunque condivisibile la tesi in base alla quale, se per il cedente l'immobile ceduto costituisce "bene merce", la disciplina del comma 8 ter non si renda applicabile, ancorchè si rientri nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10.

Trattasi in ogni caso di orientamento sicuramente in contrasto con la posizione ministeriale e come tale molto rischioso a fini operativi.

Altra questione è quella del momento in cui va valutata la strumentalità dell'immobile; ciò in specie in caso di mutamento di destinazione. La problematica è stata affrontata, seppur incidentalmente, nella recente Ris. 21.2.2008 n. 58/E, con la quale è stato chiarito che ha rilevanza la situazione dell'immobile al momento della cessione e non del precedente acquisto (nella fattispecie trattavasi di fabbricato ad uso albergo oggetto di interventi di ristrutturazione, successivamente frazionato senza opere in unità abitative da cedersi entro quattro anni dalla ristrutturazione; l'Agenzia ha ritenuto al riguardo applicabile la soggezione ad IVA ex art. 8 bis).

### **Il regime fiscale delle cessioni degli immobili strumentali per natura**

Se dunque si è in presenza di un immobile strumentale per natura come sopra individuato e purchè, ovviamente, si tratti di operazioni rilevanti ai fini IVA, ricorrendone il requisito soggettivo di cui agli artt. 4 e 5 del D.P.R. 633/1972, si applicherà il regime di esenzione (salvo le deroghe delle lettere a), b), c) e d) del comma 8 ter) e pertanto l'atto di

cessione dovrebbe scontare, in base al principio di alternatività di cui all'art. 40 D.P.R. 131/1986, l'imposta di registro proporzionale.

Al contrario, poiché il legislatore non ha modificato il primo comma del suddetto art. 40, norma che assimila le operazioni esenti alle operazioni imponibili (cui è applicabile la sola imposta fissa), con la (sola) esclusione delle operazioni di cui all'art. 10 commi 8, 8 bis e 27 quinquies, le operazioni esenti di cui al suddetto comma 8 ter permangono ricomprese nella assimilazione alle operazioni imponibili operate dall'art. 40, primo comma; talchè risulterà applicabile a tali operazioni, ancorchè esenti, la sola imposta di registro fissa e non proporzionale.

Ciò non deve in realtà stupire, in quanto il rigoroso principio di alternatività sancito dal suddetto art. 40 ha via via subito nel tempo ampie deroghe. Talchè, proprio nel settore degli immobili strumentali per natura oggetto di trattazione, assistiamo da un lato al fenomeno sopra evidenziato in cui operazioni esenti da IVA non scontano l'imposta di registro proporzionale, dall'altro a quello per certi versi opposto in cui operazioni imponibili IVA scontano le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, ed addirittura rafforzata (artt. 10 e 1 bis, tariffa, Dlgs. 347/1990).

Si ricorda al riguardo che l'aliquota delle imposte ipotecarie e catastali è ridotta a metà (a partire dal 1 ottobre 2006) per le operazioni in cui siano parte fondi immobiliari di cui all'art. 37 del Dlgs. 58/1998 e art. 14 bis legge 86/1994 ovvero società di leasing, banche ed intermediari finanziari di cui agli artt. 106 e 107 Dlgs. 385/1993 "limitatamente all'acquisto e al riscatto di beni da concedere o concessi in locazione finanziaria".

### **Gli immobili oggetto di ristrutturazione**

Con riferimento a tali cessioni, che come abbiamo visto comportano una deroga all'esenzione IVA ove l'alienazione dell'immobile strumentale avvenga entro quattro anni dall'esecuzione delle relative opere, si pone in primo luogo il problema di cosa debba intendersi per ristrutturazione.

Posto che la stessa norma individua gli interventi a tal fine rilevanti, facendo riferimento all'art. 31 lett. c), d) ed e) della legge 457/1978, la Circ. 1.3.2007 n. 12 (par. 11) ha chiarito che, ancorchè l'esecuzione dei lavori possa essere anche parziale, non è peraltro sufficiente la richiesta od il rilascio delle autorizzazioni amministrative, ma occorre che sia stato dato inizio al cantiere (il che verrà normalmente formalizzato con la dichiarazione di inizio lavori).

La norma precisa ancora che i lavori possono essere eseguiti anche a mezzo di ditte appaltatrici, ma dalla lettera della stessa sembra che sia necessario (ai fini della deroga all'esenzione e quindi dell'imponibilità) che l'esecuzione delle opere sia stata eseguita (anche a mezzo appalto) dal cedente.

Pertanto, in caso di acquisto di immobile che è già stato oggetto di ristrutturazione da parte del cedente, la successiva rivendita nei quattro anni senza che sia eseguito alcun ulteriore intervento non appare rientrare nella deroga all'esenzione di cui alla lett. b) del comma 8 ter.

### **L'opzione per l'imponibilità**

Costituisce certamente la novità più dirompente della normativa in oggetto, posto che l'imponibilità non discende, come è di norma, dal ricorrere della fattispecie legale, ma da una scelta del cedente.

Non può infatti dubitarsi che il diritto di opzione compete al cedente, il quale normalmente ha interesse ad esercitarlo per non perdere la detraibilità (pro-quota) dell'IVA sugli acquisti. Peraltro anche il cessionario ha un interesse al riguardo, ancorchè sia soggetto al diritto potestativo del cedente, in quanto dalla scelta di quest'ultimo dipende l'ammontare dell'onere finanziario cui rimarrà esposto.

Può quindi essere opportuno già in sede di contratto preliminare disciplinare l'opzione con clausole che, pur non vincolando il cedente nei confronti del fisco, possono in caso di inadempimento comportare una responsabilità contrattuale nei confronti del cessionario.

La norma prevede poi che l'opzione debba essere "espressamente manifestata" nell'atto di cessione. Ci si è al riguardo posti il quesito se l'esercizio od il mancato esercizio dell'opzione possa essere oggetto di rettifica o integrazione mediante atto successivo.

Al riguardo, nonostante l'apertura recentemente manifestata dall'amministrazione finanziaria in ordine alla possibilità di integrare dichiarazioni fiscali non rese in atto (v. Circ. 12 agosto 2005 n. 38/E in tema di agevolazioni "prima casa"), si è data risposta tendenzialmente negativa, argomentando dalle conseguenze (reputate difficilmente reversibili) che l'esercizio dell'opzione determina per il cessionario, specie dopo l'entrata in vigore con riferimento alla fattispecie in oggetto del regime del "reverse-charge".

Peraltro, nonostante la sicura rilevanza di tali perplessità, può forse ipotizzarsi anche in tale sede un possibile spazio per la rettifica o l'integrazione di menzioni omesse od er-

ronee, sulla base del principio, sempre più recepito anche in giurisprudenza, della rettificabilità di ogni dichiarazione fiscale fintanto che non vi siano determinate preclusioni o decadenze che rendano immodificabile il rapporto d'imposta.

Orbene, la norma che in tale sede sembra avere al riguardo rilevanza è l'art. 26, terzo comma, del D.P.R. 633/1972 ai sensi del quale la rettifica di operazioni già registrate conseguente (in base al precedente secondo comma) a "nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili" non può essere effettuata decorso un anno dalla relativa effettuazione qualora tali eventi "si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti".

Infatti, da un lato il riferimento del secondo comma a circostanze "simili" che rendono ammissibile la rettifica induce a ritenerla ipotizzabile anche in ordine alla fattispecie in esame; dall'altro, pur risultando l'opzione, come sopra detto, un diritto potestativo del cedente, una modifica della stessa successiva all'atto traslativo presuppone senz'altro un "sopravvenuto accordo tra le parti", che rende operativo il limite annuale previsto dal terzo comma della norma.

E' infine da ricordare, quanto al tema in esame, come il ministero nella più volte ricordata Circ. 27/E del 2006 abbia giustamente precisato che l'opzione non è esercitabile nei casi in cui (lett. a), b) e c) del comma 8 ter) l'operazione è imponibile IVA non per volontà del cedente ma per scelta del legislatore. Più precisamente, un'eventuale opzione esercitata nell'atto traslativo non sortirebbe alcun effetto diverso da quello già sancito dalla legge e, come tale, risulterebbe del tutto inutile.

### **Il reverse charge**

Strettamente collegata all'opzione per l'imponibilità è la disciplina del "reverse charge" (o inversione contabile).

Tale istituto, introdotto nel 2000 con l'aggiunta di un ultimo comma all'art. 17 del D.P.R. 633/1972 e finalizzato ad arginare frequenti evasioni e frodi in materia di IVA, consiste, come è noto, nello spostamento della soggettività passiva in capo al cessionario, il quale è tenuto ad integrare la fattura, emessa dal cedente senza esposizione dell'IVA, con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta e con conseguente annotazione della fattura stessa sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite (talchè l'operazione permane neutra per il cessionario).

Ovviamente ciò si rende applicabile solo nel caso in cui il cessionario sia a sua volta soggetto passivo IVA nel territorio dello Stato e non consumatore finale.

La legge finanziaria per il 2007 (296/2006) modificò una prima volta l'art. 17, consentendo che con decreto ministeriale l'istituto potesse essere esteso ad ulteriori fattispecie. A seguito di tale modifica fu emanato il D.M. 25 maggio 2007 che rese applicabile il reverse charge, con decorrenza dal 1 ottobre 2007, alle cessioni per le quali si fosse optato per l'imponibilità, ai sensi dell'art. 10, comma 8 ter, lett. d).

Da ultimo la finanziaria per il 2008 (legge 244/2007) ha nuovamente innovato l'art. 17, da un lato inserendo la predetta fattispecie applicativa del reverse charge nel corpo della norma (comma 6), dall'altro estendendolo altresì (con effetti dal 1 marzo 2008), alle cessioni di cui alla lett. b) del comma 8 ter (nelle quali, come si ricorderà, il cessionario è soggetto IVA che usufruisce di una detraibilità d'imposta pari od inferiore al 25%).

A seguito di quest'ultima novità normativa si è posto il dubbio di quale sia il regime applicabile in caso di concorso tra le due fattispecie individuate dalle lettere a) e b) del comma 8 ter, ovvero quando si tratti di cessione di immobile strumentale per natura costituito o ristrutturato da meno di quattro anni a favore di cessionario con percentuale di detrazione IVA ridotta. Al riguardo si è correttamente ritenuto che non debba risolversi la questione in base al criterio di specialità, che farebbe probabilmente prevalere la lett. b) e, di conseguenza, l'operatività del reverse charge, in quanto la disciplina della lett. a) appare quella naturaliter applicabile a qualsiasi cessione infraquadriennale di immobili nuovi o ristrutturati, a prescindere dalla qualità del cessionario.

Da rilevare infine, per quanto concerne le problematiche di più specifica rilevanza notarile, che la normativa in esame non richiede, a differenza di quanto visto in tema di opzione per l'imponibilità, alcuna specifica menzione nell'atto traslativo. Val quanto dire che il reverse charge si renderà applicabile per il semplice fatto che ricorra la fattispecie legale individuata dalla norma sopra citata, senza che nulla possano a ciò aggiungere specifiche clausole inserite del contratto.

Ciò non toglie, ovviamente, che costituirà buona regola operativa per il redattore dello stesso, e quindi per il notaio, far emergere con chiarezza che si ricade nelle ipotesi di legge (lett. b) e d) del comma 8 ter) che rendono applicabile l'istituto, al fine di orientare sia il corretto comportamento fiscale delle parti sia l'applicazione dell'imposta in fase di controllo da parte degli uffici finanziari.

### **Le menzioni nell'atto notarile**

Quanto sopra da ultimo esposto con riferimento al reverse charge rende palese il nostro pensiero in ordine alla delicata questione della obbligatorietà di talune menzioni fiscali nell'ambito dell'atto notarile.

Si rinvencono invero di frequente, nell'ambito di circolari esplicative ed interpretative emanate dall'amministrazione finanziaria, affermazioni che tendono a considerare obbligatorie menzioni non previste dalla legge.

Ciò si è verificato anche nella materia in esame, con riferimento alla quale la Circ. 27/E del 2006 ha reputato obbligatorie menzioni concernenti la ricorrenza delle ipotesi di cui alle lettere b) e c) del comma 8 ter (cessionario con detrazione IVA limitata o consumatore finale).

Tali orientamenti sono a nostro avviso totalmente infondati in quanto, ove ricorra la fattispecie legale, del che il contribuente potrà dar prova con ogni mezzo e quindi anche con documentazione estranea all'atto, la relativa disciplina si rende applicabile a prescindere da qualsiasi menzione contenuta nel rogito. Ed anzi, per quello che concerne specificamente la lett. c) della norma, la circostanza che nulla si dica nel contratto in ordine alla qualità in cui interviene il cessionario dovrà semmai far presumere che lo stesso stipuli in qualità di privato (id est consumatore finale) e non già di imprenditore o professionista.

Naturalmente, come sopra evidenziato in tema di reverse charge, costituirà buona regola operativa per il professionista che redige l'atto chiarire nel miglior modo la situazione fattuale cui si renderà applicabile la disciplina di legge, anche al fine di evitare problematiche e fastidi alle parti; ma in nessun caso potrà ritenersi che da omissioni o carenze sul punto possa derivare per le parti stesse la decadenza e quindi la mancata applicazione di quanto previsto dalla legge in ordine a quella determinata fattispecie.

### **La solidarietà del cessionario nel pagamento dell'IVA**

Ancorchè non concernente i soli immobili strumentali, è apparso opportuno affrontare in questa sede la tematica in oggetto sia in quanto sempre collegata alla disciplina IVA delle cessioni immobiliari, sia perché anche in tal caso (come sopra visto per il reverse charge) l'ultima finanziaria ha introdotto rilevanti novità.

Infatti l'art. 60 bis del D.P.R. 633/1972, intitolato "Solidarietà nel pagamento dell'imposta", prevedeva il coinvolgimento nell'obbligazione tributaria del cessionario solo nel

caso in cui fosse “soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto” e pertanto solo nel caso in cui lo stesso operasse nell’esercizio di imprese, arti o professioni.

La legge 244/2007 ha invece introdotto nella norma il comma 3 bis, ai sensi del quale il cessionario, ancorchè non soggetto IVA, risponde in solido con il cedente “per il pagamento dell’imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione”. Si è pertanto con ciò ampliato enormemente la sfera di applicabilità della norma, solo che si pensi che la stessa si applica a tutte le cessioni di nuove abitazioni effettuate da costruttori.

Al riguardo la problematica che si pone è duplice. Da un lato ci si è posti il quesito se la normativa si renda applicabile solo nel caso in cui l’amministrazione finanziaria proceda ad accertamento sulla base di elementi probatori che evidenzino una occultazione di corrispettivo, ovvero altresì ove si sia proceduto sulla base dell’individuazione di un “valore normale” dell’immobile superiore al prezzo dichiarato, ai sensi dell’art. 35, commi 2 e 4, del più volte citato decreto Visco-Bersani.

La soluzione alla quale i primi contributi dottrinali sono giunti tende ad escludere l’operatività della norma in quest’ultimo caso; tale soluzione appare a nostro avviso sicuramente da condividere ed è avvalorata, oltre che dalle argomentazioni addotte dalla dottrina in esame, dalla circostanza che, nell’ambito della norma in esame, strettamente collegata alla solidarietà è la possibilità per il cessionario di regolarizzare l’operazione mediante pagamento della maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell’atto.

Orbene, ciò appare coerente solo con la fattispecie in cui l’avente causa sia conscio, in quanto partecipe, di un occultamento di corrispettivo, non potendosi al contrario pensare che per l’acquirente sia plausibile regolarizzare l’operazione sulla base di un ipotetico maggior valore venale che l’ufficio dovesse successivamente attribuire al bene, sulla base di criteri introdotti dall’art. 35 del D.L. 223/2006. E’ infatti evidente che da un lato tale maggior valore non è a priori conoscibile dal cessionario, dall’altro che una siffatta applicazione della norma verrebbe con probabilità a costituire un corollario della trasformazione del valore normale in vera e propria base imponibile dell’imposta, in contrasto con i principi comunitari più volte riaffermati dalla Corte di Giustizia.

Il secondo ordine di problemi che introduce il comma 3 bis si ricollega alla correlata disciplina in tema di privilegio fiscale. Dispone infatti al riguardo l’art. 2772, 2 c., c.c. che i crediti dello Stato in materia di IVA “hanno privilegio, in caso di responsabilità solidale del cessionario, sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione”.

La sussistenza del privilegio costituisce, come è noto, un fattore di difficoltà ed incertezza nella successiva circolazione dell'immobile. Ciò nel caso di specie è particolarmente rilevante in quanto, da un lato, non può venire in soccorso il principio sancito dal successivo quarto comma dell'art. 2772, in base al quale il privilegio non può essere esercitato in pregiudizio dei diritti che i terzi hanno anteriormente acquistato sugli immobili, dal momento che, nascendo unitamente al credito quale suo accessorio, il privilegio è sempre anteriore al diritto del terzo subacquirente dell'immobile; dall'altro, non è in questo caso previsto, contrariamente a quanto avviene per altre imposte indirette (quali registro e successioni), un limite temporale alla relativa esercitabilità.

Pertanto l'unica circostanza che renda certa l'insussistenza del vincolo sul bene sarà costituita dalla decadenza dell'amministrazione dal potere di accertamento ai sensi dell'art. 57 D.P.R. 633/1972; circostanza peraltro non facilmente controllabile dal notaio rogante anche in considerazione delle frequenti sospensioni di termini di decadenza accordate da parte del legislatore all'amministrazione in occasione di eventi peculiari. Con la correlata difficoltà operativa di congegnare strumenti di garanzia per l'acquirente quali depositi cauzionali trattenuti dal pubblico ufficiale rogante, frequenti invece in ipotesi similari.

*Simone Ghinassi*

#### NOTA BIBLIOGRAFICA

Sulla nozione di immobile strumentale in materia di imposte dirette rimane fondamentale, anche per la minuziosa ricostruzione storica della normativa, l'opera di F.MOSCHETTI, La tassazione degli immobili strumentali per l'esercizio di imprese commerciali in materia di imposte sui redditi, in *Imp.dir.ed. ed IVA*, 1978, I, 49 ss.

Più di recente, con riferimento al vigente T.U.I.R., cfr. F.MOSCHETTI, I beni relativi all'impresa, in AA.VV. Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico, Padova, 1988, 615 ss; A.CICOGNANI, Beni strumentali (dir.trib.), in *Enc.giur.*, V, Roma, 1988, 1.

In generale, sulla nuova disciplina degli immobili strumentali per natura contenuta nel decreto Visco-Bersani cfr. D.MONTEMURNO, Il nuovo regime dell'imposizione immobiliare nel campo delle imposte indirette sugli affari, in "il fisco" n. 35/2006; E.ZANETTI, La disciplina ai fini delle imposte indirette delle cessioni di immobili effettuate nell'esercizio di impresa, in "il fisco" n. 3/2008; L.BELLINI-N.FORTE-A.LOMONACO, Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA, in *Studi e materiali C.N.N.*, 2007, 1147 ss.

Sulla nozione di immobile strumentale per natura, oltre ai testi sopra citati, cfr. N.FORTE, Il regime IVA della cessione degli immobili e delle locazioni dopo il D.L. 223/2006, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Quaderni della fondazione italiana per il Notariato, 2006, 125 ss., il quale propone una accezione parzialmente diversa da quella recepita dall'amministrazione finanziaria.

Sulle deroghe al principio di alternatività scaturenti dal decreto Visco-Bersani cfr. M.BASILAVECCHIA, *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra IVA e imposte sui trasferimenti della ricchezza*, in *Novità e pro-*

blemi cit., 101 ss. Sull'opzione per l'imponibilità e la relativa rettificabilità cfr. N.FORTE, op.cit., 125 e M.BASILAVECCHIA, Atto integrativo ed atto di rettifica, in Studi e materiali C.N.N., 2/2008, 561 ss.

In generale, sul principio di rettificabilità delle dichiarazioni fiscali cfr. BAGGIO, La posizione delle Sezioni Unite sull'emendabilità della dichiarazione tributaria, in Riv.dir.trib. 2003, I, 91 ss.

Sul reverse charge, oltre ai testi generali sopra citati, cfr. N.FORTE, La cessione degli immobili strumentali: la legge finanziaria del 2008 estende l'applicazione del "reverse charge", in Studi e materiali C.N.N., 1/2008, 159 ss.

Sui limiti di operatività della solidarietà del cessionario nel pagamento dell'IVA cfr. N.FORTE, Cessioni di immobili: la solidarietà dell'acquirente nel pagamento dell'IVA, in Studi e materiali C.N.N. 1/2008, 153 ss.

