

Stefano Chirichigno

Valerio Cirimbilla

Luigi Scappini

LA FISCALITÀ DEGLI IMMOBILI

**Imposizione diretta, indiretta e
riflessi accertativi**



© **Copyright 2013 by Gruppo Euroconference S.p.A.**

GRUPPO EUROCONFERENCE S.P.A.

Via E. Fermi, 11/a

37135 Verona

Tel. 045/502004 Fax 045/502276

Sito internet: www.euroconference.it

mail: editoria@euroconference.it

Tutti i diritti sono riservati

È vietata la riproduzione anche parziale e con qualsiasi mezzo.

Realizzazione editoriale

Editing e impaginazione: Erica Cestaro – Lara Sousa Oliveira – Chiara Alberini

Copertina

Progetto grafico: A Comunicazione (Vr)

Stampa a cura di LEGO SPA - Via Galilei, 11 - 38015 Lavis (TN)

Gli autori e l'Editore, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei presenti contenuti. Per segnalazioni o suggerimenti relativi a questo libro scrivere al seguente indirizzo: editoria@euroconference.it

II Edizione aprile 2013

Edizione disponibile anche in formato e-book:

www.euroconference.it/editoria

o su App Euroconference.

INDICE

<i>Prefazione</i>	pag. 9
-------------------------	--------

Sezione prima FISCALITÀ DIRETTA

CAPITOLO PRIMO CARATTERISTICHE GENERALI

1. Il catasto degli immobili urbani	pag. 13
2. I fabbricati rurali	pag. 15
2.1 Fabbricati a destinazione abitativa	pag. 15
2.2 Fabbricati strumentali.....	pag. 19
2.3 Accatastamento dei fabbricati rurali.....	pag. 22
3. Gli immobili di interesse storico e artistico	pag. 22
4. Le forme societarie	pag. 25
5. La classificazione degli immobili nel reddito di impresa	pag. 28
6. Gli immobili relativi all'impresa	pag. 31

CAPITOLO SECONDO LE SOCIETÀ SEMPLICI IMMOBILIARI

1. Le categorie reddituali interessate	pag. 35
2. I redditi fondiari	pag. 36
3. Il possesso dei fabbricati	pag. 38
4. La locazione dei fabbricati	pag. 43
5. I redditi diversi	pag. 46
6. La cessione dei fabbricati	pag. 48
7. Le altre fattispecie che determinano redditi diversi	pag. 52
8. Gli immobili detenuti all'estero	pag. 53

CAPITOLO TERZO GLI IMMOBILI MERCE

1. La rappresentazione in bilancio	pag. 59
2. Il cambio di classificazione degli immobili.....	pag. 60
3. La contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione in base all'Oic n.23.....	pag. 65
4. L'accantonamento a fronte di perdite prevedibili.....	pag. 75
5. I riflessi fiscali	pag. 78
5.1 Il principio di competenza.....	pag. 78
5.2 La commesse infrannuali	pag. 80
5.3 Le commesse ultrannuali	pag. 82
6. La svalutazione degli immobili merce.....	pag. 96

CAPITOLO QUARTO

GLI IMMOBILI STRUMENTALI

1.	La rappresentazione contabile e la partecipazione al risultato d'esercizio	pag. 99
2.	La svalutazione degli immobili strumentali	pag. 99
3.	I proventi da locazione.....	pag. 109
4.	Le plusvalenze (e minusvalenze) da cessione	pag. 109
4.1	Le norme di riferimento	pag. 109
4.2	La determinazione della plusvalenza.....	pag. 111
4.3	L'imputazione della plusvalenza	pag. 114
4.4	La rateizzazione della plusvalenza	pag. 115
5.	L'ammortamento	pag. 119
5.1	Inquadramento generale.....	pag. 119
5.2	La quota di ammortamento	pag. 120
5.3	La possibilità dell'Amministrazione di contestare gli ammortamenti	pag. 130
6.	Lo scorporo delle aree.....	pag. 133
6.1	La normativa di riferimento	pag. 133
6.2	L'ambito di applicazione	pag. 134
6.3	I fabbricati industriali	pag. 136
6.4	Gli immobili in proprietà	pag. 138
6.5	Le quote ammortamento antecedenti la "Visco-Bersani"	pag. 145
6.6	I riflessi sulle spese di manutenzione	pag. 147
7.	Il <i>leasing</i> immobiliare	pag. 151
7.1	Caratteristiche generali del contratto.....	pag. 151
7.2	La contabilizzazione del <i>leasing</i>	pag. 152
7.3	La rappresentazione in nota integrativa.....	pag. 156
7.4	Riflessi fiscali	pag. 158
7.5	La cessione del contratto di <i>leasing</i>	pag. 162
8.	Il contratto di <i>sale & lease back</i>	pag. 164
9.	Gli interessi passivi nelle imprese immobiliari	pag. 166
9.1	La norma di riferimento.....	pag. 166
9.2	Il primo livello di deducibilità	pag. 169
9.3	Gli interessi passivi nel settore immobiliare.....	pag. 171
9.4	Il calcolo del ROL e il secondo livello di deducibilità.....	pag. 176

