

Circolare del 01/03/2007 n. 12 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

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

Sintesi: Ad integrazione della C.M. n. 27 del 4 agosto 2006, ed in risposta a taluni quesiti presentati su problematiche specifiche in relazione alle disposizioni introdotte dall'articolo 35 del decreto legge n. 2123 del 4 luglio 2006, convertito con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, la circolare fornisce ulteriori chiarimenti concernenti la revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati, ai fini delle imposte indirette. In particolare, dopo aver precisato in quali ipotesi e con quali modalita' sia possibile operare la rettifica della detrazione IVA gia' operata in base al previgente regime, la circolare si occupa, altresì, della cessione delle pertinenze delle abitazioni; di specificare quale sia la base imponibile del riscatto di immobili in leasing; di fornire ulteriori chiarimenti relativi all'impatto della nuova normativa sull'affitto d'azienda e sublocazioni. Inoltre, chiarisce quale sia il regime fiscale degli appartamenti per vacanze, nonché delle cessioni di fabbricati non ultimati e delle cessioni di fabbricato che intervengono nel corso di procedure esproprie.

Testo:

INDICE

PREMESSA

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

PREMESSA

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

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

- 1 Rettifica della detrazione IVA gia' operata in base alla normativa previgente al decreto legge

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

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

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

La limitazione dell'obbligo di rettificare la detrazione gia' operata, prevista in misura piu' ampia per gli immobili abitativi, maggiormente interessati dal regime di esenzione, si pone in accordo con i principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria in materia di tutela del legittimo affidamento. In base ai suddetti principi, in presenza di radicali trasformazione dell'impianto normativo, vengono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti sulla base della normativa previgente.

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

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

Operazioni esenti ai sensi dell'art.10, nn. 8) e 8- bis), vigente al 3 luglio 2006	Operazioni esenti ai sensi dell'art.10, nn. 8), 8- bis), 8-ter), come modificato dal dl 223 e successive modificazioni
. locazioni di immobili abitativi ad esclusione di quelle finanziarie e di quelle effettuate da imprese che hanno costruito gli immobili per la vendita	. locazioni anche finanziarie di immobili abitativi (ad esclusione di quelle di durata non inferiore a quattro anni, effettuate dalle imprese di costruzione in esecuzione di piani di edilizia convenzionata entro quattro anni dalla ultimazione). . locazioni anche finanziarie di immobili strumentali effettuate nei confronti di soggetti che hanno diritto a detrarre l'imposta in misura superiore al 25%, sempreche' non sia stata esercitata l'opzione per l'imponibilita' ad IVA
. cessioni di immobili abitativi da parte di imprese diverse da quelle di costruzione o ristrutturazione degli stessi e da quelle che non	. cessioni di immobili abitativi effettuate da imprese costruttrici o di ristrutturazione dopo quattro anni dalla costruzione o dalla

hanno come oggetto principale dell'attività la rivendita di immobili

ristrutturazione degli stessi .
 cessioni di immobili abitativi
 effettuate da imprese costruttrici o
 di ristrutturazione dopo il termine
 di cui al punto precedente,
 calcolato senza tenere conto del
 periodo in cui l'immobile è stato
 locato, con contratto di durata non
 inferiore a quattro anni ed in
 attuazione di programmi di edilizia
 residenziale convenzionata .
 cessioni di immobili abitativi
 effettuate da soggetti diversi dalla
 imprese costruttrici o di
 ristrutturazione . cessioni di
 immobili strumentali effettuate da
 imprese costruttrici, dopo quattro
 anni dalla ultimazione della
 costruzione o dalla ristrutturazione
 nei confronti di soggetti che hanno
 diritto a detrarre l'imposta in
 misura superiore al 25%, sempreché
 non sia stata esercitata l'opzione
 per l'imponibilità ad IVA .
 cessioni di immobili strumentali
 effettuate da altre imprese nei
 confronti di soggetti che hanno
 diritto a detrarre l'imposta in
 misura superiore al 25%, sempreché
 non sia stata esercitata l'opzione
 per l'imponibilità ad IVA

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

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

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

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

- b) per le altre imprese, i fabbricati posseduti al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto legge (la norma si riferisce in sostanza alle imprese che hanno come oggetto esclusivo o principale

della attivita' esercitata la rivendita di immobili, essendo queste le uniche, insieme alle imprese del punto a), che in base alla normativa pregressa effettuavano cessioni di immobili abitativi imponibili).