# La Tassazione del Contratto Preliminare

*Notaio Giancarlo Lo Schiavo*

## INDICE

### **PUNTO 1) La costante difficoltà del sistema tributario a recepire la variegata dinamica della sequenza preliminare-definitivo**

- equiparazione della promessa di compravendita alla vendita (art. 5 Tariffa allegata al T.U. 30/12/23 n. 3269)
- Cassazione (anteriore al Testo Unico): applicabilità ai soli atti che sotto "il titolo o la forma apparente" di preliminari fossero vere e proprie vendite definitive
- acquiescenza dell'amministrazione finanziaria al suddetto indirizzo interpretativo
- T.U. (131/86) e nuova formulazione diretta: Art. 10 Tariffa parte I.

### **PUNTO 2) Le possibili ipotesi nella sequenza preliminare-definitivo**

- le minute o puntuazioni
- il contratto preparatorio
- il preliminare di preliminare (o preliminare aperto)
- il preliminare unilaterale (con o senza premio)
- l'opzione
- il preliminare ad effetti anticipati
- il contratto di vendita nella quale il trasferimento viene condizionato al pagamento del prezzo

### **PUNTO 3) La definizione del preliminare**

### **PUNTO 4) L'obbligo di registrazione del preliminare (D.P.R. 131/86)**

- Art. 5, primo comma
- Art. 10 tariffa parte I
- Art. 1 tariffa parte II
- Art. 5, secondo comma (per l'iva)

### **PUNTO 5) La tassazione del preliminare (imposta di registro)**

- imposta fissa (Art. 10 T.U.)
- imposta proporzionale per:
- caparra confirmatoria (0,50% art. 6 T.U.)

- acconti sul prezzo, anche posteriori alla stipula (3% art. 9 T.), salvo iva (art. 6, comma 4, dpr 633/72)
- clausola penale (3% art. 9 T.U.; ma con applicazione dell'art. 27)
- caparra penitenziale (3% art. 9 T.U., o 0,50% art. 6 T.U.); ma con applicazione dell'art. 27 T.U.
- depositi cauzionali (0,50% art. 6 T.U.)

#### **PUNTO 6) La tassazione del preliminare (iva)**

- nessuna rilevanza (art. 6 dpr 633/72) se mancante di acconti, ed anche con pattuizione di caparra confirmatoria
- imponibile iva se con pagamento di acconti (art. 6, comma 4, dpr 633/72), anche con aliquota ridotta (ad esempio 4% I casa)

#### **PUNTO 7) Le conseguenze fiscali dalla mancata stipula del contratto definitivo**

- non sono ripetibili l'imposta fissa per il preliminare e l'imposta proporzionale relativa alla caparra confirmatoria (Circolare Min. Finanze n. 37/1986)
- l'imposta versata per gli acconti deve essere rimborsata (Cassazione n. 14028/07), anche nell'ipotesi di preliminare nullo per causa imputabile alle parti (art. 38 dpr 131/86)

#### **PUNTO 8) Le conseguenze fiscali della stipula del contratto definitivo**

- caparra confirmatoria:
 

non soggetta ad iva: imputazione dell'imposta pagata	all'imposta principale
soggetta ad iva in quanto imputata ad acconto sul zione o diritto al rimborso	prezzo: doppia imposi-
- acconti:
 

non soggetti ad iva: imputazione dell'imposta pagata	all'imposta principale
per il definitivo	
soggetti ad iva: nessuna imposta pagata al preliminare	

#### **PUNTO 9) Prezzo-valore e credito di imposta "prima casa" nella sequenza tributaria preliminare-definitivo**

#### **PUNTO 10) Il contratto preliminare per persona da nominare**

- effetto giuridico della nomina
- effetto fiscale della nomina (art. 32 dpr 131/86):
- nessuna interferenza se conforme al modello normativo
- applicazione dell'"imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione" nei casi difformi da detto modello

Il termine per la nomina:

- aspetti giuridici
  - aspetti fiscali
- Incidenza della nomina sulla tassazione di acconti e caparre
- La problematica in campo iva e le soluzioni possibili:
- la doppia imposizione
  - la mancata detrazione totale
  - l'applicabilità della procedura di variazione (art. 26 dpr 633/72)

### **PUNTO 11) La cessione del contratto preliminare**

- l'effetto giuridico
- l'effetto fiscale (Art. 31 dpr 131/86):
- tassazione fissa (come preliminare) con imposta pro                      porzionale (3%) se presenta cor-  
rispettivo;
- ai fini iva sostituzione non retroattiva

### **- PUNTO 1 -**

Come è stato giustamente sottolineato da Mazzù: "il nostro legislatore - con buona dose di opportunismo - ricorre all'uso differenziato delle categorie giuridiche nella qualificazione del medesimo fatto: esso viene ricostruito in un senso, quando vi è in gioco la regola della perfezione ed efficacia dell'atto nei rapporti tra i contraenti, indipendentemente dalla sua natura e valenza patrimoniale; in altro senso, con riguardo alla sola rilevanza, quando subentra l'interesse erariale alla percezione delle imposte.

Se si analizza la evoluzione normativa in materia di contratto preliminare si possono evidenziare le seguenti fasi:

- equiparazione della promessa di compravendita alla vendita (art. 5 Tariffa allegata al T.U. 30/12/23 n. 3269);
- indirizzo consolidato della Cassazione (anteriore al nuovo Testo Unico): applicabilità della suddetta norma ai soli atti che sotto "il titolo o la forma apparente" di preliminari fossero vere e proprie vendite definitive;
- acquiescenza da parte dell'amministrazione finanziaria al suddetto indirizzo interpretativo;
- nuovo T.U. (131/86) e formulazione diretta in materia di preliminare: Art. 10 Tariffa parte I.

La collocazione della norma è significativa in quanto successiva all'articolo 9 che regolamentando "atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale", svolge una funzione di carattere residuale.

**- PUNTO 2 -**

**- le minute o puntazioni**

"Queste sono infatti documenti, ai quali le parti o i loro rappresentanti appongono di regola soltanto le rispettive sigle, la cui funzione è soltanto storica e probatoria in quanto è rivolta a documentare gli approdi parziali e provvisori delle trattative, l'intesa raggiunta dalle parti su alcuni punti specifici e a rinviare senza effetto vincolante la conclusione del contratto al momento in cui sarà stato raggiunto l'accordo su tutti i punti in discussione." (Bozzi)

**- il contratto preparatorio**

Non si differenzia sostanzialmente dalla minuta se non per una maggiore organicità.

Un esempio potrebbe essere rappresentato dalla c.d. "Scrittura privata non autenticata di natura negoziale".

Art. 1 comma 46 L. 296/2006 (finanziaria 2007)

**- il preliminare di preliminare (o preliminare aperto)**

Contratto dal quale non deriva direttamente l'obbligo di concludere il definitivo, ma solo quello di stipulare un ulteriore contratto dal quale deriverà l'obbligo del definitivo.

"Sul rilievo che il secondo contratto avrebbe un contenuto più completo che offre alle parti un controllo della situazione giuridica maggiormente approfondito, si è introdotta la distinzione tra preliminare aperto, il primo della sequenza, che contenendo soltanto gli elementi essenziali della futura vendita e non essendo passibile di esecuzione in forma specifica, sarebbe sprovvisto di una piena efficacia; e preliminare chiuso o formale che si configurerebbe invece come ordinario contratto preliminare." (Bozzi)

**- il preliminare unilaterale (con o senza premio)**

Produce l'autonoma imponibilità dell'eventuale premio.

E' discussa in dottrina la configurabilità del contratto preliminare unilaterale anche per i complessi rapporti con le figure della proposta irrevocabile e dell'opzione.

**- l'opzione**

Anche questa figura può inserirsi nella dinamica preliminare-definitivo con connotati peculiari.

"Il *proprium* del meccanismo opzionale consiste nella sua articolazione in due fasi distinte temporalmente ma coordinate e unitarie sotto il profilo teleologico: nella prima, conseguente alla conclusione del patto di opzione, è riconosciuto alla parte avvantaggiata il diritto potestativo di scelta in ordine alla conclusione del contratto finale di vendita, che è in formazione sussistendone soltanto la proposta irrevocabile, e assoggetta l'altra a subire le iniziative altrui e a rispettare il contenuto dell'accordo definitivo se a questo si perverrà; la seconda fase consiste nell'eventuale esercizio positivo dell'opzione con il quale si perfeziona il contratto di vendita che produce gli effetti suoi propri ed è soggetto ad autonoma regolazione per quanto concerne il regime di eventuali vizi originari o sopravvenuti e quello dei rimedi specificamente apprestati dall'ordinamento in materia contrattuale. Quel che caratterizza l'opzione è in definitiva la biunivocità del vincolo contrattuale che è volto a regolare il rapporto strumentale e a un tempo quello finale il cui contenuto è già stabilito nel patto di opzione. Al pari di altri contratti preparatori che costituiscono fattispecie autonome e, a un tempo, elementi della sequenza volta alla formazione del contratto definitivo, l'opzione esaurisce i suoi effetti nel predeterminare gli elementi del contratto al quale è preordinata agevolandone la formazione con il rendere fissa e immutabile la proposta contrattuale per volere di entrambe le parti, il che assicura il consenso anticipato alla vendita di chi concede l'opzione, e attribuendo all'oblato un potere di decisione unilaterale sulla formazione del futuro contratto senza necessità di ulteriori pattuizioni." (Bozzi)

#### **- il preliminare ad effetti anticipati**

Tale preliminare, "caratterizzato dalla presenza, in una con l'obbligo a contrarre, di clausole con le quali i contraenti si obbligano ad anticipare il pagamento (parziale o integrale) del prezzo pattuito e/o la consegna del bene promesso in vendita al promissario compratore che ne è immesso nel godimento." (Bozzi), non gode di particolare favore da parte dell'Amministrazione finanziaria che tende a considerare tale fattispecie tassabile come il definitivo.

#### **- il contratto di vendita nella quale il trasferimento viene condizionato al pagamento del prezzo**

L'attuale orientamento giurisprudenziale considera ammissibile la deducibilità in condizione del principale adempimento dell'acquirente.

La fattispecie non può rientrare peraltro nell'ambito della tassazione del preliminare.

E' stato opportunamente sottolineato che la classificazione delle fattispecie non è indifferente rispetto al relativo trattamento tributario.

Ciò con particolare riferimento al sopraindicato rapporto tra gli articoli 9 e 10 della Tariffa.

E' stato infatti affermato che "non può comunque ritenersi, come sembrerebbero invece ventilare alcuni dei primi interventi dottrinali sulla normativa in oggetto, che ove possa dimostrarsi che quanto meno talune fattispecie rientranti nel c.d. "preliminare aperto" costituiscano un fenomeno giuridico precontrattuale anteriore al vero e proprio preliminare, le stesse risulterebbero comunque esenti dall'obbligo di registrazione.

Invero tali fattispecie, ove non rientranti nella nozione di preliminare di cui all'art. 10 della tariffa, risulterebbero in ogni caso ricomprese a mio avviso nel precedente art. 9 della tariffa medesima quali atti (formati per iscritto nel territorio dello Stato) "aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale"; norma che pertanto riempirebbe di contenuto sostanziale gli obblighi di registrazione e di pagamento previsti dalla nuova formula degli artt. 10 e 57 T.U. Con la ulteriore conseguenza, non certo favorevole al contribuente, della indetraibilità delle somme pagate con riferimento a tali atti in sede di registrazione di un successivo contratto che ai medesimi faccia seguito e si colleghi. Ciò in quanto tale detraibilità, prevista nella nota all'art. 10 per quanto concerne i preliminari, non è invece contemplata nell'ambito dell'art. 9 della tariffa.

In definitiva, ancorchè nell'ambito della generica e descrittiva nozione di "preliminare-aperto" possano annoverarsi talvolta anche fattispecie precontrattuali rispetto al preliminare, non sembra che consegua da ciò l'esonero dall'obbligo di registrazione di tali negozi ed anzi le conseguenze fiscali possono in tali casi, come sopra evidenziato, essere addirittura deteriori per il contribuente.

Appare pertanto assai rischioso, quanto meno dal punto di vista fiscale, strutturare la modulistica contrattuale dei "preliminari aperti", ovvero delle proposte contrattuali di acquisto di un immobile cui sia destinata a far seguito un atto di accettazione della proposta stessa, secondo modalità che non configurino chiaramente dei contratti preliminari rientranti nell'art. 10 della tariffa parte prima." (Ghinassi).

Si deve infine considerare il disposto dell'articolo 20 del T.U. ove si stabilisce che l'imposta "è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

Norma che consente sempre all'Amministrazione finanziaria, anche attraverso l'accertamento della natura simulatoria del negozio (Cassazione, Sentenza n. 21170 del 6 ago-

sto 2008), di qualificare, in maniera diversa, un contratto che, se pur definito quale preliminare, abbia l'intrinseca struttura del definitivo.

### **- PUNTO 3 -**

"E' questione interpretativa, non priva di profili di problematicità da risolvere in base alle comuni regole di ermeneutica contrattuale, quella di accertamento l'effettivo intento delle parti. Al riguardo la giurisprudenza ha avuto modo di sottolineare che non è decisivo al fine della qualificazione del contratto preliminare nè il nomen iuris attribuito all'atto dai contraenti, "promessa o preliminare di compravendita", nè l'uso di espressioni quali "promette di vendere" e "si impegna ad acquistare" o l'intitolazione dell'atto quale "compromesso", nè, per converso, l'utilizzazione di termini "compratore" e "venditore" se queste espressioni non trovino corrispondenza nella parte dispositiva del contratto; tanto meno è stata ritenuta dirimente per la qualificazione del contratto l'esatta determinazione della cosa e del prezzo, essendo questi requisiti essenziali in entrambe le ipotesi negoziali al pari del pagamento del corrispettivo o della consegna della cosa che sono ritenuti elementi compatibili con il contratto preliminare complesso; nè, infine, è stato ritenuto rilevante il versamento di una caparra confirmatoria la quale, comportando nel caso di inadempimento le conseguenze di cui all'art. 1385 c.c., se costituisce vicenda indicativa della stipula di un preliminare, non è neanche incompatibile tout court con un negozio immediatamente traslativo della proprietà se sia posta a garanzia di ulteriori prestazioni dell'obbligato.

In definitiva, la distinzione tra i due contratti deve risultare a seguito di un'indagine ermeneutica che, al di là delle espressioni utilizzate e del complesso delle clausole contrattuali, accerti se i contraenti abbiano inteso determinare i trasferimento immediato del diritto ovvero affidare questo effetto ad altro, distinto e successivo contratto traslativo, che assumono l'impegno di stipulare." (Bozzi)

### **- PUNTO 4 -**

L'art. 5, primo comma T.U. stabilisce che sono soggetti a registrazione in termine fisso gli atti indicati nella parte prima della tariffa (per il preliminare l'articolo 10) e, in caso d'uso, quelli indicati nella parte seconda (per il preliminare l'articolo 1).

La forma normativamente prevista per il preliminare immobiliare obbliga pertanto alla sua registrazione in termine fisso, anche perchè non riconducibile all'art. 2 parte seconda della tariffa in quanto soggetto all'imposta fissa di Euro 168,00.

Per quanto concerne poi l'interpretazione dell'Art. 5, secondo comma T.U., in ordine alla sua applicabilità ai preliminari stipulati da soggetto passivo iva, si è affermato che "la registrazione in caso d'uso dei preliminari stipulati da soggetti passivi iva per scrittura privata non autenticata residua rispetto ad un numero estremamente ridotto di fattispecie. Si pensi, ad esempio, oltre all'ipotesi del preliminare di cessione di fabbricato non ultimato, al preliminare di cessione di contratto o al preliminare di cessione di area fabbricabile" (Lomonaco-Mastroiacovo).

Ed infatti, come è stato sinteticamente affermato, "deve in definitiva concludersi che le operazioni di cui ai citati n. 8-bis e 8-ter, ancorchè imponibili, siano da considerarsi non soggette ad iva per gli effetti dell'art. 5 stesso; dal che discende che il contratto preliminare in oggetto, quale, come esempio tipico, quello stipulato dal costruttore nei quattro anni dall'ultimazione dei lavori, ove preveda, come di norma avviene, acconti prezzo, debba, contrariamente al passato, essere assoggettati a registrazione in termine fisso e non solo in caso di uso." (Ghinassi).

#### - PUNTO 5 -

La tassazione del preliminare, ai sensi dell'Art. 10 T.U., è con la imposta fissa.

E' prevista, invece, una distinta imposta proporzionale per altre ipotesi negoziali che, se pur contenute nel preliminare, producono effetti giuridici diversi dal preliminare medesimo e, come tali, soggetti ad autonoma tassazione.

La **caparra confirmatoria** (art. 1385 C.C.) con riferimento espresso all'articolo 6 della Tariffa parte I (aliquota dello 0,50%).

La caparra confirmatoria non rientra nel campo di applicazione dell'iva e non può considerarsi anticipazione del prezzo, stante la sua realtà.

Manca pertanto il presupposto oggettivo di cui agli articoli 2 e 3 del dpr 633/72.

E' peraltro abbastanza controversa la qualificazione fiscale della caparra.

Potrebbe essere tassata in virtù della quietanza connessa alla sua natura reale, ovvero giusta una sua caratterizzazione in termini di garanzia.

In quest'ultimo caso però, si dovrebbe sostenere la sua intassabilità, in quanto non prestata a favore di terzi (Cassazione 28 novembre 2000, n. 15276).

Secondo un'ulteriore opinione (Bellini) il rinvio all'articolo 6 della tariffa servirebbe solo per fissare la misura dell'aliquota, in quanto la caparra confirmatoria verrebbe tassata autonomamente, senza alcun riferimento alla quietanza e/o alla garanzia.

Gli **acconti sul prezzo**, anche quelli posteriori alla stipula, con riferimento espresso all'articolo 9 della Tariffa parte I (aliquota del 3%).

Gli acconti sul prezzo, se riguardanti operazioni soggette ad iva, rilevano al momento del pagamento (o della fatturazione), giusta il disposto dell'art. 6, comma 4 del dpr 633/72. Conseguentemente in questo caso vige il principio di alternatività previsto all'art. 40 T.U. e richiamato dalla nota in esame.

La **clausola penale** (art. 1382 C.C.), con riferimento implicito all'articolo 9 della Tariffa parte I (aliquota del 3%) ed all'articolo 43 lettera f T.U..

La clausola penale non rientra nel campo di applicazione dell'Iva.

Stante la natura della clausola, alla stessa si rende applicabile la disciplina prevista dall'art. 27 T.U. in ordine alle obbligazioni sottoposte a condizioni sospensive.

La **caparra penitenziale** (art. 1386 C.C.), con riferimento implicito all'articolo 9 della Tariffa parte I (aliquota al 3%) ovvero, in riferimento alla quietanza, all'art. 6 della Tariffa parte I (aliquota dello 0,50%).

La caparra penitenziale non rientra normalmente nel campo di applicazione dell'Iva (salvo ipotesi a contenuto non pecuniario).

Stante la natura della clausola, ed escluso il riferimento alla quietanza che comporterebbe la tassazione immediata, alla stessa si rende applicabile la disciplina prevista dall'art. 27 T.U. in ordine alle obbligazioni sottoposte a condizione sospensiva.

I **depositi cauzionali**, con riferimento implicito all'art. 6 della Tariffa parte I (aliquota dello 0,50%), solo però se costituiti da un terzo estraneo al rapporto.

Tali depositi non rientrano nel campo di applicazione dell'iva.

In riferimento alle fattispecie appena elencate è necessario sottolineare l'importanza di una conformazione delle stesse quanto più precisa e rigorosa.

In riferimento alla differenza tra caparra confirmatoria ed acconto prezzo l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 197 dell'1/8/2007, ha precisato che "affinchè la somma versata a titolo di caparra confirmatoria rilevi anche come anticipazioni del corrispettivo pattuito, soggetto a iva al momento del pagamento alla controparte, è necessario che le parti attribuiscono espressamente alla predetta somma, in aggiunta alla funzione di liquidazione anticipata del danno da inadempimento, anche quella, rilevante a seguito dell'esecuzione, di anticipazione del corrispettivo.

La previsione nel preliminare del versamento di una somma di denaro "mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e acconto prezzo" (...) attribuisce alla caparra questa ulteriore funzione.