CAPITOLO QUINTO
GLI IMMOBILI PATRIMONIO

1.	La rappresentazione contabile	pag. 181
2.	Le modalità di partecipazione al reddito	pag. 182
3.	La deducibilità delle spese	pag. 187
4.	Gli interessi passivi	pag. 189
5.	Gli immobili di interesse storico-artistico.....	pag. 195

Sezione seconda
FISCALITÀ INDIRETTA

CAPITOLO SESTO
IL TRASFERIMENTO DI IMMOBILI

1.	Premessa.....	pag. 199
2.	Il regime previsto per le società di costruzioni.....	pag. 201
2.1	Il trasferimento di immobili abitativi.....	pag. 201
2.2	Il trasferimento di immobili strumentali	pag. 220
3.	Il regime previsto per le società di gestione e di rivendita ...	pag. 226
3.1	Il trasferimento di immobili	pag. 226
4.	La cessione di immobili pertinenziali	pag. 232
5.	Casi particolari.....	pag. 233
5.1	La cessione di immobile strumentale “da demolire”	pag. 233
5.2	L'atto di costituzione di diritto di servitù.....	pag. 236

CAPITOLO SETTIMO
LE LOCAZIONI

1.	Il regime previsto per le società di costruzioni.....	pag. 239
1.1	La locazione di immobili	pag. 239
2.	Il regime previsto per le società di gestione e di rivendita ...	pag. 244
2.1	La locazione di immobili	pag. 244
3.	Casi particolari.....	pag. 245
3.1	L'affitto d'azienda	pag. 245
3.2	I fondi rustici	pag. 246
3.3	La sublocazione d'immobile	pag. 246
3.4	I parcheggi	pag. 246
3.5	Le prestazioni di servizio complesse.....	pag. 246
3.6	Gli appartamenti per vacanze	pag. 247
3.7	Gli impianti di lavaggio.....	pag. 247
3.8	I lastrici solari	pag. 247
3.9	Il subentro nel contratto di locazione.....	pag. 247

**CAPITOLO OTTAVO
LE LOCAZIONI FINANZIARIE**

1.	Le locazioni finanziarie	pag. 249
1.1	Il regime in vigore fino al 31 dicembre 2010	pag. 251
1.2	Il regime in vigore dal 1° gennaio 2011	pag. 252
1.3	La responsabilità solidale	pag. 257
1.4	Il <i>leasing</i> immobiliare “in costruzione”	pag. 258
1.5	L'imposta sostitutiva	pag. 258
1.6	<i>Sale & lease back</i>	pag. 262

**Sezione terza
IMU E IVIE**

**CAPITOLO NONO
IMPOSTA MUNICIPALE UNICA (IMU)**

1.	Inquadramento normativo	pag. 267
2.	La soggettività passiva.....	pag. 268
3.	Le aliquote Imu	pag. 269
4.	La definizione dei fabbricati.....	pag. 270
5.	La base imponibile per i fabbricati.....	pag. 271
5.1	I fabbricati con rendita catastale	pag. 271
5.2	Fabbricati privi di rendita.....	pag. 273
5.3	I fabbricati di categoria D	pag. 273
5.4	I fabbricati inagibili	pag. 279
5.5	Fabbricati di interesse storico artistico	pag. 282
6.	Le agevolazioni previste per i fabbricati rurali.....	pag. 283