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

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

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

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

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

* * *

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

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

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

La previsione della durata decennale del periodo di osservazione fiscale fa si' che la rettifica della detrazione iniziale debba essere operata in relazione a tanti decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio. In particolare, se durante i dieci anni di osservazione fiscale l'immobile e' ceduto in esenzione da IVA, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione, nell'anno in cui e' stata

effettuata la cessione, per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio; se, invece, in tale periodo l'immobile e' concesso in locazione, in esenzione da imposta, la rettifica deve essere operata nella misura di un decimo per ogni anno di durata della locazione, fino al termine del decennio.

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

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

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

2 Immobili pertinenziali

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

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

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

Essendo possibile, pertanto, individuare nella disciplina vigente un principio generale in base al quale gli immobili destinati ad uso abitativo assumono una connotazione fiscale propria ed autonoma rispetto agli altri

fabbricati, occorre riservare particolare attenzione al trattamento applicabile alle cessioni di unita' immobiliari che, ancorche' rientranti nelle categorie catastali che contraddistinguono i fabbricati strumentali (ad esempio box e cantine, rientranti nelle categorie C/6 o C/2), sono destinate al servizio di abitazioni, ai sensi dell'articolo 817 del codice civile.

Si deve ritenere, in proposito che la sussistenza del vincolo pertinenziale, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale.

Naturalmente, affinche' possa darsi rilievo al vincolo pertinenziale, che ai sensi dell'articolo 817 del codice civile, ricorre in presenza del requisito oggettivo (consistente nella destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o ad ornamento di un altro, c.d. bene principale) e del requisito soggettivo (consistente nella volonta' del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalita' funzionale con la cosa principale), e' necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione

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

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

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

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

Tale previsione consente pertanto di applicare l'aliquota IVA del 4 per cento nei limiti stabiliti dell'articolo 3, comma 131, della legge n. 549 del 1995, al fabbricato strumentale che risulti imponibile al tributo qualora esso sia destinato al servizio di un'abitazione acquistata in regime IVA con la medesima agevolazione, anche se acquistato con atto separato rispetto alla abitazione. In proposito con circolare n. 19 del 1 marzo 2001 e' stato precisato che "l'aliquota IVA prevista per la cessione del bene principale e' comunque applicabile alla pertinenza se i due immobili sono

acquistati con il medesimo atto. Se invece i due beni vengono acquistati con atto separato, l'aliquota prevista per l'immobile abitativo si applica alla sola pertinenza posta al servizio della "prima casa" (nelle ipotesi sopra indicate), mentre negli altri casi la costituzione del vincolo pertinenziale resta del tutto ininfluenza per la determinazione dell'imposta. Tale affermazione deve essere intesa nel senso di ritenere che qualora la pertinenza, agevolabile ai sensi del richiamato articolo 3, comma 131, risulti esente da IVA la relativa cessione usufruira' dell'agevolazione "prima casa" prevista ai fini dell'imposta di registro.

3 Acconti fatturati in regime di applicazione dell'IVA

D: Per le cessioni effettuate in regime di esenzione I.V.A. e pertanto soggette ad imposta di registro in misura proporzionale, in presenza di acconti già fatturati in regime di applicazione dell'I.V.A., la liquidazione dell'imposta di registro dovrà essere effettuata sul residuo prezzo al netto dell'acconto oppure sull'intero prezzo con la facoltà dell'acquirente di richiedere successivamente il rimborso?

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

La modifica nel regime di tassazione di un'operazione dovuta a provvedimenti legislativi che intervengono nel periodo intercorrente tra il pagamento dell'acconto e la corresponsione del prezzo residuo, non rientra nelle fattispecie per le quali è consentito effettuare variazioni ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 per correggere la precedente fatturazione, o in quelle per le quali è consentito richiedere il rimborso dell'imposta versata.