Secondo l'orientamento della Suprema Corte, ove sia dubbia l'effettiva intenzione delle parti, le somme versate anteriormente alla formale stipulazione di un contratto a prestazioni corrispettive (ed in particolare di un contratto di compravendita) devono ritenersi corrisposte a titolo di anticipo (o di acconto) sulla prestazione dovuta in base all'obbligazione principale, e non già a titolo di caparra, non potendosi ritenere che le parti si siano tacitamente assoggettate ad una "pena civile", ravvisabile nella funzione risarcitoria della caparra confirmatoria (Cass. civ. 22 agosto 1977, n. 3833).

#### **- PUNTO 6 -**

Se il contratto preliminare stipulato da soggetto iva non prevede versamenti di acconti, non assume alcuna rilevanza ai fini di detta imposta (art. 6 dpr 633/72), anche in presenza di pattuizione di caparra confirmatoria.

Se viceversa, detti acconti sono convenuti nel preliminare, sono oggetti all'applicazione dell'iva (art. 6, comma 4, dpr 633/72), ed agli stessi può essere applicata anche una aliquota ridotta (ad esempio l'aliquota 4%) prevista per l'acquisto di prima casa di abitazione.

Rimane ferma l'applicazione della imposta fissa per la registrazione.

#### **- PUNTO 7 -**

Nell'ipotesi in cui alla stipula del preliminare non segua quella del definitivo non sono ripetibili l'imposta fissa (per il preliminare) e l'imposta proporzionale (relativa alla caparra confirmatoria). In proposito la circolare Min. Finanze n. 37 del 10 giugno 1986 afferma, in maniera peraltro troppo sintetica, che "nel caso in cui il contratto definitivo non venga posto in essere, le somme riscosse in sede di registrazione del preliminare rimarranno definitivamente acquisite all'Erario.

Per quanto concerne invece l'imposta versata per gli acconti, essa deve essere rimborsata, anche nell'ipotesi di preliminare nullo per causa imputabile alle parti (in questo ultimo caso alle condizioni e con i limiti previsti dall'art. 38 T.U.).

In proposito è intervenuta di recente la Cassazione (Sez. Trib., 15 giugno 2007 n. 14028) che, in considerazione della peculiarità dell'imposta proporzionale sugli acconti

("imposta parzialmente dovuta in relazione ad un atto ancora da stipulare") ha affermato che "nulla sia dovuto al fisco, oltre la tassa fissa gravante sul contratto preliminare in quanto tale, sicchè la somma versata in eccedenza debba essere restituita...In realtà, la disposizione eccezionale prevedente l'anticipazione di imposta, da computare in quella principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo - come recita, infine, la nota aggiunta al citato art. 10 della Tariffa - non può essere estesa dall'interprete al diverso caso in cui la registrazione del contratto definitivo non segua affatto, per mancata stipula di questo. In tal caso, l'imposta parziale, anticipatamente versata, risulta indebitamente trattenuta dal fisco che, perciò, è tenuto alla restituzione in base ad una regola di carattere generale, di cui è traccia evidente nell'art. 77, dpr n. 131/1986.

#### **- PUNTO 8 -**

Se dopo il preliminare si giunge alla stipula del definitivo si possono verificare le seguenti ipotesi:

##### **corresponsione di caparra confirmatoria**

Se l'operazione non rientra nell'ambito iva (anche in ipotesi di imputazione della caparra alla prestazione dovuta ex art. 1385 comma 1 C.C.), l'imposta pagata al momento della registrazione del preliminare (0,50% ex art. 6 T.U.) è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo (Nota art. 10 Tariffa parte I T.U.).

Se, viceversa, l'operazione finisce per rientrare nell'ambito iva al momento del definitivo (soggetto ad iva) con l'imputazione della caparra alla prestazione dovuta (prezzo), non esistono margini per l'imputazione di quanto pagato al momento della registrazione del preliminare, in quanto il definitivo, stante l'applicabilità dell'iva, sconta l'imposta di registro in misura fissa.

Secondo l'orientamento prevalente in dottrina le norme di riferimento non consentirebbero alcuna possibilità di imputazione, nemmeno sotto forma di rimborso.

In proposito si sottolinea però "come ritenere inammissibile il rimborso dell'imposta di registro, specie ove la caparra venga imputata a corrispettivo in sede di un definitivo imponibile agli effetti dell'Iva, contrasti non solo con il principio di alternatività tra le due imposte di cui all'art. 40, dpr n. 131, ma anche con la considerazione unitaria dell'operazione realizzata con la sequenza preliminare-definitivo, considerazione alla base della disciplina fiscale del preliminare e del meccanismo dell'imputazione" (Lomonaco - Mastroiacovo).

### **versamento di acconti**

Se l'operazione è al di fuori dell'ambito di applicazione dell'iva, l'imposta pagata al momento della registrazione del preliminare (3% ex art. 9 T.U.) è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo (Nota Art. 10 Tariffa parte I T.U.).

### **- PUNTO 9 -**

Ulteriori problemi si pongono in sede di tassazione del preliminare in riferimento a due diverse situazioni.

#### **Opzione per l'applicazione del c.d. prezzo-valore**

E' stato puntualmente evidenziato come la normativa prevista per l'imputazione, in sede di registrazione del definitivo, di imposte pagate al momento della registrazione del preliminare, non tenga conto del fatto che, con la richiesta del c.d. prezzo valore (ex articolo unico, comma 497 L. 266/2005) può verificarsi l'ipotesi che l'imposta da versare in sede di definitivo sia inferiore a quella già versata per il preliminare.

"Essendo una tale evenienza in contrasto con il principio, sopra indicato, alla base del suddetto meccanismo dell'imputazione, appare necessario nell'ipotesi in esame interpretare la norma di cui alla nota in modo da evitare che la tassazione di somme, che si atteggia come anticipazione della tassazione del definitivo, comporti invece un'eccedenza di imposta rispetto a quest'ultima, con l'effetto di variare di fatto l'unitario assoggettamento ad imposta di registro dell'operazione preliminare-definitivo, parametrata sull'imposta principale dovuta per il definitivo.

D'altro canto, sembrando evidente come l'imputazione presupponga che l'entità su cui imputare sia maggiore, la nota cit. dovrebbe essere letta intendendo l'imposta principale dovuta per il definitivo come limite massimo alla tassazione dell'operazione unitariamente considerata nella sequenza preliminare-definitivo.

Conseguentemente dovrebbe ritenersi ammissibile il rimborso dell'eccedenza dell'imposta di registro proporzionale pagata in sede di registrazione del preliminare" (Lomonaco - Mastroiacovo).

Più problematico appare invece prospettare l'applicazione del procedimento "prezzo-valore" fin dal momento del preliminare (in tal senso peraltro le autrici citate in precedenza).

### **Credito di imposta prima casa**

Anche in tale ipotesi (art. 7, commi 1 e 2. L.448/1998) potrebbe verificarsi l'incapienza dell'importo da versare al momento della registrazione del definitivo.

La soluzione prospettata è la medesima prevista per il c.d. "prezzo valore".

Pertanto "si dovrebbe ritenere che per evitare una duplicazione di imposta, in caso di incapienza, si possa procedere, mediante istanza di rimborso, per ottenere quanto precedentemente versato, non assumendo di per sè rilievo gli elementi eventuali che abbiano concorso al determinarsi della situazione in concreto.

In altri termini non dovrebbe risultare discriminante il fatto che l'incapienza sia stata determinata dall'opzione del contribuente per il c.d. prezzo valore piuttosto che dall'utilizzo del credito di imposta ex art. 7" (Lomonaco - Mastroiacovo).

### **- PUNTO 10 -**

L'effetto giuridico della nomina, nel contratto per persona da nominare, è delineato dall'art. 1404 C.C..

"Quando la dichiarazione di nomina è stata validamente fatta, la persona nominata acquista i diritti e assume gli obblighi derivanti dal contratto con effetto dal momento in cui questo fu stipulato."

L'effetto fiscale della nomina è delineato dall'art. 32 del T.U.

Se, pertanto, il meccanismo contrattuale si conforma al modello normativo "nel senso cioè che non debba sussistere dubbio alcuno che l'adempimento prescritto dalla legge (nomina e comunicazione del contraente nominato) avvenga in un determinato numero di giorni a partire dalla stipulazione del contratto o a scadenza fissa o in altro modo sicuramente determinato" (Risoluzione Ministero Finanze n. 400649 del 29 aprile 1986), l'unico effetto è l'applicazione dell'imposta in misura fissa per la dichiarazione di nomina.

In ogni altro caso, nonchè quando la dichiarazione di nomina non è conforme alla riserva, è dovuta l'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione.

Se trattasi di preliminare per persona da nominare è dovuta l'imposta in misura fissa.

Poichè, peraltro, la normativa fiscale è alquanto restrittiva rispetto a quella civilistica, introducendo requisiti di forma non presenti nel codice civile ed una disciplina dei termini "che solo apparentemente corrisponde a quella codicistica, visto che, ai sensi dell'art. 32, il termine di tre giorni non pare potere essere derogato" (Tassani), occorre innanzitutto porre in rilievo che la pattuizione in esame deve essere conformata in maniera puntuale.

Se dunque la nomina è relativa ad un preliminare, la conseguenza fiscale è l'applicazione di una ulteriore imposta fissa relativa al preliminare medesimo.

Se, però, la nomina, anche in virtù della ambigua formulazione, può essere riferita non al preliminare bensì al definitivo ne deriva, conseguentemente, l'applicazione dell'imposta proporzionale riferita al definitivo medesimo.

Appare dunque quanto mai opportuno formulare la dichiarazione di nomina in maniera del tutto autonoma rispetto alla sequenza preliminare-definitivo, nel senso cioè che la nomina stessa deve chiaramente riferirsi al preliminare e non al definitivo.

Solo in questo caso è così possibile accedere alla soluzione interpretativa che ritiene applicabile alla dichiarazione di nomina in ogni caso la imposta fissa, se relativa ad un contratto preliminare, in quanto "anche la lettera dell'art. 32, dpr 131/86, disposizione che, per la proprio portata antielusiva dovrebbe peraltro essere applicata in una logica di "stretta interpretazione" individua inequivocabilmente l'imposta da versare sulla dichiarazione di nomina (che non rispetti le condizioni poste) come l'imposta che attiene all'atto in quanto tale.

La conclusione per l'imposizione in misura fissa della dichiarazione di nomina relativa al contratto preliminare, anche quando venga effettuata oltre i termini e senza rispettare le condizioni ulteriori, rispetto a quelle civilistiche, di cui all'art. 32 dpr 131/86, sembra dunque doversi affermare in base ad una interpretazione letterale, teleologica e sistematica della norma." (Tassani).

Si è poi sostenuto che il riferimento all'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione (art. 32 T.U.) non consentirebbe l'applicazione dell'imposta fissa nell'ipotesi di preliminare con caparra e/o acconti prezzo, stante la proporzionalità della relativa imposizione.

Si è in proposito correttamente ribattuto che "nel caso di contratto preliminare che preveda acconti o caparre confirmatorie, infatti, è possibile ritenere che l'imposizione proporzionale di cui all'art. 10 della Tariffa non attenga al contratto preliminare in quanto tale, bensì ad elementi negoziali che risultano autonomi ai fini della tassazione e che assumono rilevanza, ai sensi della norma citata, in funzione della propria portata "anticipatoria" e "prodromica" rispetto al contratto definitivo." (Tassani).

Per quanto concerne poi la problematica della sostituzione del soggetto, nell'ipotesi di versamento di acconti soggetti ad iva, sono state prospettate diverse soluzioni.

La prima prevede sostanzialmente una doppia imposizione ai fini iva: la prima, in sede di preliminare, riguarda esclusivamente l'acconto; la seconda, in sede di definitivo, riguarda l'intero importo del prezzo convenuto.

La seconda prevede una imposizione graduata nel senso cioè che, in sede di preliminare, verrà tassato esclusivamente l'acconto, ed, in sede di definitivo, si tasserà esclusivamente l'importo di prezzo residuo corrispondente cioè alla differenza tra l'intero prezzo convenuto e l'acconto già versato.

Queste due soluzioni, solo apparentemente conformi al dato normativo, producono però conseguenze aberranti.

Nella prima, infatti, si verificherebbe una doppia tassazione della medesima fattispecie, in contrasto con i principi dell'ordinamento tributario.

Nella seconda si produrrebbe un danno palese all'acquirente che potrebbe detrarre esclusivamente l'importo fatturato e non l'intero importo corrisposto.

Per superare le suddette discrasie si è proposta una terza soluzione che corrisponde perfettamente alle previsioni normative ed alle logiche economiche del trasferimento.

Si è affermato infatti "che, per effetto della dichiarazione di nomina, sorga il diritto, in capo al venditore, di attivare la procedura di variazione, relativamente all'imposta addebitata allo stipulante sull'acconto. In questo modo, al momento della conclusione del contratto definitivo, al soggetto nominato acquirente dovrà essere emessa fattura per l'intero importo previsto in contratto." (Tassani)

Soluzione ampiamente condivisibile sulla base dell'applicazione alla fattispecie dell'art. 26, secondo comma, dpr 633/72.

In tal senso inoltre si esprime l'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale Emilia-Romagna del 9 maggio 2002, la quale, dopo aver evidenziato l'esigenza di "individuare, documentalmente e contabilmente" i reali e definitivi soggetti attivi e passivi dell'operazione, ed aver notato che il "riallineamento fiscale dell'operazione" non è solo una esigenza formale, bensì "di natura sostanziale (...) dipendendo dallo stesso sia l'adequata soluzione di eventuali problematiche lato sensu collocabili in fenomeni di doppia imposizione, sia la soluzione dei problemi connessi al regolare esercizio del diritto di detrazione" (Tassani).

Conclude pertanto nel senso sopra indicato (applicazione dell'art. 26, secondo comma, dpr 633/72).

Il riferimento alla suddetta norma consente poi la possibilità di effettuare la variazione anche oltre un anno dall'operazione in quanto alla fattispecie in esame non si applicherebbe il limite previsto nel terzo comma dello stesso articolo.

"L'esercizio della dichiarazione di nomina non configura, infatti, alcun accordo tra le parti originarie del contratto. In questo senso, la riserva di nomina e, dunque, la fonte negoziale degli effetti della dichiarazione di nomina sono da individuarsi nel contratto originario.

Non risulta allora possibile limitare l'applicabilità dell'art. 26, secondo comma, dpr 633/72 al termine di un anno dalla effettuazione dell'operazione." (Tassani).

#### **- PUNTO 11 -**

L'effetto giuridico della cessione è delineato dall'art. 1406 C.C.

"Ciascuna parte può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto con prestazioni corrispettive, se queste non sono state ancora eseguite, purchè l'altra parte vi consenta".

L'effetto fiscale della nomina è delineato dall'art. 31 del T.U., che, peraltro, concerne esclusivamente l'aliquota applicabile.

Per l'individuazione della base imponibile si deve fare riferimento al disposto dell'art. 43, lettera d, T.U. il quale prevede che essa è costituita "dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire.

Alla cessione del preliminare si applica pertanto l'imposta fissa e sul relativo corrispettivo l'imposta proporzionale con l'aliquota del 3% (ex art. 9 Tariffa parte I T.U.).

Per la caparra confirmatoria e per gli acconti prezzo valgono le medesime considerazioni formulate in ordine al contratto per persona da nominare.

Per quanto riguarda infine l'iva, la cessione del contratto può rientrare nel suo ambito con la conseguenza che verrà applicata l'iva sul relativo corrispettivo.

Nella cessione del contratto, stante il suo meccanismo di sostituzione non si possono produrre le problematiche prospettate in tema di contratto per persona da nominare, in quanto non è possibile applicare la procedura di variazione, stante la definitività dei due momenti impositivi.

*Giancarlo Lo Schiavo*

#### **BIBLIOGRAFIA MINIMA**

Mazzù "La funzione del preliminare aperto ed il suo regime giuridico" in "La prassi della contrattazione immobiliare tra attualità e prospettive", Il Sole 24 Ore, 2007

Bozzi "Il contratto preliminare", Utet, 2007

Ghinassi "**Contrattazione preliminare ed obblighi di registrazione**" in "La prassi della contrattazione immobiliare tra attualità e prospettive", Il Sole 24 Ore, 2007

Lomonaco - Mastroiacovo "I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori e la disciplina tributaria del contratto preliminare", in Studi e Materiali, Milano 2/2007

Bellini "Il contratto preliminare di compravendita immobiliare", in Corr. Trib., 1997 (inserto)

Tassani "Osservazioni in merito alla tassazione del contratto preliminare per persona da nominare (nell'imposta di registro e nell'iva)", in Studi e Materiali, Milano 1/2008

Fedele "Trascrizione del contratto preliminare e disciplina tributaria", Riv. not. 1998

Ghinassi "Trascrizione del preliminare. Aspetti fiscali." Studio n. 597 bis Commissione Studi Tributari

# La nuova disciplina delle plusvalenze immobiliari

Novità in tema di accertamento ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e delle imposte indirette

*Professor Francesco Pistolesi*

Le plusvalenze derivanti da cessioni di immobili poste in essere da persone fisiche che non esercitano attività d'impresa e professionali, disciplinate dall'art. 67, co. 1, lett. b), D.P.R. n. 917\1986 (Testo Unico delle Imposte sui

Redditi, d'ora in poi TUIR), soggiacciono ad un regime di tassazione sostitutivo, introdotto dall'art. 1, co. 496, L. n. 266/2005.

In particolare, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 20%.

Il notaio, su richiesta del cedente, provvede all'applicazione ed al versamento dell'imposta sostitutiva, ricevendone la provvista.

Il notaio, poi, è tenuto a comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle cessioni per le quali viene operata la tassazione sostitutiva.

E' impossibile qualificare il notaio come sostituto d'imposta: non potrebbe comunque esercitare la rivalsa *ex art. 64, co. 1, D.P.R. n. 600/1973* poiché non è un debitore del contribuente.

E non è neppure un responsabile d'imposta. Difetta, invero, una previsione normativa in tal senso (indispensabile ai sensi dell'art. 64, co. 3, cit.), che consenta di ravvisare nel notaio un garante del pagamento del tributo altrui. Inoltre, il responsabile è tenuto al pagamento del tributo "insieme" al contribuente, mentre nel caso che ci interessa il versamento dell'imposta sostitutiva è effettuato esclusivamente dal notaio con i mezzi finanziari messi previamente a disposizione dal venditore che ha effettuato l'opzione *ex art. 1, co. 496, cit.*

Il notaio assolve piuttosto le vesti di un mandatario *ex lege* del Fisco, cui compete liquidare il tributo sostitutivo e curarne il versamento avendone ricevuto la provvista. Tant'è vero che, diversamente dall'ipotesi in cui è un responsabile d'imposta, il notaio che non abbia ottenuto la provvista dell'imposta sostitutiva non è tenuto a versarla, rimettendo al cedente l'assolvimento del proprio obbligo impositivo secondo il metodo ordinario di tassazione delle plusvalenze immobiliari.

La *ratio* della disciplina appena tratteggiata è agevolmente ravvisabile: favorire l'emersione volontaria delle plusvalenze imponibili e disincentivare il compimento di condotte evasive e/o elusive grazie all'entità contenuta del prelievo tributario.

Inizialmente, l'imposta sostitutiva era fissata nella misura del 12,5% e questo regime interessava anche le cessioni di aree edificabili.

A seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1, co. 310, L. n. 296/2006, il tributo è dovuto nella misura del 20% e sono escluse dalla tassazione sostitutiva le plusvalenze relative ai terreni edificabili.

Non rientrano nel regime di tassazione sostitutiva nemmeno le plusvalenze *ex art. 67, co. 1, lett. a)*, TUIR (derivanti da lottizzazioni di terreni e da opere intese a renderli edificabili).

Quanto all'entità dell'imposta sostitutiva, va considerato che – in base all'art. 11, L. n. 413/1991 - quella prevista per l'espropriazione di aree edificabili è pari al 20% ed esaurisce il prelievo, a meno che non vi sia una diversa opzione del contribuente. Invece, in forza dell'art. 5, D.L.vo n. 461/1997, è pari al 12,5% l'aliquota del tributo sostitutivo sulle plusvalenze da cessioni di partecipazioni societarie non qualificate e dalle altre operazioni *ex art. 67, co. 1, lett. c bis), c ter), c quater) e c quinquies)*, TUIR.

Forse, sarebbe risultato maggiormente coerente conservare l'iniziale aliquota del 12,5%: essa avrebbe consentito un prelievo uniforme su operazioni presuntivamente "*speculative*" realizzate attraverso cessioni di immobili, partecipazioni societarie, titoli ed altri beni mobili.

Inoltre, le plusvalenze da espropriazione sono ontologicamente diverse da quelle "*speculative*" testé ricordate e per le quali è prevista la tassazione sostitutiva.

Volendo incentivare il ricorso all'imposizione sostitutiva, l'art. 1, co. 498, L. n. 266/2005 ha stabilito che, per chi se ne avvale, non operino le disposizioni sull'accertamento sintetico del reddito di cui all'art. 38, co. 3, D.P.R. n. 600/1973 e sull'accertamento ai fini dell'imposta di registro ai sensi dell'art. 52, co. 1, D.P.R. n. 131/1986.

Tuttavia, a seguito dell'introduzione del co. 5 *bis* nell'art. 52, cit., quest'ultima previsione è venuta meno: soltanto per le cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze alle persone fisiche si rende applicabile il cd. "*valore tabellare*", ottenuto impiegando le rendite catastali dei cespiti alienati.

Non solo, l'art. 1, co. 498, cit. è stato poi integrato dall'art. 35, co. 21, lett. b), D.L. n. 223/2006 convertito nella L. n. 248/2006, secondo cui in caso di occultazione di corrispet-

tivo le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica una sanzione compresa fra il 50% e il 100% della differenza fra le imposte dovute e quelle applicate in base a quanto dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'art. 71, D.P.R. n. 131/1986. Previsione, questa, indubbiamente corretta siccome intesa a chiarire come l'Agenzia delle Entrate possa procedere al recupero del tributo sostitutivo evaso ed a sanzionare il relativo illecito.

Occorre chiedersi quale sia il regime dell'imposizione sostitutiva in caso di versamento frazionato del corrispettivo.

Rappresenterebbe un'ingiusta penalizzazione per il contribuente impedirgli di optare per il regime sostitutivo anche per le plusvalenze non ancora realizzate, ma destinate a divenire imponibili al momento della percezione delle ulteriori quote del prezzo.

Pertanto, si può ipotizzare che il contribuente versi l'imposta sostitutiva in unica ed anticipata soluzione oppure potrebbe ammettersi che il notaio, in occasione della sottoscrizione degli atti di quietanza delle rate successive alla prima, proceda al versamento delle corrispondenti quote del tributo sostitutivo.

L'Agenzia delle Entrate ha escluso che l'opzione per il regime sostitutivo possa compiersi successivamente alla stipulazione dell'atto di cessione (Risoluzione n. 143/E del 21 giugno 2007).

La formulazione dell'art. 1, co. 496, cit., in verità, conforta detta impostazione, in quanto la richiesta dell'imposizione sostitutiva deve avvenire *"all'atto della cessione"*. E non è azzardato pensare che il legislatore abbia voluto sancire la contestualità fra l'esercizio dell'opzione e la realizzazione della transazione immobiliare al fine di consentire all'Erario l'immediata percezione dell'imposta sostitutiva, anche in ragione del fatto che si è in presenza di una misura di favore per il contribuente.

Tuttavia, se si considera che l'opzione non interessa per l'applicazione delle imposte indirette sui trasferimenti immobiliari e se si aggiunge altresì che essa rileva ai fini della formazione della dichiarazione dei redditi (laddove non ci si avvalga del tributo sostitutivo, la plusvalenza deve essere indicata fra i redditi diversi), bisogna riconoscere che non vi sarebbero controindicazioni d'ordine sistematico e logico per ammetterla anche successivamente al perfezionamento del trasferimento purché anteriormente al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Ovviamente, la dichiarazione di ricorrere all'imposizione sostitutiva andrebbe sempre resa al notaio, anche per consentire a costui di adempiere al proprio dovere di informare l'Agenzia delle Entrate circa il compimento dell'opzione.

Pertanto, dato che l'opzione successiva non sarebbe neppure d'ostacolo al compimento delle attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, merita di essere avallata una lettura dell'art. 1, co. 496, cit. che non risulti ingiustamente penalizzante per il contribuente che, per qualsivoglia ragione, si risolva ad accedere all'imposizione sostitutiva dopo l'avvenuto perfezionamento della transazione immobiliare.

Queste brevi considerazioni sull'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari possono concludersi con la rassegna di alcune recenti ed interessanti questioni applicative affrontate e risolte dall'Agenzia delle Entrate in ordine alla relativa disciplina:

a) si è correttamente affermata l'esclusione dell'imponibilità della plusvalenza laddove l'immobile sia stato utilizzato come "*abitazione principale*" dal coniuge del cedente ancorché separato (Risoluzione n. 82/E del 7 marzo 2008);

b) la prova che il bene è stato adibito ad "*abitazione principale*", ossia a "*dimora abituale*", può essere offerta dall'alienante con ogni mezzo (utenze, corrispondenza, etc.) qualora essa non coincida con la residenza anagrafica (Risoluzione n. 218/E del 30 maggio 2008): soluzione, questa, condivisibile e, a ben vedere, imposta dalla necessità di assicurare che il diritto di difesa giurisdizionale del contribuente non subisca inaccettabili compressioni;

c) si è giustamente affermata l'esclusione dell'imponibilità della plusvalenza se il bene è stato adibito ad "*abitazione principale*" dell'usufruttuario, familiare (ai sensi dell'art. 5, co. 5, TUIR) di entrambi i nudi proprietari cedenti (Risoluzione n. 218/E del 30 maggio 2008);

d) il regime sostitutivo è applicabile quando l'immobile è situato all'estero ma il contratto è redatto da un notaio italiano; per converso, la tassazione sostitutiva non opererebbe se il contratto è formato all'estero ed anche se è "*legalizzato*" da un notaio italiano al fine del relativo riconoscimento nel nostro Stato poiché verrebbe meno la necessaria contestualità fra la cessione e l'opzione per il regime sostitutivo e la sua concreta applicazione (Risoluzione n. 143/E del 21 giugno 2007). Già si sono espresse le perplessità che questa tesi suscita. Pertanto, se si ammette l'opzione successivamente alla cessione, nulla impedisce che essa possa essere effettuata dinanzi ad un notaio italiano anche quando l'atto di trasferimento è stato formato all'estero.

## Accertamento nelle imposte dirette e nell'IVA

L'art. 35, co. 3, D.L. n. 223/2006 convertito nella L. n. 248/2006 (il cd. "*Decreto Visco – Bersani*") ha ampliato i poteri del Fisco in materia di rettifica del reddito d'impresa, attribuendo valenza di presunzione legale all'accertamento relativo alle cessioni di immobili e diritti reali su immobili fondato sul valore normale.

Il co. 2 della medesima disposizione ha introdotto analoga previsione in materia di IVA.

Lo scopo di queste norme è chiaro. Esse intendono contrastare i fenomeni evasivi realizzati tramite la simulazione del prezzo di vendita degli immobili e, al contempo, omogeneizzare la determinazione dei valori fiscali delle relative cessioni per tutti i tributi (salva l'eccezione che verrà evidenziata in seguito), creando così un solido presupposto, in termini di rilevazione dei prezzi reali degli immobili, per attuare la riforma del sistema catastale.

Sono altrettanto evidenti le controindicazioni che discendono dall'introduzione di tali precetti. Si assiste ad un tanto inevitabile quanto deprecabile incremento del contenzioso e si costringe il contribuente a precostituirsi la prova che giustifichi lo scostamento fra il valore normale ed il corrispettivo (evidentemente inferiore) dichiarato.

In specie, l'art. 35, co. 3, cit. integra l'art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973, concernente l'accertamento cd. "*analitico-induttivo*", ove viene previsto che l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza della dichiarazione, legate all'esistenza di attività non dichiarate, è desumibile dall'Amministrazione finanziaria anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti. Per le cessioni di immobili o per la costituzione o il trasferimento di diritti reali su immobili, la prova – di tipo presuntivo – inerente l'occultamento di base imponibile "*s'intende integrata*" se l'infedeltà dei ricavi è "*desunta sulla base del valore normale*" degli immobili (o diritti reali immobiliari), determinato ai sensi dell'art. 9, TUIR.

Pertanto, rilevato uno scostamento tra valore normale ex art. 9, TUIR e valore dichiarato dalle parti, il Fisco non è più obbligato a produrre ulteriori prove.

La prova presuntiva, desunta dal valore normale, può – da sola, siccome presunzione legale relativa (ex art. 2727, c.c.: è la legge che trae la conseguenza da un fatto noto per risalire ad uno ignoto) – giustificare la rettifica.

Talché non è peregrino affermare che le nuove disposizioni avallino la tesi giurisprudenziale della rilevanza assunta, ai fini dell'accertamento, dalla condotta cd. "*antieconomi-*

ca" del contribuente. Lo scostamento fra valore normale e corrispettivo dichiarato integra un'ipotesi di comportamento antieconomico, elevato adesso a massima di esperienza che fonda una presunzione legale.

Questo non vuol dire che risulti invertito l'onere della prova dell'illecito tributario, addossando al contribuente la dimostrazione della correttezza del proprio operato, ma senz'altro si alleggerisce e si semplifica notevolmente il compito probatorio del Fisco.

Perciò, il Giudice tributario, in mancanza di adeguata prova contraria fornita dal contribuente, non può che ritenere provata l'entità dell'evasione in base alla divergenza fra valore normale e corrispettivo enunciato (divergenza che, beninteso, spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare).

Le stesse considerazioni valgono pure per l'analogo accertamento ai fini dell'IVA, disciplinato dall'art. 54, co. 3, D.P.R. n. 633/1972 come innovato dall'art. 35, co. 2, cit..

Va altresì evidenziato che le nuove norme non incidono sulle regole di determinazione delle basi imponibili, che sono e restano ancorate al corrispettivo determinato dalle parti: ciò, in specie, vale per l'IVA, ove il corrispettivo contrattuale rappresenta la base imponibile secondo la normativa comunitaria, ma anche per le imposte sui redditi, atteso che il reddito è determinato avuto riguardo al risultato del conto economico, ai sensi dell'art. 83, TUIR.

L'art. 35, co. 2 e 3, cit. fornisce solo uno strumento accertativo volto a garantire che la base imponibile corrisponda al prezzo negoziale: serve ad individuare il reale corrispettivo contrattuale.

In questo contesto, dunque e con specifico riguardo alle imposte sui redditi, il valore normale ha un ruolo diverso da quello che la stessa nozione assolve nelle ipotesi di estromissione non onerosa dei beni d'impresa, di conferimento di beni in società, di operazioni permutative, di proventi in natura, etc. Oppure, quando il valore normale viene impiegato in un'ottica antielusiva, ma sempre quale strumento di determinazione dell'imponibile, come avviene nella disciplina del cd. "*transfer price*" ex art. 110, co. 7, TUIR. Ossia in tutte le ipotesi nelle quali il valore normale ha un ruolo complementare, rispetto alla rilevazione dei corrispettivi, nella quantificazione della base imponibile.

Insomma, la presunzione fondata sul valore normale non è equiparabile alle norme che considerano il valore normale come criterio di quantificazione della base imponibile.

Questa presunzione serve solo ad accertare l'effettiva base imponibile determinata alla stregua dei corrispettivi contrattuali.

Se così non fosse, ai fini IVA, sarebbe occorsa l'autorizzazione del Consiglio dell'Unione Europea per introdurre una deroga alla disciplina comunitaria.

In conclusione, le nuove disposizioni – grazie anche alla contestuale abrogazione dell'art. 15, D.L. n. 41/1995 – contribuiscono ad agevolare la determinazione delle basi imponibili con criteri di effettività.

La presunzione legale può essere utilizzata, oltre che per contrastare l'occultamento di componenti positivi di reddito (non di soli "ricavi", come dice l'art. 35, co. 3, cit., che va interpretato in termini razionali – altrimenti colpirebbe solo le imprese di costruzioni – e che si colloca nel contesto della disciplina dell'accertamento in cui non è preteso lo stesso rigore terminologico del reddito d'impresa), anche quando il prezzo dichiarato sia superiore al valore di mercato (ciò potrebbe servire per creare artificialmente costi deducibili o perdite, o per "canalizzare" redditi in capo ad un determinato soggetto, etc.).

Del resto, l'art. 39, co. 1, lett. d), cit. serve anche per accertare la "inesistenza delle passività dichiarate": ciò, però, nel nostro caso presuppone l'applicazione della disciplina cd. "antielusiva" di cui all'art. 37 bis, D.P.R. n. 600\1973, come ad esempio può accadere in ipotesi di conferimento di immobili in società o di transazioni intercorse fra società ammesse al regime della tassazione di gruppo ex art. 117, TUIR.

E' difficile che il valore normale possa essere individuato in termini puntuali. E' un concetto cui è connaturata un'inevitabile indeterminatezza. Di regola, ad esso corrisponde una "fascia di valori": questo spiega perché il ricorso a tale criterio faccia sorgere così numerose contrapposizioni fra il Fisco ed i contribuenti, che solo grazie all'istituto dell'accertamento con adesione non approdano per intero alle Commissioni tributarie.

Spetta, come anticipato poc' anzi, al Fisco dimostrare qual è il valore normale e motivare adeguatamente l'accertamento.

Il valore normale, come noto, corrisponde al valore di mercato degli immobili.

Lo si può dimostrare avvalendosi di stime redatte da organi tecnici, apprezzando i valori di cessioni di beni analoghi, ponendo in essere il contraddittorio con l'impresa costruttrice ed i suoi clienti, valutando il costo di acquisto del terreno in caso di edificio di nuova costruzione e le convenzioni eventualmente stipulate con gli Enti pubblici, etc.

Non è, comunque, necessario che l'accertamento sia preceduto da un'ispezione della contabilità delle imprese coinvolte nella transazione.

Occorre, però, considerare – nel rispetto dell'art. 9, TUIR – la peculiarità dei singoli beni e delle singole transazioni.

Nel fornire questa prova, un ausilio è offerto all'Amministrazione finanziaria dall'art. 35, co. 23 bis del D.L. n. 223/2006: "Per i trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, ai fini dell'art. 54, co. 3, D.P.R. n. 633/1972, il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato".

Anche questa è una presunzione legale relativa.

L'art. 35, co. 23 bis, cit. individua, quindi, l'entità minima del valore normale, che il Fisco può determinare pure in misura superiore. Qualora il mutuo copra anche altri costi (tributi, oneri professionali, ristrutturazione dell'immobile, etc.), la presunzione legale concerne solo l'importo riferibile all'acquisizione dell'immobile.

Sul punto, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 122/E del 1° giugno 2007: il contratto di mutuo deve specificare che una parte del finanziamento concerne la ristrutturazione dell'immobile e, poi, occorre produrre idonea documentazione che ne attesti l'effettivo compimento.

Inoltre, la Risoluzione n. 248/E del 17 giugno 2008, nel mentre conferma che la nuova disciplina non ha alterato gli ordinari criteri di determinazione dell'imponibile fondati sul corrispettivo effettivo, coerentemente chiarisce che il contribuente non può fatturare, in presenza di un mutuo per ammontare superiore al prezzo della transazione immobiliare, *"in via preventiva importi in misura superiore a quelli dichiarati in atto .... al solo fine di inibire il potere di rettifica dell'Ufficio"*. Infatti, l'IVA deve essere assolta sulla base dell'entità complessiva del corrispettivo dovuto al cedente, secondo le condizioni contrattuali. E lo stesso vale ai fini delle imposte sui redditi.

L'impostazione recepita nella prassi amministrativa pone, tuttavia, delicati problemi sul piano probatorio. Non è sufficiente, secondo l'Agenzia delle Entrate, specificare nel contratto di mutuo che parte della somma erogata non è destinata a sostenere l'acquisto dell'immobile. Occorre anche fornire la prova documentale della destinazione di parte della somma mutuata all'effettivo sostenimento di spese diverse ed ulteriori rispetto a quelle di acquisizione dell'immobile.

Senonché, tale prova può risultare assai difficile da reperire perché si riferisce a vicende (pagamento degli oneri professionali e dei compensi di mediazione, pagamento del trasloco, pagamento delle spese di arredamento e ristrutturazione, etc.) poste in essere da un soggetto (il cessionario) diverso da colui che risulta, di regola, destinatario dell'attività di accertamento in base al valore normale (il cedente).

Non ogni minimo scostamento fra valore normale e corrispettivo dichiarato integra la presunzione.

Lo conferma la formulazione letterale dell'art. 39, co. 1, lett. d), cit. e dell'art. 54, co. 3, cit., secondo cui la prova è desunta "sulla base" del valore normale: vuol dire che non v'è alcun automatismo. E' necessario, come già segnalato, che il Fisco apprezzi ogni singola transazione, sia con riguardo alle condizioni in cui la stessa si realizza sia con riferimento allo stato in cui concretamente versa l'immobile che ne forma oggetto.

In questo senso, inoltre, depongono la necessaria ragionevolezza e proporzionalità che la presunzione deve assumere.

Il contribuente, dal canto suo:

- a) può contestare la determinazione del valore normale;
- b) può contestare l'eventuale inconsistenza dello scostamento;
- c) può addurre circostanze specifiche legate al bene od al trasferimento (si pensi, a mero titolo esemplificativo, a quelli che intervengono nell'ambito di un gruppo societario o che sono determinati da esigenze di reperire liquidità) od anche alla natura dei contraenti (si pensi all'alienazione eseguita nel contesto di procedure concorsuali o da un soggetto caratterizzato da un'evidente, per dir così, "rigidità amministrativa").

Tutte queste prove, naturalmente, possono essere fornite anche in via presuntiva, pena altrimenti un'inaccettabile disparità di trattamento fra il Fisco ed il contribuente.

Per il privato, inoltre, è di grande utilità la banca dati OMI (Osservatorio Mercato Immobiliare), approntata dall'Amministrazione finanziaria e da quest'ultima abitualmente impiegata per ravvisare il valore normale. Infatti, la conoscenza di tali rilevazioni può essere di aiuto al contribuente per procurarsi – fin dal momento della conclusione della transazione immobiliare – elementi idonei ad integrare la prova che dovrà fornire nel caso in cui il Fisco rettifichi il prezzo dichiarato facendo leva sul valore normale.

A seguito dell'intervento legislativo in oggetto, è sorto un dubbio circa la decorrenza della relativa efficacia.

V'era chi sosteneva l'efficacia retroattiva della presunzione legale per gli atti formati prima dell'entrata in vigore del "Decreto Visco – Bersani" poiché si sarebbe trattato di dare applicazione a norme procedurali e non sostanziali.

Così, però, si sarebbe creata un'ingiustificata alterazione dei rapporti fra il Fisco ed il contribuente a detrimento di quest'ultimo (che avrebbe avuto difficoltà a fornire la prova in relazione ad eventi già verificatisi e che sapeva, quanto meno ai fini IVA grazie all'art.

15, D.L. n. 41/1995, che la dichiarazione di un prezzo pari alla rendita catastale aggiornata e moltiplicata per il coefficiente *ex lege* ne impediva la rettifica, a meno che – ovviamente – il Fisco non fosse stato in grado di provare l’occultamento di una parte del corrispettivo).

La retroattività della presunzione legale sarebbe apparsa, quindi, irragionevole (in contrasto, perciò, con l’art. 3, Cost.), lesiva del diritto di difesa (tutelato dall’art. 24, Cost.) e non proporzionale rispetto al fine che si prefigge di realizzare (e così confliggente con l’ordinamento comunitario, che annovera fra i propri principi basilari, appunto, pure quello di cd. “*proporzionalità*”).

Ad ogni modo, la Legge finanziaria per il 2008 (L. n. 244/2007), con l’introduzione di una norma di interpretazione autentica (art. 1, co. 265), ha opportunamente previsto che l’art. 35, co. 2, 3 e 23 *bis*, D.L. n. 223/2006 spiega efficacia solo per gli atti formati a partire dal 4 luglio 2006, mentre, per quelli antecedenti, l’accertamento basato sul valore normale vale solo come “*presunzione semplice*”, come accadeva nel passato.

Ossia, lo scostamento fra corrispettivo dichiarato e valore normale costituisce – per le transazioni intervenute prima del 4 luglio 2006 – solamente un mero indice presuntivo della pretesa evasione d’imposta e, di regola, è arduo che possa da solo sorreggere efficacemente la contestazione mossa dal Fisco. Ne occorrono, ragionevolmente, di ulteriori per integrare la prova del presunto illecito tributario.