Pertanto, l'imposta relativa agli acconti pagati in relazione a cessioni di immobili imponibili ad IVA prima del 4 luglio 2006 e divenute successivamente esenti dal tributo per effetto del decreto legge n. 223 del 2006, essendo stata correttamente applicata in base alla normativa vigente al momento del pagamento, deve ritenersi determinata a titolo definitivo.

Tuttavia, per evitare la duplice tassazione delle cessioni di immobili che hanno scontato l'IVA in sede di pagamento dell'acconto di corrispettivo e che risultano assoggettate ad imposta proporzionale di registro all'atto del trasferimento per effetto delle modifiche introdotte, nel corso del perfezionamento del contratto, dall'articolo 35 del sopra richiamato decreto legge, si deve ritenere che l'imposta proporzionale di registro si applichi su una base imponibile, considerata al netto dell'acconto già assoggettato ad IVA (il medesimo criterio deve essere adottato anche nella ipotesi in cui entro i quattro anni successivi alla ultimazione del fabbricato sia pagato l'acconto in regime di imponibilità ad IVA, e, successivamente, sia pagato il restante corrispettivo, in regime di esenzione).

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

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

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

Analogo trattamento e' previsto per il riscatto da parte dell'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria. Inoltre, il comma 10-sexies del medesimo articolo 35 prevede che in sede di riscatto del bene le somme corrisposte a titolo di imposta proporzionale di registro sui canoni di locazione possano essere portate a scomputo di quanto dovuto a titolo di imposte ipotecarie e catastali. Il sistema delineato lascia intendere che il legislatore, anche se ha ricondotto le locazioni finanziarie nel regime di tassazione indiretta previsto per le locazioni, ha tuttavia inteso, in sede di riscatto del bene, dare rilievo alla sostanza economica e quindi alla causa di finanziamento tipica del contratto di leasing. La normativa introdotta, consente, infatti di suddividere le imposte ipocatastali tra il momento di acquisto del bene da parte della societa' di leasing e il momento di acquisto da parte dell'utilizzatore poiche' in ciascuno dei due momenti si applicano nella misura del 50 per cento e di sterilizzare l'imposta di registro applicata sui canoni consentendone il recupero in sede di riscatto.

Con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale applicabili in sede di riscatto dell'immobile, tenendo conto di tali considerazioni si deve ritenere che la base imponibile, che ai sensi dell'articolo 51, comma 2, del DPR n. 131 del 1986, cui espressamente rinvia il decreto legislativo n. 347 del 31 ottobre 1990, e' costituita dal valore venale in comune commercio, puo' essere individuata nel prezzo di riscatto del bene aumentato dei canoni, depurati dalla componente finanziaria. In tale ammontare si puo', infatti, ravvisare l'effettivo valore di scambio attribuibile all'immobile, tenuto conto dei vincoli contrattuali che gravano su di esso.

5 Affitto di azienda

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

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

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

Tenuto conto che il legislatore, per quanto concerne la tassazione della locazione di immobili strumentali ha lasciato nella disponibilita' del locatore l'applicazione o meno del regime di esenzione (che puo' esser

disapplicato esercitando l'opzione per l'imponibilita' ad IVA), si deve ritenere che la norma introdotta dall'articolo 35, comma 10-quater, non e' tesa a rendere applicabile tale regime alla locazione di azienda, qualora la componente immobiliare risulti prevalente.

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

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

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

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

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

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

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

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

7 Sublocazioni

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

costituiscono piu' del 50 per cento del valore del ramo d'azienda?

R: Il rapporto di sublocazione, anche se ai sensi dell'articolo 1595 del codice civile risulta collegato al contratto di locazione da un vincolo di reciproca dipendenza, conserva, ai fini fiscali una autonoma rilevanza economica. Pertanto le prestazioni derivanti da rapporti di sublocazione risultano autonomamente assoggettate a tassazione, secondo le regole e i criteri previsti per i contratti di locazione da cui mutuano i caratteri contrattuali.