E’ singolare che questa norma, indiscutibilmente di interpretazione autentica, si dichiari adottata in deroga dell’art. 1, co. 2, L. n. 212/2000, che consente l’adozione di disposizioni di tal genere “*soltanto in casi eccezionali*”: non ne sarebbe esistito il presupposto? Forse, l’eccezionalità dell’intervento potrebbe ravvisarsi nel fatto che sussistevano ragioni condivisibili per ritenere che norme, chiaramente procedurali e quindi in linea di principio applicabili ai rapporti non definiti, operassero solo con riferimento ai presupposti sorti a seguito della loro entrata in vigore.

Infine, la Legge finanziaria 2008 ha chiarito che, ai fini dell’accertamento IVA, è ammessa la rettifica in base alla presunzione legale in oggetto, ancorché la relativa disposizione sia inserita nel contesto di una tecnica di accertamento che esclude il ricorso allo strumento presuntivo.

Alla fine di giugno 2008, la Commissione Europea ha inviato una lettera di messa in mora all’Italia, assumendo che la nuova disciplina contrasterebbe con gli artt. 70 e 73 (secondo quest’ultimo “la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell’acquirente,

del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni”) della Direttiva del Consiglio UE 28 novembre 2006, n. 112, entrata in vigore il 1° gennaio 2007.

In particolare, “La Commissione concorda che è perfettamente legittimo correggere l’imponibile laddove esistano prove o indicazioni segnalanti che il pagamento reale effettuale differisce da quello dichiarato. Tuttavia, il solo fatto che l’ammontare dichiarato sia più basso del valore di mercato (specialmente quando la differenza tra i due importi non è molto pronunciata) non può essere addotta come prova, né può eventualmente alterare la dichiarazione comune dell’importo imponibile”. Infatti, “non è corretto assumere che le proprietà immobiliari siano sempre acquistate a prezzi di mercato”.

Inoltre, nel caso, non ricorrono le condizioni – dettate dall’art. 80 della Direttiva n. 112/2006 – perché la base imponibile sia pari al valore normale.

Significa, in sostanza, che la censura della Commissione Europea attiene al valore di presunzione legale relativa attribuito dal legislatore italiano allo scostamento fra corrispettivo dichiarato e valore normale. Non può, difatti e come osservato in precedenza, fondatamente imputarsi alla nuova disciplina nazionale di avere alterato le regole di determinazione della base imponibile ai fini dell’IVA e delle imposte sui redditi.

Insomma, il problema attiene solo all’eccessiva “forza” assegnata al valore normale ed al conseguente aggravamento dell’onere probatorio del contribuente che resista alla pretesa impositiva.

### **Accertamento nelle imposte indirette**

Fra le innovazioni più interessanti che si sono registrate nel campo dell’accertamento dei tributi indiretti sui trasferimenti immobiliari negli ultimi anni, si segnala l’art. 52, co. 5 *bis*, D.P.R. n. 131/1986, introdotto dal D.L. n. 223/2006.

Secondo questa disposizione, la valutazione automatica opera solo per le cessioni di unità ad uso abitativo e relative pertinenze poste in essere nei confronti di persone fisiche che non esercitano attività d’impresa e professionale.

Può, dunque, accadere che i trasferimenti eseguiti da imprese in favore di persone fisiche aventi ad oggetto gli immobili predetti siano suscettibili di rettifica ai fini delle imposte dirette e dell’IVA e non lo siano invece ai fini delle imposte indirette.

Infine, sono significative anche le recenti disposizioni sul rafforzamento dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria in tema di imposte indirette (art. 35, co. 24, D.L. n. 223/2006):

a) l'art. 53 *bis*, D.P.R. n. 131/1986 stabilisce che le attribuzioni ed i poteri previsti dagli artt. 31 e ss., D.P.R. n. 600/1973 per l'accertamento in tema di imposte dirette possono essere esercitati anche per l'accertamento ai fini dell'imposta di registro;

b) l'art. 74, co. 1 *bis*, D.P.R. n. 131/1986 estende alle violazioni conseguenti alle richieste di cui all'art. 53 *bis* cit. l'applicazione delle sanzioni contemplate dal D.L.vo n. 471/1997.

Va soltanto precisato che la facoltà di acquisire dati relativi ai rapporti bancari non implica anche la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di avvalersi dell'inversione dell'onere probatorio sancita, per l'accertamento dei tributi diretti, dall'art. 32, n. 2), D.P.R. n. 600/1973. Quest'ultima disposizione, infatti, è dettata puntualmente per la rettifica delle dichiarazioni dei redditi e non si presta ad essere estesa, in difetto di un'espressa previsione normativa, al settore dell'accertamento dei tributi indiretti, anche in considerazione della sua portata derogatoria rispetto all'ordinario assetto della ripartizione dei compiti probatori fra le parti del rapporto obbligatorio d'imposta.

Vuol dire, perciò, che gli elementi bancari potranno rappresentare la prova dell'occultazione di corrispettivo contestata al contribuente solo laddove l'Amministrazione finanziaria riesca ad evidenziarne la diretta ed inequivocabile riferibilità alla transazione immobiliare costituente oggetto di accertamento (bisogna tener presente, tuttavia, che l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007, ha espresso l'avviso che anche nel comparto dell'accertamento delle imposte indirette operi la menzionata inversione dell'onere della prova).

*Francesco Pistolesi*

# Sul trattamento fiscale di liberalità ed atti a titolo gratuito

Notaio Giampiero PETTERUTI

## 1. La liberalità e gli atti gratuiti in generale.

Le recenti e molteplici vicende dell'imposta di donazione, culminate nella re-istituzione dell'imposta con il DL 262/06 (1) e relativa legge di conversione n. 286/06, hanno riportato all'attenzione degli interpreti, con rinnovato vigore, la materia degli atti gratuiti in genere, sollecitando uno sforzo interpretativo aggiuntivo per coordinare i concetti di atto gratuito e liberalità nell'accezione valevole nel diritto tributario.

In particolare, un momento di spiccato interesse della materia al vaglio si coglie riguardo alla tematica delle liberalità indirette, sia a causa degli intrecci con le previsioni sulla tracciabilità dei pagamenti portate dal decreto legge n. 223 del 2006, sia a causa del più vasto tema della loro incidenza sulla sicurezza dei traffici giuridici immobiliari.

Il presente lavoro rivolge l'attenzione ad alcune questioni tributarie di più accentuato interesse per gli operatori della classe notarile, con una minima premessa introduttiva, articolata in singole questioni.

### **A) Prima questione: se vi sia alternatività tra imposta di donazione e imposta di registro.**

Nella materia in esame, non è rinvenibile una disposizione che stabilisca un vero e proprio principio di alternatività tra "imposta di registro/iva" da un lato ed "imposta di donazione" dall'altro e quindi non vi è un criterio di generale elisione analogo a quello vigente tra imposta di registro ed imposta sul valore aggiunto (2).

La mancanza di una preclusione all'applicazione congiunta di entrambi i tributi, non deve portare, però, a ritenere sussistente l'opposto criterio della generale cumulabilità. Infatti, ove manchi la possibilità di distinguere due diverse manifestazioni di capacità contributiva (cosa che accade per la donazione indiretta, la quale espone sia quella evidenziata dal negozio mezzo, sia quella correlata all'effetto *ulteriore*, conseguito con il negozio-fine) (3), vi è una naturale divisione dei campi di applicazione delle due categorie di imposte citate.

Conseguentemente, è necessario individuare i criteri discriminatori.

In proposito, la distinzione civilistica tra “*atti gratuiti non liberali*” e “*atti gratuiti liberali*” (4) è divenuta insoddisfacente per discriminare sulla sola base delle previsioni letterali i campi di applicazione delle due imposte di *registro* e di *donazione*, poiché di *atti gratuiti*, così letteralmente menzionati, si parla sia nel T.U. Registro, sia nella disciplina dell’attuale imposta di donazione e quindi occorre individuare le differenze di *presupposti*, salvo poi valutare se nelle imposte di pubblicità (ipotecaria e catastale) vi siano ulteriori elementi di distinzione.

In ordine a tale questione, è agevole notare che nel precedente articolato dei rispettivi Testi unici si poteva rinvenire il riferimento agli *atti gratuiti* nel TU 131/86 (art. 25 per altro tuttora immutato) senza che ne derivasse una categoria simmetricamente rinvenibile nel TU 346/90 (che, per la materia che qui interessa, si occupava solo di *donazioni ed altre liberalità*), mentre nell’attuale formulazione dell’imposta di donazione sembrerebbe venuta meno la limitazione di applicabilità alle *donazioni e liberalità*, prevalendo l’art. 2 comma 47 DL 262/06 come modif. dalla L.286/06 (che abbraccia gli atti gratuiti in genere, oltre alle donazioni - senza riferimento alle *altre liberalità* - e ai vincoli di destinazione).

In altre parole, prima si poteva sostenere l’applicabilità dell’imposta di registro agli *atti gratuiti non donativi* nonostante la formulazione dell’art.25 TUR, perché il Dlgs 346/90 non si occupava di essi e quindi il rinvio li avrebbe lasciati di fuori da entrambe le imposte a dispetto di una strutturazione dell’imposta di registro tendenzialmente universale (in quanto diretta ad abbracciare tutti gli atti, aventi o non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale) e sicuramente disciplinata in modo da comprendere anche il comodato (come si rileva dall’art. 3 della Tariffa parte Seconda) .

Attualmente tale limite sistematico potrebbe ritenersi venuto meno, perché la nuova imposta di donazione, con nomenclatura coincidente con l’ art. 25 del TU Registro, si rivolge agli *atti gratuiti* e cioè, potenzialmente, a qualunque tipo di atto gratuito.

Ciononostante, ipotizzare che il legislatore del 2006 abbia voluto fornire questo tipo di risposta alla precedente esigenza dell’interprete, onde eliminare ogni possibilità di applicare l’imposta di registro agli atti gratuiti, risulta eccessivo, sia perché il legislatore del TU Registro non poteva prevedere il mutato assetto (e quindi la formula dell’art.25 non è risolutiva), sia a causa della persistente necessità di individuare le norme applicabili per lo meno agli atti gratuiti non portanti trasferimento di beni e diritti (per i quali non vale il precetto del nuovo art. 2 comma 47).

Perciò, il nuovo art. 2 comma 47 non può mirare a saldarsi all'art.25 TU Registro per coprire l'intera gamma delle fattispecie imponibili, come dovrebbe avvenire se il rinvio dell'art.25 volesse sottrarre al TU Registro tutte le fattispecie gratuite.

**B) Seconda questione: quale sia l' "atto gratuito" rilevante per l'imposta di donazione.**

L'attuale disciplina dell'imposta (che per comodità chiameremo "di donazione"), portata dalla legge 286 del 2006, non mette più al centro della previsione impositiva la *liberalità*, adottando un lessico che parrebbe voler spazzare via ogni problema circa la delimitazione del campo di applicazione del tributo, stabilendo, appunto, che il presupposto d'imposta sia da individuare nell' *atto gratuito*.

Invece, appena dopo tale affermazione di principio, il legislatore stabilisce che l'imposizione debba avvenire "secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54"

precisando, al comma 50, che

per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.

In tal modo, e considerato che praticamente tutto l'apparato disciplinare del TU 346/90 non risulta incompatibile con il nuovo, il sistema ritorna ad essere quello anteriore alla soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Non solo. Anche il campo di applicazione dell'imposta si ottiene recuperando dal TU 346 le regole di definizione compatibili, tra cui quella che considera" trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni " (art. 1 comma 2 TU 346/90)

Insomma, benché quella in questione sia una *imposta nuova*, non può farsi a meno del T.U. per stabilirne limiti e modalità di applicazione, anche se l'attenzione passa al concetto di *atto gratuito secondo la nozione adottata esplicitamente ed implicitamente dall'ultima legislazione tributaria*.

Senza attardarsi sulla distinzione tra *atti gratuiti, liberalità e donazioni* (5) e senza attribuire soverchio peso alla ridondanza di formulazione - che chiama in campo sia l'atto gra-

tuito, sia la donazione - è da segnalare che il riferimento agli atti gratuiti dovrebbe comportare l'assoggettamento a questa imposta di tutti gli atti non qualificabili onerosi.

Ne deriverebbe, in linea di principio, l'imponibilità oltre che della *donazione* diretta, comprensiva del sotto-tipo della donazione remuneratoria,

- della *liberalità d'uso* (la quale ultima, pur qualificata espressamente liberalità, è altrettanto espressamente espunta dalla donazione, ex art. 770 c.c. secondo comma e non è soggetta a collazione ex art. 742 c.c. ult. comma, né a riduzione, ex art.809 c.c. secondo comma),

- *dei negozi tipici*, non ascrivibili alla donazione, integranti liberalità diretta non donativa (come ad esempio la *costituzione del fondo patrimoniale ad opera di terzo* ed il *patto di famiglia*),

- della donazione indiretta e

- degli atti gratuiti non liberali.

Invece, come già evidenziato, la disciplina tributaria complessiva, replicando quanto faceva già nel 1972, mostra di non volersi riferire a tutti gli atti gratuiti in senso civilistico, bensì solamente ai **trasferimenti di beni e diritti** (e con la limitazione data dalla esclusione dall'imposta delle liberalità di cui agli artt. 742 e 783 c.c.), ponendo subito **tre ordini** di interrogativi in ordine

- agli obblighi di fare;

- ai trasferimenti c.d. strumentali e

- all'attuale imponibilità delle donazioni indirette.

Quanto agli atti gratuiti aventi per oggetto *obbligazioni di fare*, la questione si poneva anche nella vigenza del TU 346 ed è stata affrontata dalla dottrina in rapporto alla bipartizione "beni / diritti", intesa, nel contesto della previsione tributaria, come equivalente a "diritti reali / diritti di obbligazione".

Pur attribuendo alla categoria dei diritti il detto significato, non potrebbe mai parlarsi di "trasferimenti di diritti" a proposito dell'atto avente per oggetto l'assunzione di un obbligo di fare (se non nel senso ellittico di "costituzione di un diritto di credito") perché così si snaturerebbe il concetto di "trasferimento" espungendone quella valenza traslativa che il legislatore ha preso a base della delimitazione del campo di imposizione.

Contro la lettura estensiva milita la regola ricavabile dall'art.1 comma 2 Dlgs 346 secondo cui "*si considerano trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni*": essa regola ha valore so-

lo escludendo quella ipotetica dilatazione della nozione di trasferimento, altrimenti la costituzione di rendita o pensione sarebbe già stata colpita e non avrebbe avuto alcun bisogno di essere "equiparata".

Per tale motivo, utilizzando l'argomento *a contrario*, si può asserire l'estraneità al presupposto di imposta delle seguenti tipologie di negozi gratuiti:

- costituzione di diritti personali di godimento
- costituzione di diritti personali diversi da quelli di rendita o pensione;
- costituzione di diritti reali di garanzia.

Respingendo l'accezione estensiva del "trasferimento di diritti", si tratta ora di vedere se negli "atti gratuiti" colpiti dall'imposta ricadano anche i contratti gratuiti che, avendo per oggetto cose fungibili, richiedono sì un *trasferimento di beni*, ma estraneo all'assetto "finale" ed avente portata meramente "strumentale" (6) (ad esempio, funzionale alla custodia o utilizzazione di cose fungibili – deposito irregolare, mutuo).

In merito, sembra preferibile affermare che il citato trasferimento, non determinando un'attribuzione stabile ed essendo neutralizzato dal controtrasferimento programmato all'esito del rapporto, non **costituisce indice di capacità contributiva** e non è assunto a presupposto dell'imposta in questione.

Qui ritorna in evidenza il principio di capacità contributiva ex art.53 Cost. più volte evocato come filo conduttore di tutte le analisi di questo convegno.

Ricapitolando:

- i diritti di godimento rilevanti per l'imposta sono solo quelli reali;
- non sono colpiti dall'imposta in parola tutti quei negozi gratuiti sopra menzionati (mandato, comodato, ecc.) che non importano trasferimento, nonostante possano integrare, secondo alcuni, liberalità, diretta o indiretta;
- i negozi comportanti spostamenti patrimoniali meramente strumentali all' *utilizzo* o *custodia* dei beni che ne sono oggetto (mutuo, deposito irregolare), sono estranei all'imposta, in quanto non incidono sulla capacità contributiva per il valore dei beni;
- non sono colpiti dall'imposta di donazione i negozi costitutivi di diritti reali di garanzia;
- vanno espunti dal novero degli atti incisi dall'imposta di donazione il comodato, il trasporto gratuito, il mandato gratuito, il deposito gratuito ed il contratto di opera gratuito, così come il mutuo gratuito ed il deposito irregolare gratuito e, riguardo a questi ultimi due, nonostante producano un effetto traslativo.

### C) Terza questione: se siano ancora imponibili le donazioni indirette.

Il dubbio origina dalla considerazione che esse non sono il titolo del trasferimento ma fanno leva su un atto che ne è autonomo titolo e mirano a conseguire – con il negozio-fine collegato - un effetto *ulteriore*.

La L.286/06, nel definire il presupposto d'imposta e individuandolo nei trasferimenti per donazione o a titolo gratuito potrebbe aver ridotto il campo di incidenza della vecchia imposta di donazione, non occupandosi più degli effetti indiretti e quindi delle donazioni indirette.

Il dubbio potrebbe porsi osservando che è colpito l' *atto gratuito* portante trasferimento, mentre dovrebbe escludersi l'imponibilità, sulla scorta della sola nuova previsione di legge, di ciò che non determini trasferimento ma serva solo a far conseguire il più volte menzionato effetto ulteriore.

A risolvere la questione interviene il già ricordato rinvio al Dlgs 346/90 contenuto nell'art.2 comma 50 DL 262/06 come modif. dalla L.286/06, in dipendenza del quale appare plausibile rispondere nel senso che il combinato disposto di vecchia e nuova regola fornisce una nozione di *atto gratuito* ampia al punto da abbracciare ogni liberalità, anche diversa dalla donazione, e quindi, oltre alle liberalità non donative, anche le donazioni indirette.

#### 2. **Le donazioni indirette.**

Quando si parla di donazioni indirette, non viene in ballo solo il profilo tributario, bensì il complessivo impatto del fenomeno sulla circolazione dei beni, a causa delle incertezze e dei timori "atavici" che ancora aleggiano sulle modalità di esercizio dell'azione di riduzione nei confronti di tale tipologia di attribuzione liberale.

Per comprendere come sia effettivamente congegnato il sistema di imposizione sulle donazioni indirette, se ne ricordano le apposite previsioni disciplinari:

art. 1 del TU 346/1990, comma 4-bis:

Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione

dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto.”  
(7).

Art. 56-bis TU 346/90:

1. Ferma l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli articoli 742 e 783 del codice civile, l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclusivamente in presenza di entrambe le seguenti condizioni:

a) quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;

b) quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire.

2. Alle liberalità di cui al comma 1 si applica l'aliquota del sette per cento, da calcolare sulla parte dell'incremento patrimoniale che supera l'importo di 350 milioni di lire.

3. Le liberalità di cui al comma 1 possono essere registrate volontariamente, ai sensi dell'articolo 8 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In tale caso si applica l'imposta con le aliquote indicate all'articolo 56 mentre qualora la registrazione volontaria sia effettuata entro il 31 dicembre 2001, si applica l'aliquota del tre per cento.

Di fronte a questo apparato disciplinare, gli interrogativi principali concernono la delimitazione dell'obbligo di registrare le donazioni indirette e la convenienza fiscale a farle emergere.

La risposta coinvolge, come è intuibile, i profili civilistici che in questa sede non è dato trattare ma, concentrando l'attenzione su quelli tributari, vale la pena di indagare cosa accada evidenziandole e cosa accada non evidenziandole.

Vediamo prima quali conseguenze scaturiscano dall'evidenziazione, trascurando, per il momento, l'art. 56-bis.

Ebbene, la prima delle due previsioni e cioè l'art.1 reca una generica affermazione circa l'imponibilità del fenomeno, subito circoscritta alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione e poi attenuata dalla regola per cui l'imposta non si applica a “donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia

prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto".

Ne risulta che, stando a questa disposizione, le donazioni indirette non risultanti da atti soggetti a registrazione non sarebbero rilevanti per l'imposta in esame.

Ne deriva, anche, che la vera e propria imponibilità, così come la potenziale incidenza in termini di assorbimento della franchigia, è stabilita solo per quelle collegate ad atti mobiliari soggetti a registrazione oppure ad atti immobiliari o ad aziende non assoggettati ad imposta di registro proporzionale.

Praticamente, l'imposizione sulle donazioni indirette appare limitata a quelle che, risultando da atti soggetti a registrazione, siano collegate ad operazioni non soggette ad iva e per le quali l'imposta di registro non sia dovuta per nulla (per esenzione) o sia dovuta in misura fissa.