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

8 Profili negoziali relativi al contratto di locazione

8.1 Prestazioni di servizio complesse

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

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

La medesima giurisprudenza (cfr, per tutte, la sentenza del 12 giugno 2003, C- 275/01), definendo le caratteristiche proprie delle locazioni di immobili, esenti da IVA ai sensi dell'articolo 135, lett. 1) della direttiva del 28 novembre 2006 2006/212/CE (corrispondente all'articolo 13, parte B, lett. b), della VI direttiva CEE n. 388 del 1977), recepito nella normativa nazionale dal richiamato articolo 10, n. 8) del DPR n. 633 del 1972, ha affermato che il contenuto tipico della locazione consiste nel conferire all'interessato, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto. Ha inoltre escluso che possano ricondursi in tale ambito i contratti che non hanno per oggetto la sola messa a disposizione passiva di una superficie o di uno spazio, anche se viene garantito al contraente il diritto di occuparlo come se ne fosse proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto.

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

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

D'altronde, in passato l'amministrazione finanziaria, con risoluzione n.

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

8.2 Parcheggi

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

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

9 Appartamenti per vacanze

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

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

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

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

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

10 Ultimazione del fabbricato

D: Le modifiche che hanno riguardato il regime IVA delle locazioni e delle cessioni di beni immobili, conferiscono grande importanza al momento dell'ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino, in

quanto, dal verificarsi di tali momenti dipende il regime Iva applicabile alla relativa operazione. Si chiede di conoscere quale sia il significato da attribuire a tali parole.

R. L'attuale formulazione dei numeri 8, 8-bis e 8-ter dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, collega al momento dell'ultimazione della costruzione del fabbricato o al momento dell'ultimazione degli interventi di recupero, di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e) della legge n. 457 del 1978, il regime Iva applicabile.

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

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

Con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione si precisa che la relativa cessione si deve ritenere imponibile ad IVA a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento perché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione. Se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire o è stata presentata la denuncia di inizio attività ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione.

11 Cessione di fabbricato non ultimato

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

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

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

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

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

12 Cessione di fabbricato per atto della pubblica autorità

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

12.1 Imposta sul valore aggiunto

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pertanto, se il pagamento del corrispettivo e' avvenuto prima del 4 luglio 2006 (con relativo versamento dell'IVA ed emissione della relativa fattura), l'operazione si considera completata e perfezionata - ai fini dell'imposta sul valore aggiunto - anteriormente alla riforma. In tal caso, il medesimo decreto di trasferimento e' soggetto all'imposta di registro in misura fissa di Euro 168,00, in virtu' del principio di alternativita' IVA/Registro, ai sensi dell'articolo 40 del DPR n. 131 del 1986.

12.2 Imposte ipotecaria e catastale

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Per il caso in esame, l'atto traslativo della proprieta' - cui e' connessa la richiesta delle predette formalita' - e', come in precedenza evidenziato, il decreto di trasferimento dell'immobile esecutato, sottoscritto dal Giudice dell'Esecuzione. Ne consegue, che al fine di

individuare la misura delle imposte ipotecaria e catastale applicabile occorre fare riferimento alle disposizioni normative in vigore alla data di emanazione dello stesso.

CIRCOLARE N.12/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 1 marzo 2007

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

INDICE

PREMESSA	3
1 RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA GIÀ OPERATA IN BASE ALLA NORMATIVA PREVIGENTE AL DECRETO LEGGE	3
2 IMMOBILI PERTINENZIALI	10
3 ACCONTI FATTURATI IN REGIME DI APPLICAZIONE DELL'IVA	14
4 RISCATTO DI IMMOBILI IN <i>LEASING</i>: BASE IMPONIBILE AI FINI DELLE IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE	15
5 AFFITTO DI AZIENDA.....	16
6 LOCAZIONE DI AREE CON SOVRASTANTE IMPIANTO DI LAVAGGIO CLASSIFICATE NELLA CATEGORIA CATASTALE D7.....	18
7 SUBLOCAZIONI	19
8 PROFILI NEGOZIALI RELATIVI AL CONTRATTO DI LOCAZIONE	20
8.1 <i>Prestazioni di servizio complesse</i>.....	20
8.2 <i>Parcheggi</i>.....	21
9 APPARTAMENTI PER VACANZE.....	22
10 ULTIMAZIONE DEL FABBRICATO	23
11 CESSIONE DI FABBRICATO NON ULTIMATO	24
12 CESSIONE DI FABBRICATO PER ATTO DELLA PUBBLICA AUTORITÀ.....	25
12.1 <i>Imposta sul valore aggiunto</i>	26
12.2 <i>Imposte ipotecaria e catastale</i>.....	28