Esemplificando, **sono imponibili le donazioni indirette** evidenziate in atti soggetti ad imposta di registro in misura fissa o esenti da imposta, tra i quali quelli di acquisto con le agevolazioni P.P.C. o per il compendio unico, quelli di acquisto di beni compresi in piani di recupero ad iniziativa pubblica o ad iniziativa privata purché convenzionati, di conferimento di aziende o rami d'azienda, di trasferimento in territori montani ex art.9 DPR 601/'73.

Da quanto sopra si evince che la convenienza ad evidenziare la donazione indiretta in tutti i casi di esclusione da imposizione è influenzata da scelte di stampo schiettamente civilistico e cioè dipende prevalentemente dalla volontà di farle emergere in modo chiaro in vista della collazione e della riduzione.

Prendendo in considerazione anche l'art. 56-bis (che qui si presuppone vigente, salvo quanto si dirà in seguito) si aggiunge un altro tassello al quadro d'insieme.

Esso articolo, pur esponendo una disposizione procedimentale, pone di fatto regole sostanziali, revocando parzialmente in dubbio la primigenia affermazione di principio dell'art.1 comma 4-bis e, per altro, stabilendo pure il regime della *registrazione volontaria* di donazioni indirette non risultanti da atti soggetti a registrazione.

In particolare, indicando a quali condizioni sia accertabile la liberalità indiretta e quale ne sia il regime fiscale anche in caso di registrazione volontaria, quella disposizione stabilisce che le liberalità non donative o indirette possono (debbono) essere accertate se ricorrono entrambe le condizioni seguenti:

- in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di un procedimento di accertamento di tributi (evidentemente diversi dal tributo sulle donazioni)

- e se di valore superiore ad una certa soglia.

Riguardo alla possibilità di *accertamento* risulta, di conseguenza, che le liberalità indirette, se non volontariamente registrate non sono normalmente *accertabili*, ma fanno eccezione (e quindi *sono accertabili e assoggettabili a registrazione*) quelle di importo oltre la soglia di cui sia dichiarata l'esistenza nell'ambito di un procedimento di accertamento di tributi (il che ricorre, emblematicamente, nel caso di accertamento induttivo di imposte sul reddito, ).

Benché sia stato sostenuto che le norme procedurali non siano normalmente idonee alla definizione del presupposto d'imposta (8), appare condivisibile ritenere che i "limiti non forzabili" di applicazione dell'imposta *possono impedire che il disegno seguito nella formulazione del presupposto trovi completa attuazione* (9), così incidendo sulla stessa delimitazione della fattispecie imponibile.

Nel nostro caso, l'art.56-bis sembra concorrere a delineare una sorta di bipartizione tra atti soggetti a registrazione in termine fisso e atti soggetti a registrazione volontaria, nel senso che

- le liberalità risultanti da atto scritto soggetto a registrazione sono astrattamente imponibili, mentre le altre sono assoggettate a registrazione solo volontariamente;
- ma, ove una liberalità indiretta emerga nell'accertamento di tributi e risulti da dichiarazione resa dall'interessato, è consentito l'accertamento di essa e quindi la sottoposizione a tributo anche se non risultante da atto soggetto a registrazione.

In ultima analisi, il sistema portato dall'art.56-bis sembrerebbe assimilabile a quello di una *registrazione in caso d'uso*, poiché verrebbe a costituire una sorta di "pedaggio" o di contropartita a carico di voglia respingere una pretesa del Fisco concretantesi nell'accertamento relativo ad altri tributi.

Sembra, poi, che il comma 4-bis e l'art.56-bis citati siano reciprocamente *indipendenti*, ovvero non sembra che il secondo sia influenzato dal primo, posto che il comma 4-bis si rivolge alle donazioni risultanti da atti soggetti a registrazione e solo riguardo ad esse si preoccupa di stabilire l'inapplicabilità dell'imposta di donazione (10).

D'altronde, se tale indipendenza non vi fosse, bisognerebbe asserire che il collegamento con l'atto soggetto ad iva o a registro proporzionale escluda l'applicazione dell'im-

posta di donazione anche in caso di registrazione volontaria, sebbene nell'art. 56-bis non vi sia traccia di richiamo all'art. 1 comma 4-bis.

Secondo alcuni, però, l'elemento decisivo per l'esclusione dell'imponibilità ex art. 1 comma 4-bis sarebbe il *collegamento* con l'atto inciso da registro proporzionale o da iva, anche in assenza di una specifica risultanza dall'atto, per cui anche in sede di *accertamento* o di *registrazione volontaria* il collegamento sarebbe idoneo ad escludere l'imponibilità.

La plausibilità di questo assunto dovrebbe rinvenirsi nell'incongruenza che si verificherebbe allorché si trattassero diversamente la donazione indiretta confessata all'ultimo momento o registrata volontariamente (che non beneficerebbe dell'esclusione da imposta ex art. 1 comma 4-bis) e quella che, pur non risultando dall'atto soggetto a registrazione cui sia collegata, venga comunque evidenziata in apposito atto pubblico o autentico, sottoposto a registrazione (11), la quale donazione indiretta, rimanendo pur sempre nell'orbita del collegamento in questione, sarebbe sicuramente esclusa dall'imposta di donazione.

Se si dovesse tentare una ricostruzione del sistema sottostante alle disposizioni sulle donazioni indirette, potrebbe dirsi che il prelievo è tendenzialmente *proporzionale* ma senza duplicazioni, per cui quello proporzionale di registro elide quello per imposta di donazione;

per contro, in mancanza di quella imposizione il tributo di donazione non incontra ostacoli e si applica in pieno;

la regola di elisione per i trasferimenti immobiliari ed aziendali trova, a quel che risulta, una giustificazione nell'essere quelli i fenomeni ove maggiormente si annida la negoziazione liberale indiretta, a fronte della marginalità del fenomeno nella contrattazione mobiliare (riducentesi, in pratica, alle partecipazioni societarie, per le quali, tra l'altro, fino al 31 dicembre 2007 – v. DL. 248/07 - valeva la tassa sui contratti di borsa).

In questo senso, la mancanza di una vera e propria alternatività si stempera in una alternatività mitigata.

Delimitati i confini di applicabilità dell'imposta di donazione sulle liberalità indirette, rimane da affrontare il problema del coordinamento tra vecchie e nuove norme, al fine di stabilire l'**entità** del prelievo.

Per le fattispecie imponibili ex art. 56-bis T.U. 346/90 in conseguenza di accertamento di altri tributi, l'aliquota da applicare apparirebbe il 7% per la parte eccedente lire 350 milioni (e cioè l'aliquota massima di imposizione all'epoca della sua introduzione e con rife-

rimento alla franchigia a quel momento determinata dal comma 2 dell'art.56 T.U. Successioni).

In proposito si registrano tre diverse tesi, che chiameremo della *totale compatibilità*, della *totale incompatibilità* e della *compatibilità con adattamenti*.

Secondo la prima tesi, quella della totale compatibilità, l'art.56 bis è in tutto "compatibile" con la nuova imposta perché l' aliquota unica e la franchigia unica integrerebbero un microsistema giustificato dalla specialità della fattispecie (registrazione volontaria ex art.8 TU Registro o registrazione in seguito ad "accertamento" - art.56 bis commi 2 e 1, rispettivamente), come tale indipendente e capace di coesistere con aliquote e franchigie ordinarie.

Per la seconda tesi, l'autonomia della disposizione in esame (art. 56 bis) rispetto al restante impianto impositivo, palesata dall'aliquota unica del 7 per cento invariabile anche in presenza di rapporti di parentela stretti, causerebbe uno sfasamento rispetto al nuovo sistema di aliquote (in quanto in caso di beneficiari estranei è addirittura più bassa di quella "ordinaria", mentre nel sistema della L.342/2000 doveva costituire una sorta di aliquota punitiva) tale da far propendere per una totale incompatibilità ai sensi del comma 50 dell'art.2 DL 262/06 come convertito dalla L.286/06, con la conseguenza che detto art.56-bis sarebbe totalmente fuori gioco.

La terza tesi evidenzia che la L. 286/06 (12) ha rinviato al Dlgs 346/90 nei limiti di compatibilità con le nuove disposizioni, ponendo premesse non trascurabili per sostenere che aliquota e franchigia precedenti risultino ormai "incompatibili" e perciò sostituite dai nuovi importi (13) (sia pur con tutte le difficoltà di coordinamento con il precedente sistema "punitivo", che adottava l'aliquota massima del 7% anche riguardo alle donazioni indirette intercorse tra soggetti non estranei tra loro).

Avendo presente che la misura della attuale "imposta di donazione" è stabilita in modo del tutto nuovo e con riguardo a tutte le fattispecie imponibili (donazioni, atti gratuiti e vincoli di destinazione), può sostenersi l'autosufficienza della nuova disciplina e la sua prevalenza sulla previsione del T.U. 346/90 anche riguardo alle liberalità indirette (14), sia pur con l'adattamento in tema di aliquote per allinearle alle previsioni generali e necessitato dall' evitare che l'applicazione di quella testualmente presente nello stesso art. 56-bis favorisca gli estranei e penalizzi i congiunti.

### 3. La rinunzia.

Utilizzando i cennati profili tributari delle donazioni indirette, può passarsi alla rinunzia abdicativa, o “pura e semplice”, ovvero posta in essere unilateralmente dal titolare del diritto e che ha solamente effetto dismissivo/estintivo (15).

Tale atto pare avere un regime nelle imposte indirette indifferente all’utilizzo che se ne faccia per conseguire effetti riflessi.

Benvero, nella pratica, è frequente il suo impiego della rinunzia proprio per ottenere gli effetti riflessi: uno dei comproprietari rinunzia alla sua quota di comproprietà, determinando indirettamente l’espansione del diritto di altri titolari (16), l’usufruttuario o l’usuario o l’abitateore rinunziano al loro diritto facendo espandere la proprietà o, in presenza di diritto di accrescimento, del diritto degli altri titolari, ecc. .

Ma andiamo per ordine.

Se il negozio in questione dovesse essere trattato alla stregua di ogni altro impiegato per ottenere una donazione indiretta, il suo regime dovrebbe essere ricercato nel TU dell’imposta di registro, che tuttora reca una previsione relativa proprio alla rinunzia e, in seconda battuta, si porrebbe la questione dell’imponibilità dell’effetto riflesso ai sensi dell’art.1 comma 4-bis TU 346/90, con la conseguente inapplicabilità dell’imposta di donazione tutte le volte che l’imposta di registro risulti dovuta in misura proporzionale.

D’altra parte, il negozio di rinunzia abdicativa, (che è atto di disposizione ma non di alienazione) (17) non si presta, di per sé, ad essere classificato secondo la bipartizione gratuito-oneroso, che si attaglia soltanto ai negozi di attribuzione (18) e, per tale natura, non potrebbe essere colpito dalla nuova imposta su *donazioni e atti gratuiti*.

Ma qui gioca un ruolo assorbente il Dlgs 346/90, nel prevedere che “si considera trasferimento anche la *rinunzia a diritti reali o di credito*”, la cui portata va ricostruita anche in termini di disposizione abrogatrice di quella simile del TU di Registro.

Per giungere a questo risultato è utile osservare quanto segue.

Anche dopo la L.286/06 ricorrono due distinte disposizioni regolanti lo stesso fenomeno della rinunzia abdicativa.

La contemporanea presenza di due norme in linea di massima sovrapponibili ripropone il vecchio problema di stabilire se esse coesistano ed abbiano campi di applicazioni diversi o se, invece, si sia verificato il venir meno di una di esse in virtù delle regole di abrogazione tacita.

La seconda soluzione (quella che assume abrogata la disposizione del T.U. Registro) è capace di sottrarre all' imposta di registro ogni rinuncia, a prescindere dal motivo che la determini, ed ha il pregio di scongiurare qualunque antinomia, pur manifestando il difetto di assoggettare ad imposta di donazione anche le ipotesi che niente abbiano a che vedere con la liberalità.

In questo modo, l'equiparazione ai *trasferimenti* assoggetta la rinuncia sempre lo stesso trattamento, indipendentemente dal fatto che sia impiegata per ottenere una donazione indiretta (19). In altre parole, sarebbe il negozio in sé, in quanto "gratuito" (intendendosi fiscalmente tale quello "non oneroso") ad essere assoggettato al regime tributario di tali atti, che rimarrebbe invariabile anche ove il soggetto "beneficiario" sia decisamente avverso a ricevere l'effetto indiretto e quindi non sia configurabile donazione indiretta.

Sembra questa la tesi sposata dall'agenzia delle Entrate allorché asserisce che gli atti gratuiti comportanti trasferimento sono assoggettati alla nuova imposta di donazione, a prescindere dal fatto che siano retti dall'*animus donandi* (20).

La prima soluzione (quella che ritiene coesistenti le due diverse previsioni), invece, ipotizza due distinti campi di applicazione per le due disposizioni e, assumendo la sopravvivenza di quella più remota contenuta nel T.U.Registro, valorizza la presenza dello spirito di liberalità (o, secondo altra teoria, la mancanza di interesse patrimoniale) per individuare la fattispecie assoggettata all'imposta di donazione.

In base a questa diversa teoria, solo la rinuncia liberale (o priva di interesse patrimoniale) scontrerebbe l'imposta di donazione (21).

Per orientarsi nella scelta tra le due tesi, si ricorda che il DPR 637/72 non menzionava le rinunzie e che la relativa disposizione nella normativa sull'imposta di donazione giunse con il Dlgs 346/90, asserendo che anche una rinuncia potesse considerarsi "trasferimento" (ma fermo restandone il riferimento alle "donazioni e liberalità").

Analoga impostazione venne data dalla L.383/2001 (di soppressione dell'imposta in esame), il cui art.13 – poi abrogato espressamente dalla L.286/06 (22)- regolò "trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi", così utilizzando una formulazione assolutamente coincidente con l'art.1 Tariffa Parte Prima T.U. Registro e ponendo per la prima volta la questione dell'eventuale abrogazione tacita di quest'ultima disposizione, per la parte relativa alle rinunzie pure e semplici.

Con la “nuova imposta di donazione” la questione sembra porsi in modo nuovo, in dipendenza del rinvio al T.U. successioni e donazioni (che riporta in vita l’equiparazione delle rinunzie ai trasferimenti) ed a causa della genericità della categoria degli atti “gratuiti” che, sia pur nell’inadeguatezza della contrapposizione “gratuito/oneroso” riguardo alla rinunzia, nel diritto tributario sembra accogliere la rinunzia abdicativa meglio di quanto possa fare l’assimilazione ai “trasferimenti onerosi” ex art.1 Tariffa Parte I del T.U. Registro.

Depone per questa soluzione la stessa norma definitoria del presupposto d’imposta, portata dal comma 47, che, non riferendosi più alle liberalità e, quanto alla rinunzia, alle “altre liberalità tra vivi compresa la rinunzia”, bensì asserendo che l’imposta si applica agli atti gratuiti, apre lo spiraglio per asserire che la rinunzia pura e semplice in questione è sempre sottoposta alla nuova imposta, senza che ne debba risultare una connotazione liberale e tantomeno una impossibile qualificazione come atto gratuito.

A corroborare questa tesi, vale anche sottolineare che se la rinunzia con fini “liberali” dovesse essere colpita da “imposta di donazione” non *direttamente* ma secondo le regole delle donazioni indirette, non si giustificerebbe aver disposto da un lato l’equiparazione della rinunzia al trasferimento per l’imposta di donazione e, dall’altro, l’inapplicabilità dell’imposta sugli atti gratuiti/liberali allorché l’atto collegato immobiliare (negozio-mezzo) sia inciso dall’imposta di registro proporzionale o dall’iva.

Infatti, in tal modo, la natura di donazione indiretta della rinunzia lascerebbe l’atto rinunciativo immobiliare assoggettato all’imposta di registro (proporzionale, ex art.1 Tariffa Parte I TU Registro) ma nel contempo non assoggettabile all’imposta di donazione ex art. 1 comma 4-bis TU 346/90, nonostante ne risultasse anche in modo esplicito la finalizzazione a conseguire l’effetto indiretto liberale.

Ma così la regola di equiparazione della *rinunzia* al *trasferimento*, all’interno della disciplina dell’imposta di donazione, non giocherebbe nessun ruolo impositivo, se non per le rinunzie “mobiliari” (in tutto marginali e sovente informali e, per tal motivo, assoggettabili alla registrazione nei limiti evidenziati nell’apposito paragrafo); inoltre, non si spiegherebbe perché il legislatore abbia articolato un complesso sistema ben sapendo di non poter giungere ad alcun prelievo aggiuntivo (23).

Risulta preferibile, perciò, aderire alla tesi dell’abrogazione ed asserire che la rinunzia abdicativa “pura e semplice” è disciplinata solo dall’art.2 DL 262/06 conv. in L.286/06 (coordinato con il TU 346/90).

Avendo presente la graduazione dell' imposizione contenuta nella L.286/06, rimane da capire come si individui l' aliquota d'imposta in mancanza di elementi testuali che esponcano il rapporto di parentela o coniugio. Ad esempio, la "tassazione" della rinunzia alla comproprietà richiederebbe di conoscere la relazione di parentela che eventualmente intercorra tra rinunziante e altri comproprietari, la rinunzia all'usufrutto quella tra usufruttuario e nudo proprietario, mentre nessun rilievo verrebbe ad avere la "parentela" allorché a rinunziare sia il *proprietario unico* del bene.

Ebbene, se il "crescendo" di aliquote si intendesse come un trattamento più favorevole per chi abbia relazioni di parentela più strette, a fronte di un prelievo normalmente da attuare con la massima delle aliquote vigenti, la mancanza di qualunque indicazione in atto, riguardo alla parentela, dovrebbe portare ad applicare l'imposta nella misura massima (salva la produzione di atto integrativo).

Per altro, seguendo questa linea interpretativa (legata al riferimento al c.d. "beneficiario"), in caso di rinunzia abdicativa al diritto di proprietà (da parte dell'unico proprietario) si dovrebbe tener conto dell'acquisto (indiretto) ex art.827 c.c. da parte dello Stato, con conseguente inapplicabilità dell'imposta di donazione ai sensi dell' art. 3 TU Succ. e donazioni.

Con un siffatto sistema emerge, però, la stranezza di un'imposta dovuta dal rinunziante sulla base di presupposti soggettivi legati al c.d. "beneficiario" (assente dalla negoziazione).

### 3.1. **La rinunzia e le imposte ipotecaria e catastale.**

Le imposte ipotecarie e catastali, in quanto imposte d'atto correlate alle formalità immobiliari, non determinano particolari problematiche in rapporto agli atti in esame, se non riguardo ad eventuali atti gratuiti che non abbiano natura donativa.

Si noti che, allorché l'atto realizzi la donazione indiretta, rimane pur sempre unica la vicenda soggetta a pubblicità e quindi le imposte in questione non subiscono influenze, non potendosi nemmeno immaginare una doppia imposizione "ipotecaria" o "catastale" sul negozio-mezzo e sul negozio-fine.

Quanto alla rinunzia, il primo caso da esaminare è quello della rinunzia alla proprietà.

Qualora a rinunciare sia l'unico proprietario, l'effetto acquisitivo "a favore" dello Stato – che, però, non è avente causa del rinunziante - consentirebbe di argomentare l'esenzione dall'imposta ipotecaria (art. 1 comma 2 Dlgs 347/90) e dall'imposta catastale (art. 10 comma 3 Dlgs 347/90). Pur senza fare uso di tale (debole) argomento, l'applicazione dell'imposta fissa, sia ipotecaria, sia catastale, può sostenersi sottolineando la diversità dei presupposti d'imposta nelle imposte di registro e di donazione da un lato e nelle imposte ipotecaria e catastale dall'altro. Diversità che emerge solo se si consideri che il sistema dell'imposta di donazione equipara la rinuncia al trasferimento (e, qualora si ritenga vigente, identica assimilazione si rintraccia nell'art. 1 tariffa T.U. registro), ma manca del tutto analogia equiparazione nelle imposte "minori" qui esaminate. Si nota, poi, che la differenza di presupposti e di struttura del tributo sulle formalità rispetto agli altri, impedisce ogni operazione di automatica trasposizione di logica impositiva dall'una (quella di donazione) all'altra imposta (ipo-catastale).

D'altra parte, il rinvio alle imposte *maggiori* (di registro e di donazione), contenuto nel Dlgs 347/90 non è generale, ma limitato alle regole di determinazione della base imponibile (non del presupposto) ed a quelle di accertamento e liquidazione (artt. 2, 10 e 13).