PREMESSA

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

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

1 RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA GIÀ OPERATA IN BASE ALLA NORMATIVA PREVIGENTE AL DECRETO LEGGE

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

R: L'articolo 35, comma 9, del decreto legge ha limitato, in sede di prima applicazione delle nuove regole di tassazione degli immobili, l'obbligo di rettificare la detrazione operata in base al previgente regime IVA, che prevedeva

l'imponibilità all'imposta per molte delle cessioni e delle locazioni di fabbricati divenute successivamente esenti in base al decreto legge.

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

La limitazione dell'obbligo di rettificare la detrazione già operata, prevista in misura più ampia per gli immobili abitativi, maggiormente interessati dal regime di esenzione, si pone in accordo con i principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria in materia di tutela del legittimo affidamento. In base ai suddetti principi, in presenza di radicali trasformazione dell'impianto normativo, vengono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti sulla base della normativa previgente.

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

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

<i>Operazioni esenti ai sensi dell'art.10, nn. 8) e 8- bis), vigente al 3 luglio 2006</i>	<i>Operazioni esenti ai sensi dell'art.10, nn. 8), 8- bis), 8-ter), come modificato dal dl 223 e successive modificazioni</i>
<ul style="list-style-type: none"> • locazioni di immobili abitativi ad esclusione di quelle finanziarie e di quelle effettuate da imprese che hanno costruito gli immobili per la vendita 	<ul style="list-style-type: none"> • locazioni anche finanziarie di immobili abitativi (ad esclusione di quelle di durata non inferiore a quattro anni, effettuate dalle imprese di costruzione in esecuzione di piani di edilizia convenzionata entro quattro anni dalla ultimazione). • locazioni anche finanziarie di immobili strumentali effettuate nei confronti di soggetti che hanno diritto a detrarre l'imposta in misura superiore al 25%, semprechè non sia stata esercitata l'opzione per l'imponibilità ad IVA
<ul style="list-style-type: none"> • cessioni di immobili abitativi da parte di imprese diverse da quelle di costruzione o ristrutturazione degli stessi e da quelle che non hanno come oggetto principale dell'attività la rivendita di immobili 	<ul style="list-style-type: none"> • cessioni di immobili abitativi effettuate da imprese costruttrici o di ristrutturazione dopo quattro anni dalla costruzione o dalla ristrutturazione degli stessi • cessioni di immobili abitativi effettuate da imprese costruttrici o di ristrutturazione dopo il termine di cui al punto precedente, calcolato senza tenere conto del periodo in cui

	<p>l'immobile è stato locato, con contratto di durata non inferiore a quattro anni ed in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata</p> <ul style="list-style-type: none"> • cessioni di immobili abitativi effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici o di ristrutturazione • cessioni di immobili strumentali effettuate da imprese costruttrici, dopo quattro anni dalla ultimazione della costruzione o dalla ristrutturazione nei confronti di soggetti che hanno diritto a detrarre l'imposta in misura superiore al 25%, semprechè non sia stata esercitata l'opzione per l'imponibilità ad IVA • cessioni di immobili strumentali effettuate da altre imprese nei confronti di soggetti che hanno diritto a detrarre l'imposta in misura superiore al 25%, semprechè non sia stata esercitata l'opzione per l'imponibilità ad IVA
--	---

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

- a) per le **imprese costruttrici** o di ristrutturazione, gli immobili costruiti o ristrutturati per i quali il termine di quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dei lavori di ristrutturazione è scaduto entro il 4 luglio.

Deve, pertanto, essere rettificata l'imposta detratta per i fabbricati abitativi che al 4 luglio 2006 risultavano costruiti o ristrutturati da meno di quattro anni, sempre che la cessione intervenga dopo il decorso del termine di quattro anni.