Per questi motivi, le imposte ipotecarie e catastali dovute per la *rinuncia a diritti reali immobiliari* vanno individuate avendo presente che essa non causa trasferimento e quindi ricade nelle previsioni dell'art. 4 della tariffa del Dlgs 347/90 (per l'imposta ipotecaria o di trascrizione) e dell'art. 10 comma 2 stesso Dlgs per l'imposta catastale), con conseguente applicazione delle sole imposte fisse (24).

Si segnala che l'Agenzia delle Entrate non ha ritenuto condivisibile l'applicazione dell'imposta fissa sulla rinuncia in parola, a causa della sua (pretesa) assimilazione all' "atto di trasferimento" (25), all'evidenza dovuta alla risalente ed acritica abitudine di considerarle in tutto *dipendenti* dalle imposte *maggiori*.

#### **4. Il trattamento riservato ai trasferimenti gratuiti di beni compresi in programmi di edilizia residenziale.**

Come è noto, la "finanziaria" per il 2008 (26) ha reintrodotto un regime di favore per i trasferimenti soggetti ad imposta di registro aventi per oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto e, in correlazione a tale disposizione

ha introdotto anche nel testo unico delle imposte ipotecarie e catastali una previsione analoga, ma autonoma, stabilendo che si applichi l'aliquota del 3% agli atti che importano il trasferimento di proprietà, la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari attinenti ad immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati.

Come è noto, questa seconda disposizione non è letteralmente legata a quella del TU Registro e, in linea di principio, risulterebbe applicabile anche agli atti soggetti ad imposta di donazione.

Se si valorizza la complessività della modifica, articolatesi in interventi sul TU Registro e su quello delle imposte ipotecaria e catastale, può invece giungersi a conclusioni diverse.

A tal fine, occorre aver presente che la manovra ha una sua *ratio*, che, pur inespressa, compare sullo sfondo di entrambe le imposte di registro ed ipotecaria connotandola come doppia misura di incentivo al completamento degli interventi di edilizia residenziale, programmati dal Comune, tramite piani particolareggiati (comunque denominati), e di penalizzazione per chi acquisti ma non di adoperi per la realizzazione ed il completamento di tali interventi.

Ebbene, per le fattispecie in cui questo doppio incentivo / disincentivo non possa operare, appare irrazionale e contrario al generale principio di uguaglianza di trattamento accentuare – sempre e comunque – l'imposta ipotecaria.

E' vero che, come è stato notato (27), potrebbero esservi ragioni antielusive a giustificare una omogeneità di trattamento tra atti onerosi e atti gratuiti onde evitare la simulata vestizione dei primi ma se si tiene conto dell'esiguità del differenziale, nonché delle difficoltà che discendono dalla negoziazione simulatamene gratuita e che già costituiscono una grande remora alla ipotizzata elusione, appare ben difficile ipotizzare una precisa *voluntas legis* diretta ad accomunare tutti gli atti sotto lo stesso trattamento per evitare la simulazione elusiva.

Ben più convincente appare l'argomento opposto, che valorizza la complessività della riforma e la stretta correlazione tra l' assoggettamento all' imposta di registro e la maggiorazione di quella ipotecaria.

Detto collegamento depone per l'estraneità del trasferimento gratuito al presupposto e quindi per l'invarianza dell'imposta ipotecaria, che conserva la "normale" misura del 2% e non passa a quella rafforzata del 3% .

Infatti, per gli atti gratuiti non vi è la previsione di favore riguardo all'imposta di donazione e l'aggravamento dell'imposta ipotecaria costituirebbe soltanto un irrazionale disparità di trattamento tra atti di trasferimento (gratuiti) che abbiano per oggetto *terreni in genere* e atti analoghi che abbiano per oggetto gli *"immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati"*.

**Giampiero PETTERUTI**

1) Art. 2 DL 262/2006 come modificato dalla legge di conversione n. 286/2006 e dalla L. 296/2006 (in vigore dal 29.11.2006):

47. È istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54.

48. I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono soggetti all'imposta di cui al comma 47 con le seguenti aliquote sul valore complessivo netto dei beni:

a) devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;

a-bis) devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento. (IN VIGORE DALL'1.1.2007)

b) devoluti a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;

c) devoluti a favore di altri soggetti: 8 per cento.

49. Per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1, del citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:

a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;

a-bis) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento. (IN VIGORE DALL'1.1.2007)

b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;

c) a favore di altri soggetti: 8 per cento.

49-bis. Se il beneficiario dei trasferimenti di cui ai commi 48 e 49 è una persona portatrice di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di 1.500.000 euro. (IN VIGORE DALL'1.1.2007)

50. Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.

2) **STEVANATO**, Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio, Padova, 2000, pag. 210.

Per una sorta di alternatività tra imposta sulle donazioni indirette e imposte dirette, v. GAFFURI, *Note riguardanti la novellata imposta sulle successioni e donazioni*, in *Rassegna Tributaria* n.2, marzo-aprile 2007, pag. 445, par. 2 lett. d).

Per il coordinamento di imposta sulle donazioni e iva, v. art.56 TU Successioni ultimo comma.

3) STEVANATO, op.cit., pag. 212.

4) Nell'operare la distinzione civilistica tra atto *gratuito* e *liberale*, l'interprete riceve un primo ausilio dal legislatore, riguardo alle fattispecie eminentemente *gratuite tipizzate* dalla legge e quindi assoggettate a disciplina loro propria. Si tratta di quei rapporti configurati come contratti *tipici gratuiti* (il comodato è essenzialmente gratuito, ex art. 1803 c.c.) o come contratti *tipici eventualmente gratuiti* (il mandato può essere gratuito perché la sua onerosità è solo presunta ex art. 1709 c.c., il deposito si presume normalmente gratuito ex art. 1767 c.c.), figure rispetto alle quali si registrano opinioni contrapposte.

La contrapposizione deriva dal fatto che la natura di *negozio gratuito tipico* per alcuni è idonea ad escluderne ogni ascrivibilità al novero delle *liberalità*, mentre per altri essa, se consente di asserirne la sicura autonomia tipologica rispetto alla donazione, non esclude che il negozio *possa* integrare anche una liberalità diversa dalla donazione, la quale ricorrebbe ogni qual volta alla gratuità si accompagni la mancanza di interesse patrimoniale (in capo a chi ne subisca lo svantaggio in termini di "mancato conseguimento di una contropartita economica").

Vi sono, poi, i contratti gratuiti atipici, modellati su quelli normalmente onerosi (lavoro gratuito, trasporto gratuito ecc.), per i quali non si può contare sull'ausilio della valutazione tipica del legislatore ed occorre rifarsi ai dati sistematici, onde stabilire se si distinguano dalla donazione. Il raffronto, allora, è con la donazione avente per oggetto obbligazione di *fare*, figura discussa che alcuni ammettono ogni qual volta l'assuntore dell'obbligo in parola non sia portatore di un interesse patrimoniale. La dottrina che sembra prevalente, pur non negando una certa plausibilità della tesi che ammette la *donazione obbligatoria di fare*, in fatto ritiene la questione abbastanza marginale e ridotta alla qualificazione di rapporti quali l'appalto gratuito (con conseguente sussunzione delle altre ipotesi sopra segnalate ai rapporti di cortesia oppure a quelli supportati da un interesse economico esterno – come nel trasporto gratuito di propri dipendenti, nella prestazione professionale gratuita per pubblicità o per favorire soggetti con cui si intrattengono rapporti economici durevoli).

Venendo alla *liberalità*, come specie dell'atto gratuito, il suo dato caratteristico è lo "spirito di liberalità" (o impulso schiettamente altruistico) o, secondo alcuni, l'"assenza di interesse patrimoniale" in capo al disponente.

Tale categoria logica comprende le sotto-figure della *donazione* (c.d. donazione diretta, comprensiva del sotto-tipo della donazione remuneratoria), della *liberalità d'uso* (la quale ultima, pur qualificata espressamente liberalità, è altrettanto espressamente espunta dalla donazione, ex art. 770 c.c. secondo comma e non è soggetta a collazione ex art. 742 c.c. ult. comma, né a riduzione, ex art.809 c.c. secondo comma) e della *donazione indiretta*, ma con ciò non si esaurisce l'ambito delle *liberalità non donative*, dal momento che – almeno secondo una parte della dottrina - possono rinvenirsi altri *negozi tipici* non ascrivibili alla donazione integranti liberalità (diretta) non donativa, come ad esempio la *costituzione del fondo patrimoniale ad opera di terzo* e il *patto di famiglia*.

Passando alla categoria più rilevante di liberalità non donative, e cioè alle *donazioni indirette*, la cui più accreditata ricostruzione si deve alla teoria del collegamento negoziale, può notarsi che, secondo la dottrina, *non occorre una consacrazione documentale dell'accordo collegato* (diretto a colmare il divario tra il negozio-mezzo ed il risultato ulteriore voluto in termini di arricchimento del beneficiario) poiché, ad integrarlo, basta il tacito consenso a ricevere il bene o il diritto trasmesso o l'effetto indiretto favorevole (Carnevali e Mora, in TORRENTE, *La donazione*, in *Trattato di diritto civile e commerciale diretto da Cicu, Messineo e Mengoni e continuato da Schlesinger*, Seconda edizione, Milano, 2006, pag. 41).

La teoria del collegamento negoziale sembra avere il pregio di valorizzare il coinvolgimento del beneficiario, impedendo che si possa ipotizzare l'invasione della sua sfera patrimoniale contro la sua volontà o addirittura quando sia inconsapevole del "gesto".

Accogliendo la tesi del collegamento negoziale, il fenomeno appare di chiara lettura, almeno nel suo profilo astratto: deve ricorrere un negozio-mezzo, il cui effetto tipico venga utilizzato per conseguire il risultato ulteriore dell'arricchimento del beneficiario; tale risultato ulteriore è conseguito come effetto dell'accordo (negozio accessorio o negozio-fine, collegato al primo) tra disponente e beneficiario.

Sotto il profilo formale, il negozio-mezzo conserva il suo regime, mentre il negozio-fine è sottratto alle regole formali del negozio-mezzo ma è sottoposto a quelle materiali applicabili in relazione allo scopo conseguito.

Quindi, in caso di *donazione indiretta*, il negozio mezzo è sottratto al formalismo della donazione diretta, mentre il risultato del negozio-fine è sottoposto a tutte le regole sostanziali applicabili alle liberalità, ai sensi dell'art.809 c.c.

Nel quadro di quanto sopra, tra le varie ipotesi di donazione indiretta individuate dalla dottrina bisogna menzionare la *rinuncia*, il *contratto a favore di terzo*, *l'assicurazione a favore di terzo*, *l'adempimento del terzo*, la c.d. *donazione mista*, le *modificazioni soggettive passive* del rapporto obbligatorio, ricordando che si tratta di strumenti idonei a far conseguire l'attribuzione donativa indiretta, ma la cui ricorrenza non è indice autosufficiente di attribuzione liberale.

Analoghe menzioni e considerazioni vanno fatte per le discusse figure dell' *intestazione di beni a nome altrui*, dell' *assunzione di garanzia* per debito altrui, dei c.d. *atti materiali* positivi (piantagione, costruzione fatte da un terzo con materiali propri) o negativi (astensione dall'esercitare un diritto per permettere l'usucapione o la prescrizione a vantaggio altrui). Anche qui, seguendo la teoria del collegamento negoziale, il divario tra mezzo impiegato ed effetto *ulteriore* perseguito può essere colmato dall' accordo apposito (tra chi si avvantaggi del procedimento e chi intesti il bene ad altro, oppure emetta il titolo di credito, oppure pianti o costruisca oppure ometta di agire per interrompere prescrizione o possesso *ad usucapionem*, ecc.).

**GALGANO**, *Il Negozio giuridico*, in Trattato di diritto civile e commerciale diretto da Cicu e Messineo continuato da Mengoni, Milano, 1988, pag. 90.

Andrea FEDELE, *Destinazione patrimoniale*, in Destinazione di beni allo scopo, Milano, 2003, pag. 302.

La riforma del 2000 è stata oggetto di ampie analisi contenute nel volume *"L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme"*, Milano, 2001, con contributi di MARONGIU, LUPI, FEDELE, MASTROIACOVO, PURI, STEVANATO, GHINASSI, FRIEDMANN, GAFFURI, NASTRI, MONTELEONE e PISTONE.

GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Torino, 1976, pag. 145

STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, Padova, 2000, pag. 116.

In questo senso, v. E. De Rosa, relazione alla giornata di studio organizzata dal Consiglio Notarile di S.Maria Capua Vetere in data 18 giugno 2007.

Altra questione è quella della misura dell'imposta sull'atto ricognitivo che faccia emergere una remissione di debito, posto che esso sarebbe imponibile ex art. 6 Tariffa parte I TU 131/86, con aliquota 0,5%, ove sia frammento (negozio mezzo) di liberalità indiretta e non imponibile ove integri – per chi l'ammetta - donazione diretta liberatoria. La soluzione di tale questione è strettamente legata al regime della remissione e della rinuncia a diritti reali, per il quale si rinvia all'apposito paragrafo di questo elaborato.

E' la tesi dubitativa dello studio della Commissione studi Tributarie del NN n.168/2006/T, Friedmann, Ghinassi, Mastroiacovo, Pischetola, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*, studio n.168/2006/T, cit., in BDN e in CNN Notizie del 9.1.2007.

GAFFURI, *Note riguardanti la novellata imposta sulle successioni e donazioni*, in *Rassegna Tributaria* n.2, marzo-aprile 2007, pag. 449, paragrafo 2 lett. f); dubitativamente, studio del C.N.N. n.168/2006/T in data 15.12.2006, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*, paragrafo 6, in BDN.

BELLINI, *La nuova imposta sulle successioni e donazioni: reintroduzione delle disposizioni del d.lgs. n.346/1990 e coordinamento con i provvedimenti successivi*, in *Il Fisco*, 2006, 7230; PURI, *Alla ricerca del tempo perduto ovvero considerazioni a margine della nuova imposta sulle donazioni e gli atti a titolo gratuito*, relazione a Convegno Paradigma, novembre 2006.

CARIOTA FERRARA, *Il Negozio giuridico*, Napoli, s.d. pag. 272. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1986 pag. 218.

16) Per la ricostruzione della comunione come titolarità plurima integrale e per le altre teorie sulla sua natura giuridica, v. GUARINO, voce *Comunione*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1961, pag. 250-251, FEDELE, *La comunione*, Torino, 1986, pag. 7; BIANCA, *Diritto Civile*, 6, Milano, 1999, pag. 452; LENER, *La Comunione*, in *Trattato di diritto privato* diretto da Rescigno, Torino, 1982, vol. 8, pag. 266.

Per la rinuncia alla quota comportante espansione delle quote altrui, v. FRAGALI, *La comunione*, in *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo-Mengoni*, Milano, 1978, pag. 450; LENER, *La Comunione*, cit., pag. 273; TRIMARCHI, *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 1981, pag. 567.

17) Per la distinzione, v. Santoro Passarelli, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1986, pag. 220; Mengoni-Realmonte, v. *Disposizione*, in *Enc.Dir.*, XIII, Milano, 1964, pag. 189; Pugliatti, v. *Alienazione*, in *Enc.dir.*, II, Milano, 1956,

p.1; Perlingieri-Femia, *Manuale di Diritto civile*, Napoli, 1997, p. 80; Macioce, v. *Rinuncia* (dir.priv.), in Enc.Dir, XL, Milano, 1989, p.927; Bozzi, v. *Rinunzia* (dir.pubbl. e priv.), in NNDDII, XV,Torino, 1968, pag. 1147.

18) Santoro Passarelli, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1977, pag. 224; Macioce, v. *Rinuncia* (dir.priv.), in Enc.Dir, XL, Milano, 1989, p.928.

19) Sempre che non si aderisca alla tesi di chi ritiene esistente una donazione indiretta anche *nolente il beneficiario*, sol che manchi una giustificazione causale onerosa. Cfr PALAZZO, *La donazione cosiddetta liberatoria*, in Vita Not. 2000, pag. 3-26.

20) Ris. Agenzia Entrate n. 25/E del 16 febbraio 2007 – Atto di rinunzia abdicativa.

21) Però, anche qui, dal momento che chi si avvantaggi della rinunzia (si pensi al caso del nudo proprietario che tragga beneficio della rinunzia all'usufrutto) non può essere costretto a divenire "avente causa indiretto" suo malgrado (nell'esempio, subendo la rinunzia fatta dall'usufruttuario) o inconsapevolmente (scoprendo la rinunzia che prima non conoscesse), occorre il negozio collegato che, sia pur senza forme solenni, colmi il divario tra il mezzo impiegato (la rinunzia abdicativa o estintiva) e il risultato voluto.

22) *Per l'abrogazione di norme abrogatici, v. GUASTINI, Teoria e dogmatica delle fonti, in Trattato di diritto civile e commerciale diretto da Cicu e Messineo continuato da Mengoni, Milano, 1998, pag. 206.*

23) Solo seguendo quella parte minoritaria della dottrina (BIONDI, *Le donazioni*, in Trattato di diritto civile diretto da VASSALLI, Torino, 1960, pag. 400; CATAUDELLA, *Scritti giuridici*, Padova, 1991, pag. 151 e ss.) che asserisce la configurabilità della donazione *liberatoria* attuata mediante rinunzia al diritto (e che riguardo ai diritti reali potrebbe più proficuamente denominarsi *estintiva*, anzi che *liberatoria*), alla rinunzia con spirito liberale si dovrebbe riconoscere natura di donazione diretta, valorizzando la formula dell'art.769 c.c. ("una parte arricchisce l'altra disponendo di un diritto a favore di questa") come tecnicamente appropriata riguardo alla "disposizione di un diritto" e atecnica nel punto in cui si ha riguardo alla disposizione "a favore" (che nella rinunzia non è configurabile). In questo caso, la rinunzia "donativa" avrebbe struttura contrattuale (e l'atto del solo rinunziante sarebbe degradato a mera proposta), richiederebbe la forma solenne e sarebbe assoggettata all'imposta di donazione senza alcuna possibilità di essere incisa dall'imposta di registro.

24) *Così anche MASTROIACOVO, Segnalazione novità, Sul regime fiscale dell'atto di rinunzia abdicativa ai fini delle imposte indirette* (Ris.Ag. Entrate n.25/E del 16 febbraio 2007), in CNN Notizie del 22.2.2007.

25) Ris. 25/E del 2007, sopra citata.

26) Art. 1, commi 25-28 L. 244/2007

(omissis)

25. Nel testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, all'articolo 1 della Tariffa, parte I, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Se il trasferimento ha per oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto: 1 per cento».

26. All'articolo 1-bis della Tariffa annessa al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «, ovvero che importano il trasferimento di proprietà, la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari attinenti ad immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati».

27. All'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e successive modificazioni, il comma 15 è abrogato.

28. Le disposizioni di cui ai commi 25, 26 e 27 si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate poste in essere a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dalla stessa data.

27) Mastroiacovo, *La nuova disciplina tributaria dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati*, in corso di edizione.

# Agevolazioni fiscali per il trasferimento di terreni agricoli e relative pertinenze

*Notaio Vertere Morichelli*

Il settore dell'attività agricola svolta sia in forma individuale che societaria, è stato oggetto di molteplici interventi legislativi.

Il mio intervento ha lo scopo di fornire all'operatore criteri il più possibile oggettivi tali da poter rappresentare un punto di riferimento sia per orientarsi sia per affrontare casi non espressamente disciplinati.

L'ordine è rappresentato dall'esame del titolo dell'argomento affidatomi.

## **SOGGETTI**

art.2135 c.c. "È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge."

- art. 2083 c.c. "Sono piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia."

Coltivatore diretto è quindi un imprenditore o meglio un piccolo imprenditore che svolge la propria attività professionale prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia.

A fronte di questa definizione che potremo dire di carattere generale, ne esistono altre e precisamente:

art.31 legge 590/65 “Ai fini della presente legge sono considerati coltivatori diretti coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per la normale necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame.

Nel calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo.”

art.1 comma 1 Dlgs 99/04 “Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del 17 maggio 1999, del Consiglio, dedichi alle attività agricole di cui all' articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro Nel caso delle società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito di cui al primo periodo, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori. Nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al venticinque per cento.”

- art.14 legge 441/98 giovane imprenditore sono “a) coltivatori diretti ovvero imprenditori agricoli a titolo principale, che non hanno ancora compiuto i quaranta anni, iscritti alle relative gestioni previdenziali, o a condizione che si iscrivano entro tre anni dal trasferimento; b) giovani che non hanno ancora compiuto i quaranta anni a condizione che acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale

entro ventiquattro mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni”.

- art.1 nota tariffa allega A parte prima DPR 131/86 imprenditore agricolo a titolo principale ai sensi dell'art.12 della legge 153/75 abrogato dall'art.1 comma 5 quinquies dlgs 99/04.

In sintesi,

- l'attività agricola è quella indicata dall'art.2135

- il soggetto che svolge l'attività suddetta è:

a- imprenditore nella definizione contenuta nell'art.2082 c.c. e cioè “chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi

b- coltivatore diretto cioè un piccolo imprenditore in quanto l'attività agricola è svolta con il prevalente lavoro proprio e dei familiari

c- imprenditore agricolo professionale (IAP) cioè l'imprenditore ex art.2082 o il coltivatore diretto che sono in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi della normativa europea;

d- imprenditore giovane ( sia IAP sia CD) avente una età non superiore a 40 anni

Il CD e lo IAP sono categorie diverse.

Infatti diverse sono le definizioni, le norme le richiamato distintamente (cfr.art.7 d.lgs 99/04, art.14 L. 441/98, LRT n.45/07 art.4 e relativo regolamento), il diritto di prelazione o di riscatto di cui all'*articolo 8 della [legge 26 maggio 1965, n. 590](#)* ed all'*articolo 7 della [legge 14 agosto 1971, n. 817](#)*, spetta anche e solo alla società agricola di persone qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto (art.2 comma 3 dlgs 99/04).

L'impresa svolta in forma di società è così regolata:

a- art.2 dlgs 99/04 Società Agricole sono quelle che hanno per oggetto esclusivo attività agricole e che nella denominazione contengano l'indicazione di “società agricola”. Sono equiparate all'imprenditore agricolo NON professionale.

b- art.1 comma 3 dlgs 99/04 Società Agricole equiparate allo IAP sono quelle che oltre ad avere i requisiti di quelle di cui all'art.2 siano in possesso dei seguenti requisiti:

-- nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;

-- nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

NB La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società (cfr.art.3/bis dlgs 99/04).

c- art.2 comma 3 Dlgs 99/04 Società agricole di persone con almeno la metà dei soci aventi qualifica di coltivatore diretto come risultante dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all' articolo 2188 e seguenti del codice civile.

d- Art.2 comma 4/bis Dlgs 99/04 Società agricole di persone con un socio o amministratore coltivatore diretto “ ... alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. La perdita dei requisiti di cui al presente comma nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime”

NB. Il socio qualificante va ben individuato e può conferire il suo apporto anche a più società.

Trattandosi di requisito richiesto per l'amministratore il termine apporto è usato senza alcun riferimento alla categoria dei conferimenti.

Tutte le figure professionali di cui sopra sono obbligate alla iscrizione nel Registro delle Imprese (pubblicità dichiarativa) art.2 dlgs 228/01 “ L'iscrizione degli imprenditori agricoli, dei coltivatori diretti e delle società semplici esercenti attività agricola nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'articolo 2188 e seguenti del codice civile, oltre alle funzioni di certificazione anagrafica ed a quelle previste dalle leggi speciali, ha l'efficacia di cui all'articolo 2193 del codice civile.”

## **AGEVOLAZIONI**

- art.1 comma 4 dlgs 99/04 “All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. La perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle

agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime”

- art.1 comma 4 quarter dlgs 99/04 “Qualunque riferimento della legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito alla definizione di cui al presente articolo. All'imprenditore agricolo professionale, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

- art.2 comma 4 dlgs 99/04“ Alle società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, qualificate imprenditori agricoli professionali, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. La perdita dei requisiti di cui all'articolo 1, comma 3, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime

- art.2 comma 4 bis dlgs 99/04 “Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. La perdita dei requisiti di cui al presente comma nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime “.

Pertanto lo IAP sia persona fisica sia società per godere dei benefici fiscali deve anche essere iscritto nella apposita gestione previdenziale e assistenziale; unica eccezione le società agricole che hanno come soci coltivatori diretti.

Le agevolazioni spettano anche prima di avere i requisiti previsti dai comma 1 e 3 dell'art.1 del dlgs 99/04.

Infatti il comma 5 ter dell'art.1 del dlgs 99/04 recita:

“Le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione, nonché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. Entro ventiquattro mesi dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, salvo

diverso termine stabilito dalle regioni, il soggetto interessato deve risultare in possesso dei requisiti di cui ai predetti commi 1 e 3, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti. Le regioni e l'Agenzia delle entrate definiscono modalità di comunicazione delle informazioni relative al possesso dei requisiti relativi alla qualifica di IAP.”

Sono definiti imprenditori agricoli

a- art.1 comma 1094 L.296/06 Nuova figura di imprenditore agricolo che non si occupa del ciclo biologico e che non ha bisogno del fondo. Non è richiesta la esclusività dell'oggetto. Sono escluse le spa, sapa, cooperative “Si considerano imprenditori agricoli le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci. In tale ipotesi, le società possono optare per la determinazione del reddito applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25 per cento “.

Le società suddette se volessero conseguire la qualifica di IAP dovranno sommare le due discipline in particolare dovranno prevedere l'oggetto sociale esclusivo ed avere un soggetto qualificante.

b- art.8 dlgs 227/01 “ Le cooperative ed i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali, sono equiparati agli imprenditori agricoli .

c- art.1 comma 2 dlgs 228/01 “Si considerano imprenditori agricoli le cooperative di imprenditori agricoli ed i loro consorzi quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile, come sostituito dal comma 1 del presente articolo, prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico.

### **TRASFERIMENTO**

Il termine “trasferimento” viene adoperato per indicare tutti quegli atti che prevedano il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o la titolarità di diritti immobiliari di godimento.

Pertanto tutti gli atti che comportino un trasferimento in presenza delle altre condizioni godono dei benefici fiscali.

Tuttavia le agevolazioni fiscali previste dalla legge 604/54 competono esclusivamente per gli atti indicati nell'art.1. Tale elencazione è stata ritenuta tassativa dalla Amministrazione finanziaria (nota ministeriale n.91444 del 1963).

Le agevolazioni fiscali competono anche ai trasferimenti effettuati a seguito dell'esercizio del diritto di prelazione nonché ai riscatti ed alle sentenze sostitutive del contratto di vendita ai sensi dell'art.25 della L.590/65 ( cfr cnn st del 19 aprile 1993 n.117\_2).

Secondo lo studio cnn n.67/2005 le agevolazione suddette si estenderebbero anche agli atti derivativi e derivativi costitutivi (servitù); di avviso contrario è Cass. 4-11- 2003 n.16494.

### **TERRENO AGRICOLO**

Lo strumento urbanistico generale è il principale strumento di pianificazione urbanistica locale con il quale il comune realizza la cd. "zonizzazione" del territorio ovvero la divisione in zone e la determinazione per ciascuna di esse dei vincoli e delle caratteristiche.

La "zonizzazione" avviene in base a criteri fissati dal DM del 2 aprile 1968 n.1444 il quale nell'art. 2 recita:

"Sono considerate zone territoriali omogenee, ai sensi e per gli effetti dell'art. [17](#) della [legge 6 agosto 1967, n. 765](#) :

A) le parti del territorio interessate da agglomerati urbani che rivestono carattere storico, artistico o di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree circostanti, che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi;

B) le parti del territorio totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone A): si considerano parzialmente edificate le zone in cui la superficie coperta degli edifici esistenti non sia inferiore al 12,5% (un ottavo) della superficie fondiaria della zona e nelle quali la densità territoriale sia superiore ad 1,5 mc/mq;

C) le parti del territorio destinate a nuovi complessi insediativi, che risultino inedificate o nelle quali la edificazione preesistente non raggiunga i limiti di superficie e densità di cui alla precedente lettera B);

D) le parti del territorio destinate a nuovi insediamenti per impianti industriali o ad essi assimilati;

E) le parti del territorio destinate ad usi agricoli, escluse quelle in cui - fermo restando il carattere agricolo delle stesse - il frazionamento delle proprietà richieda insediamenti da considerare come zone C);

F) le parti del territorio destinate ad attrezzature ed impianti di interesse generale.”

Per uso agricolo si intende l'uso di un terreno finalizzato alla agricoltura.

Per agricoltura si intende l'attività economica che consiste nella coltivazione delle piante, nell'allevamento degli animali e nello sfruttamento delle foreste.

Né il legislatore né la giurisprudenza hanno dato un definizione di terreno agricolo; questa si ricava al contrario rispetto a quella di terreno edificabile.

Per zona edificatoria e/o fabbricabile si intende quella ove è possibile la costruzione di abitazioni e servizi annessi (Cass. SSUU 25506/06). In particolare per Cass.3414/01 la presenza di un indice edificabile in una zona agricola non comporta che la stessa debba essere classificata edificabile; quello che conta è la zona in cui il terreno è inserito.

Sulla stessa linea Cass.6105/82 per la quale si dovrebbe parlare di agro intendendo zone a bassa edificabilità in funzione di esigenze della agricoltura e di zona urbana intendendo zone a maggiore edificabilità e non vincolate ad esigenze della agricoltura.

L'art.8 della legge 590/65 esclude il diritto di prelazione in caso di trasferimento di terreni che abbiano destinazione edilizia, industriale, turistica.

Il comma 2 dell'art.36 del DL 223/06 ha stabilito che ai fini del DPR 633/72, 131/86, 917/86 e 504/92 un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

Per quanto sopra si può ritenere sia ai fini urbanistici sia ai fini fiscali che per conoscere la destinazione di un terreno deve farsi riferimento allo strumento urbanistico generale redatto ai fini della pianificazione urbanistica del territorio comunale secondo le modalità previste dal DM 1444/68.

Quindi è terreno agricolo sia quello classificato in zona E sia quello sottoposto a vincoli giuridici, pubblici o privati, che escludono in via permanente la possibilità di costruire edifici classificabili nelle categorie catastali A, B, C e D.

## **PERTINENZA**

L'attribuzione alla cosa della qualità di pertinenza si fonda sul criterio fattuale è cioè sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra secondo la definizione data dall'art.817 c.c.

La pertinenza segue il regime della cosa principale secondo quanto stabilito dall'art.818 c.c.

A noi qui interessa il fabbricato rurale.

Ai fini fiscali di costruzioni rurali parla l'art.42 del DPR 917/86 per precisare che non sono produttive di reddito.

L'art. 42 recita “ 1. Non si considerano produttive di reddito di fabbricati le costruzioni o porzioni di costruzioni rurali, e relative pertinenze, appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono e destinate:

a) alla abitazione delle persone addette alla coltivazione della terra, alla custodia dei fondi, del bestiame e degli edifici rurali e alla vigilanza dei lavoratori agricoli, nonché dei familiari conviventi a loro carico, sempre che le caratteristiche dell'immobile siano rispondenti alle esigenze delle attività esercitate;

b) al ricovero degli animali di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 e di quelli occorrenti per la coltivazione;

c) alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione;

d) alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli e alle attività di manipolazione e trasformazione di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 32”

La norma suddetta che si riferisce indistintamente sia a fabbricati di abitazione sia ai fabbricati strumentali, si ritiene di fatto abrogata.

Infatti con l'art.9 del DL n.557/93 convertito in legge 133/94 sempre agli effetti fiscali il legislatore è intervenuto fissando al comma 3 le condizioni perchè un fabbricato rurale sia destinato ad edilizia abitativa e al comma 3 bis le condizione perchè un fabbricato rurale sia strumentale all'attività agricola

Comma 3 “ Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa devono soddisfare le seguenti condizioni:

a) il fabbricato deve essere utilizzato quale abitazione:

1) dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta;

2) dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che con altro titolo idoneo conduce il terreno a cui l'immobile è asservito;

3) dai familiari conviventi a carico dei soggetti di cui ai numeri 1) e 2) risultanti dalle certificazioni anagrafiche; da coadiuvanti iscritti come tali a fini previdenziali;

4) da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura;

5) da uno dei soci o amministratori delle società agricole di cui all'[articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99](#), aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale;

*a-bis*) i soggetti di cui ai numeri 1), 2) e 5) della lettera *a*) del presente comma devono rivestire la qualifica di imprenditore agricolo ed essere iscritti nel registro delle imprese di cui all'[articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580](#);

*b*) [l'immobile deve essere utilizzato quale abitazione dai soggetti di cui alla lettera *a*), sulla base di un titolo idoneo, ovvero da dipendenti esercitanti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti nel rispetto della normativa in materia di collocamento ovvero dalle persone addette all'attività di alpeggio in zone di montagna];

*c*) il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi dell'[articolo 1, comma 3, della legge 31 gennaio 1994, n. 97](#), il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati;

*d*) il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Se il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi della citata [legge n. 97 del 1994](#), il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore ad un quarto del suo reddito complessivo, determinato secondo la disposizione del periodo precedente. Il volume d'affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'IVA si presume pari al limite massimo previsto per l'esonero dall'[articolo 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#) ;

*e*) i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste

dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'articolo [13, L. 2 luglio 1949, n. 408](#) , e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali.

Comma 3 bis “ Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell’attività agricola di cui all’articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- a) alla protezione delle piante;
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;
- c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l’allevamento;
- d) all’allevamento e al ricovero degli animali;
- e) all’agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla [legge 20 febbraio 2006, n. 96](#);
- f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell’azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;
- g) alle persone addette all’attività di alpeggio in zona di montagna;
- h) ad uso di ufficio dell’azienda agricola;
- i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all’[articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228](#);
- l) all’esercizio dell’attività agricola in maso chiuso.

cfr cnn st 29 luglio 1998 n.817 bis

### **TRASFERIMENTI GRATUITI**

SOGGETTO	BENE	AGEVOLAZIONE	ATTO	DECADENZA
Giovane imprenditore (CD, IAP)	terreno agricolo facente parte di azienda trasferita a discendente o ascendente	art.14 L.441/98	donazione succ.	no
CD, IAP	terreno agricolo	compendio unico art.7 dlgs 99/04 art.5bis L 97/94 (ex art.52 L. 448/01)	donazione successione	sì

SOGGETTO	BENE	AGEVOLAZIONE	ATTO	DECADENZA
CD (no IAP)	terreni agricoli montani	art.9 c.2 DPR 601/73 (...a qualsiasi titolo)	donazione successione	no
TUTTI	terreni agricoli o montani	art.14 c.2 L. 383/01 il totale delle imposte di registro ipotecarie catastali non può superare il il valore fiscale dei terreni	successione (asse ereditario)	no
CD (no IAP) famiglia diretto coltivatrice	fondi rustici e costruzioni rurali	riduzione imposta art.25 comma 3 dlgs 346/90	successione	No
CD,IAP	azienda agricola comuni montani	riduzione imposta art.25 comma 4/ bis dlgs 346/90	donazione successione	no
Bj anche CD, IAP	Azienda in genere	e s e n z i o n e art.3 comma 4 ter dlgs 346/90	donazione successione	sì
CD, IAP	azienda agricola comprensiva di soli immobili	Compendio unico		sì

### TRASFERIMENTI ONEROSI

SOGGETTO	BENE	AGEVOLAZIONE	ATTO	DECADENZA
Imprenditore agricolo NON professionale e società agricola non munita di requisito IAP	Terreno	Nessuna, aliquote normali	Tutti	No
IAP e società agricola con i requisiti ma NON iscritti INPS	terreno	1- imposta ridotta art.1 nota1 tariffa parte prima TU registro	Tutti	

SOGGETTO	BENE	AGEVOLAZIONE	ATTO	DECADENZA
		2- compendio unico (generale, montano)	Tutti	Sì
IAP e società agricola con i requisiti ed iscritti INPS	Terreno	1- imposta ridotta art.1 nota1 tariffa parte prima TU registro	Tutti	
		2- compendio unico (generale, montano)	Tutti	Sì
		3- PPC ex	Solo quelli espressamente previsti dalla norma	Sì
		4-terreni montani art.9 dpr.601/73	Tutti	No
aspirante IAP persona fisica o società agricola aventi i requisiti ed iscritti a Inps	terreno	1- imposta ridotta art.1 nota1 tariffa parte prima TU registro	Tutti	
		2- compendio unico (generale montano)	Tutti	Sì
		3- Ppc ex	solo quelli espressamente previsti dalla norma	Sì
		4-terreni montani art.9 dpr.601/73	Tutti	No
Società di coltivazione diretta con soggetto qualifican-	terreno	1- compendio unico (generale, montano)	tutti	si

SOGGETTO	BENE	AGEVOLAZIONE	ATTO	DECADENZA
te iscritto Inps		2-Ppc ex	Solo quelli espressamente previsti dalla norma	si
		3-terreni montani art.9 dpr.601/73	Tutti	Sì
Società di coltivazione diretta con	terreno	1- compendio unico (generale, montano)	Tutti	Sì
		2-Ppc ex art.1 L.604/54	Solo quelli espressamente previsti dalla norma	Sì
		3-terreni montani art.9 dpr.601/73	Tutti	No
Coltivatore diretto	Terreno	1- compendio unico (generale, montano)	Tutti	Sì
		2-Ppc ex art.1 L.604/54	Solo quelli espressamente previsti dalla norma	Sì
		3-terreni montani art.9 dpr.601/73	Tutti	No
giovani agricoltori CD IAP iscritti a Inps o aspiranti	Terreno	1- compendio unico (generale, montano)	Tutti	Sì
		2-Ppc ex art.1 L.604/54	Solo quelli espressamente previsti dalla norma	Sì
		3- terreni montani art.9 dpr.601/73	Tutti	No

SOGGETTO	BENE	AGEVOLAZIONE	ATTO	DECADENZA
		4- art.1 nota 1 Tariffa parte prima TU registro DPR 131/86	Tutti	
imprenditore agricolo coltivatore diretto	Beni suscettibili di utilizzazione agricola	art.9 comma 2 dlgs 99/04 riduzione imposte al 50%	solo vendite da enti pubblici	no
Tutti	Fondi rustici	art.9 comma 1 dlgs 99/04 riduzione imposte 50%	Permuta rettificativa confini finalizzati accorpamento fondi rustici	No

### DECADENZA

La violazione volontaria del divieto di alienazione per un certo tempo fissato dalla normativa fiscale, comporta la conseguenza della perdita dei benefici conseguiti e non la nullità dell'atto.

Questione definitivamente chiusa con la sentenza della Cass. S.U. n.7033/06.

Eccezione:

- la violazione del vincolo trentennale di indivisibilità (dal giorno 1 luglio 2001 quindicennale) previsto dalla legge 817/71, comporta per espressa disposizione normativa la nullità dell'atto, tale vincolo può essere tuttavia revocato "nel caso in cui sia mutata la destinazione agricola del fondo per effetto degli strumenti urbanistici vigenti" ex art.14 legge 817/71;

- la violazione del divieto prevista per la PPC NON comporta la perdita dei benefici qualora l'acquirente alieni il fondo o lo conceda in godimento al coniuge, parenti entro il terzo grado, affini entro il secondo grado che esercitano l'attività di imprenditore agricolo ai sensi dell'art.2135 c.c. Comma 3 art.11 dlgs 228/01.

La decadenza dalle agevolazioni legge 604/54 e 53/56 opera limitatamente al valore della parte rivenduta, calcolato in proporzione a quello accertato per l'intero fondo (art.6 legge 1154/60).

## **RINUNCIA**

Secondo Cass. 9607/00 e 8784/00 la richiesta di agevolazioni ha carattere negoziale e non è revocabile per definizione.

## **FORZA MAGGIORE**

La decadenza non rappresenta una vera e propria sanzione ma è la mera conseguenza della mancanza sopravvenuta di un elemento costitutivo di un particolare regime agevolativo.

L'esimente della forza maggiore è rilevante solo in presenza di una condotta regolarmente tenuta dal contribuente. Cfr Cass.2552/03.

Cfr st cnn n.30/2005, 41/2005, 164/2006, 3520/01.

## **AGRITURISMO**

Si richiamano :

- ➔ legge nazionale n.96/06
- ➔ legge regionale n.30/03
- ➔ st cnn 106/2005 T
- ➔ st segnalazione novità 22 marzo 2006
- ➔ Cass. 20955/08 secondo la quale senza l'iscrizione dell'agriturismo nell'apposito elenco regionale non può essere riconosciuto il carattere rurale degli immobili destinati a tale attività.

*Vertere Morichelli*