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

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

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

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

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

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

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

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

* * *

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

La rettifica, infine, deve essere effettuata nella dichiarazione relativa all'anno in

cui i predetti eventi si verificano (articolo 19-*bis* 2, comma 9, del DPR n. 633 del 1972).

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

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

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

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

l'entrata in vigore del nuovo sistema di tassazione.

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

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

2 IMMOBILI PERTINENZIALI

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

R: Il sistema della tassazione indiretta relativo ai fabbricati, ridisegnato dal decreto legge n. 223 del 2006, è caratterizzato dalla netta distinzione di trattamento prevista per i fabbricati abitativi (individuati dalla categoria catastale A, escluso A10) e per i fabbricati strumentali (individuati dalle categorie catastali diverse dalla A). Il regime di esenzione IVA è, infatti, applicabile in via generalizzata a tutti i fabbricati di tipo abitativo, con la sola eccezione dei

fabbricati cosiddetti “nuovi” (costruiti o ristrutturati da non più di quattro anni, o da più tempo se nel frattempo sono stati locati nell’ambito di piani di edilizia convenzionata), mentre per i fabbricati di tipo strumentale, al contrario, l’applicazione del regime di esenzione è riservata ad un ambito più ristretto e, anche ove prevista, è comunque rimessa alla determinazione del cedente o del locatore. Anche per quanto riguarda l’imposta di registro e le imposte ipotecarie e catastali, secondo quanto disposto dal decreto legge n. 223 (articolo 35, commi 10 e 10-*bis*), il trattamento fiscale è nettamente differenziato per le due tipologie di immobili.

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

Essendo possibile, pertanto, individuare nella disciplina vigente un principio generale in base al quale gli immobili destinati ad uso abitativo assumono una connotazione fiscale propria ed autonoma rispetto agli altri fabbricati, occorre riservare particolare attenzione al trattamento applicabile alle cessioni di unità immobiliari che, ancorchè rientranti nelle categorie catastali che contraddistinguono i fabbricati strumentali (ad esempio box e cantine, rientranti nelle categorie C/6 o C/2), sono destinate al servizio di abitazioni, ai sensi dell’articolo 817 del codice civile.

Si deve ritenere, in proposito, che la sussistenza del vincolo pertinenziale, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale.

Naturalmente, affinché possa darsi rilievo al vincolo pertinenziale, che ai sensi

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

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

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

fissa.

Ai sensi dell'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972, relativo al trattamento delle cessioni e delle prestazioni accessorie, l'operazione accessoria, se non costituisce operazione esente da IVA, è compresa nella base imponibile del bene principale. Si ricorda, inoltre che l'articolo 3, comma 131, della legge n. 549 del 1995, modificando la nota II-*bis* della tariffa, parte I, allegata TUR (testo unico dell'imposta di registro approvato con DPR n. 131 del 1986) consente di estendere le agevolazioni prima casa alle pertinenze dell'immobile abitativo che sia stato precedentemente acquistato in regime agevolato purché le stesse siano classificate o classificabili nelle categorie catastali C2, C6 e C7 e limitatamente ad una sola pertinenza per ciascuna categoria, anche se l'acquisto venga effettuato con un atto separato (nota II-*bis*, comma 3).

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

3 ACCONTI FATTURATI IN REGIME DI APPLICAZIONE DELL'IVA

D: Per le cessioni effettuate in regime di esenzione I.V.A. e pertanto soggette ad imposta di registro in misura proporzionale, in presenza di acconti già fatturati in regime di applicazione dell'I.V.A., la liquidazione dell'imposta di registro dovrà essere effettuata sul residuo prezzo al netto dell'acconto oppure sull'intero prezzo con la facoltà dell'acquirente di richiedere successivamente il rimborso?

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

La modifica nel regime di tassazione di un'operazione dovuta a provvedimenti legislativi che intervengono nel periodo intercorrente tra il pagamento dell'acconto e la corresponsione del prezzo residuo, non rientra nelle fattispecie per le quali è consentito effettuare variazioni ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 per correggere la precedente fatturazione, o in quelle per le quali è consentito richiedere il rimborso dell'imposta versata.

Pertanto, l'imposta relativa agli acconti pagati in relazione a cessioni di immobili imponibili ad IVA prima del 4 luglio 2006 e divenute successivamente esenti dal tributo per effetto del decreto legge n. 223 del 2006, essendo stata correttamente applicata in base alla normativa vigente al momento del pagamento, deve ritenersi determinata a titolo definitivo.

Tuttavia, per evitare la duplice tassazione delle cessioni di immobili che hanno scontato l'IVA in sede di pagamento dell'acconto di corrispettivo e che risultano assoggettate ad imposta proporzionale di registro all'atto del trasferimento per

effetto delle modifiche introdotte, nel corso del perfezionamento del contratto, dall'articolo 35 del sopra richiamato decreto legge, si deve ritenere che l'imposta proporzionale di registro si applichi su una base imponibile, considerata al netto dell'acconto già assoggettato ad IVA (il medesimo criterio deve essere adottato anche nella ipotesi in cui entro i quattro anni successivi alla ultimazione del fabbricato sia pagato l'acconto in regime di imponibilità ad IVA, e, successivamente, sia pagato il restante corrispettivo, in regime di esenzione).

4 RISCATTO DI IMMOBILI IN *LEASING*: BASE IMPONIBILE AI FINI DELLE IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

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

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

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

il momento di acquisto da parte dell'utilizzatore poiché in ciascuno dei due momenti si applicano nella misura del 50 per cento e di sterilizzare l'imposta di registro applicata sui canoni consentendone il recupero in sede di riscatto.

Con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale applicabili in sede di riscatto dell'immobile, tenendo conto di tali considerazioni si deve ritenere che la base imponibile, che ai sensi dell'articolo 51, comma 2, del DPR n. 131 del 1986, cui espressamente rinvia il decreto legislativo n. 347 del 31 ottobre 1990, è costituita dal valore venale in comune commercio, può essere individuata nel prezzo di riscatto del bene aumentato dei canoni, depurati dalla componente finanziaria. In tale ammontare si può, infatti, ravvisare l'effettivo valore di scambio attribuibile all'immobile, tenuto conto dei vincoli contrattuali che gravano su di esso.

5 AFFITTO DI AZIENDA

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

R. L'articolo 35, comma 10-*quater*, del decreto legge n. 223 del 2006 prevede che *“Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.”* La norma, connotata da un chiaro intento antielusivo, comporta che sia posta a confronto la tassazione delle due operazioni: la locazione dell'azienda e la locazione dei fabbricati strumentali. L'affitto d'azienda è ordinariamente assoggettato ad IVA nella misura del 20 per cento e all'imposta di registro in misura fissa. La locazione di

immobili strumentali, a seguito del decreto legge n. 223, come convertito dalla legge 248 del 2006, è assoggettata ad IVA nella misura del 20 per cento se effettuata nei confronti di soggetti privati o di soggetti che operano la detrazione in misura non superiore al 25 per cento o se è esercitata l'opzione per l'imponibilità, mentre è esente nelle altre ipotesi. In ogni caso le locazioni di fabbricati strumentali, esenti o imponibili ad IVA, sono assoggettate all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento.

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

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

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

La norma antielusiva si applica nelle ipotesi in cui il valore dei fabbricati

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

6 LOCAZIONE DI AREE CON SOVRASTANTE IMPIANTO DI LAVAGGIO CLASSIFICATE NELLA CATEGORIA CATASTALE D7

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

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

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

Si ricorda peraltro che il decreto del Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998, n. 28, definisce le unità immobiliari, da intendere come entità fisica, giuridica ed economica, rilevante ai fini catastali, individuandole in “*una porzione di fabbricato, un fabbricato, un'insieme di fabbricati, ...*”. Pertanto anche un'insieme di fabbricati, come nel caso descritto, può costituire un immobile

strumentale rilevante ai fini dell'applicazione dell'articolo 10, n. 8) o 8-ter) del DPR n. 633 del 1972.

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

7 SUBLOCAZIONI

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

R: Il rapporto di sublocazione, anche se ai sensi dell'articolo 1595 del codice civile risulta collegato al contratto di locazione da un vincolo di reciproca dipendenza, conserva, ai fini fiscali una autonoma rilevanza economica. Pertanto le prestazioni derivanti da rapporti di sublocazione risultano autonomamente assoggettate a tassazione, secondo le regole e i criteri previsti per i contratti di locazione da cui mutuano i caratteri contrattuali.

Per le medesime ragioni anche nelle ipotesi di sublocazione occorre applicare il regime fiscale previsto per le locazioni di immobili qualora il valore del ramo

aziendale sia costituito per la maggior parte dal valore degli immobili.

8 PROFILI NEGOZIALI RELATIVI AL CONTRATTO DI LOCAZIONE

8.1 Prestazioni di servizio complesse

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

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

La medesima giurisprudenza (*cf.*, per tutte, la sentenza del 12 giugno 2003, C-275/01), definendo le caratteristiche proprie delle locazioni di immobili, esenti da IVA ai sensi dell'articolo 135, lett. 1) della direttiva del 28 novembre 2006 2006/212/CE (corrispondente all'articolo 13, parte B, lett. b), della VI direttiva CEE n. 388 del 1977), recepito nella normativa nazionale dal richiamato articolo 10, n. 8) del DPR n. 633 del 1972, ha affermato che il contenuto tipico della locazione consiste nel conferire all'interessato, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e

di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto. Ha inoltre escluso che possano ricondursi in tale ambito i contratti che non hanno per oggetto la sola messa a disposizione passiva di una superficie o di uno spazio, anche se viene garantito al contraente il diritto di occuparlo come se ne fosse proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto.

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

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

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

8.2 *Parcheggi*

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

n. 8) del dpr n. 633 del 1972

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

9 APPARTAMENTI PER VACANZE

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

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

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

alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'art. 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217 e successive modificazioni...”

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

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

10 ULTIMAZIONE DEL FABBRICATO

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

R. L'attuale formulazione dei numeri 8, 8-bis e 8-ter dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, collega al momento dell'ultimazione della costruzione del fabbricato o al momento dell'ultimazione degli interventi di recupero, di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e) della legge n. 457 del 1978, il regime Iva applicabile.

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

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

Con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione si precisa che la relativa cessione si deve ritenere imponibile ad IVA a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento perché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione. Se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire o è stata presentata la denuncia di inizio attività ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione.

11 CESSIONE DI FABBRICATO NON ULTIMATO

D: *A seguito delle modifiche introdotte alla normativa IVA che disciplina la locazione e la cessione di fabbricati (ad opera del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), la*

cessione di un fabbricato (ad uso abitativo) non ancora ultimato ricade nel regime impositivo IVA o deve, invece, essere assoggettata ad imposta di registro?

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

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

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

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

12 CESSIONE DI FABBRICATO PER ATTO DELLA PUBBLICA AUTORITÀ

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

12.1 Imposta sul valore aggiunto

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

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

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

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

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

In relazione all'individuazione del momento impositivo ai fini dell'IVA l'articolo 6, primo comma del DPR n. 633 del 1972, prevede che *"1. Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, tranne quelle indicate ai numeri 1) e 2) dell'art. 2, si*

considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti ...”. Con riferimento alla fattispecie in esame, il secondo comma del medesimo articolo dispone che *“In deroga al precedente comma l’operazione si considera effettuata: a) per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità ... all’atto del pagamento del corrispettivo;”*.

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

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

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

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

Pertanto, se il pagamento del corrispettivo è avvenuto prima del 4 luglio 2006 (con relativo versamento dell'IVA ed emissione della relativa fattura), l'operazione si considera completata e perfezionata – ai fini dell'imposta sul valore aggiunto – anteriormente alla riforma. In tal caso, il medesimo decreto di trasferimento è soggetto all'imposta di registro in misura fissa di Euro 168,00, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro, ai sensi dell'articolo 40 del DPR n. 131 del 1986.

12.2 Imposte ipotecaria e catastale

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

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

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

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

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

Orbene, poiché l'articolo 1 sopra citato assoggetta all'imposta ipotecaria le formalità (trascrizione, iscrizione, ecc) eseguite nei pubblici registri immobiliari e l'articolo 10 assoggetta all'imposta catastale le vulture, le imposte ipotecaria e

catastale sono dovute nella misura prevista alla data in cui dette formalità e volture sono richieste.

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

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

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

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