**CAPITOLO DECIMO
IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI SITUATI ALL'ESTERO
(IVIE)**

1.	Premessa.....	pag. 285
2.	Soggetti Passivi	pag. 285
3.	Base Imponibile.....	pag. 286
4.	Applicazione dell'imposta	pag. 288
5.	Modalità di dichiarazione e versamento	pag. 289

Sezione quarta
ACCERTAMENTO

CAPITOLO UNDICESIMO
ACCERTAMENTO E ISTITUTI DEFLATTIVI
DEL CONTENZIOSO

1.	I poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria	pag. 293
1.1	Accessi, ispezioni, verifiche.....	pag. 300
2.	I termini di decadenza per l'accertamento.....	pag. 305
3.	Le sanzioni amministrative.....	pag. 310
3.1	Personalità della sanzione e colpevolezza.....	pag. 314
3.2	Il ravvedimento operoso.....	pag. 316
3.3	Il procedimento di irrogazione e riscossione della sanzione	pag. 317
4.	Le sanzioni penali.....	pag. 321
5.	L'accertamento esecutivo.....	pag. 322
6.	Gli istituti deflattivi del contenzioso.....	pag. 326
6.1	L'accertamento con adesione.....	pag. 327
6.2	L'adesione ai processi verbali di constatazione	pag. 333
6.3	L'adesione all'invito al contraddittorio	pag. 335
6.4	Acquiescenza e conciliazione giudiziale.....	pag. 336
6.5	La determinazione degli interessi.....	pag. 337

CAPITOLO DODICESIMO
ACCERTAMENTO DEI REDDITI DERIVANTI DAI TRASFERIMENTI
IMMOBILIARI E DEI REDDITI DI FABBRICATI

1.	L'accertamento "prezzo-valore"	pag. 339
2.	Le quotazioni O.M.I.	pag. 347
3.	L'accertamento nei confronti delle persone fisiche	pag. 349
4.	I profili penali degli accertamenti fondati su presunzioni ...	pag. 355
5.	La solidarietà nel pagamento dell'Iva	pag. 356
6.	L'accertamento dei redditi da locazione	pag. 360

CAPITOLO TREDICESIMO
ACCERTAMENTO NELL'IMPOSTA DI REGISTRO E
NELLE IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

1.	La base imponibile nei trasferimenti di beni immobili.....	pag. 365
2.	Il prezzo valore	pag. 369
3.	La valutazione automatica.....	pag. 374
3.1	La valutazione automatica di contratti di locazione e di beni immobili ai fini delle imposte di successione e donazione.....	pag. 381

3.2	La procedura DOCFA	pag. 383
4.	I poteri degli uffici nell'accertamento dell'imposta di registro .	pag. 387
5.	Il contenuto degli atti impositivi	pag. 388
6.	Le sanzioni.....	pag. 390
7.	I termini di decadenza e prescrizione	pag. 391
7.1	Termine per la richiesta di rimborso	pag. 397
8.	La riscossione dell'imposta e delle sanzioni	pag. 397
9.	La solidarietà nel pagamento dell'imposta	pag. 400
10.	I dati catastali negli atti di trasferimento	pag. 403
11.	La registrazione di contratti di locazione o affitto	pag. 404

CAPITOLO QUATTORDICESIMO
ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE, CONTENZIOSO E RIMBORSI
DELL'ICI, IMU, IVIE

1.	L'accertamento e la liquidazione dell'imposta.....	pag. 407
2.	Le sanzioni.....	pag. 413
3.	L'accertamento con adesione	pag. 414
4.	Il contenzioso e riscossione	pag. 414
5.	Il rimborso delle somme versate in eccedenza.....	pag. 417
6.	Imposta municipale propria (Imu) e Ivie.....	pag. 417

Prefazione

Il libro costituisce una completa rassegna dei più rilevanti aspetti della fiscalità immobiliare aggiornata alle novità introdotte dal D.L. n.98/2011. Vengono approfondite tanto le implicazioni connesse alle imposte dirette e indirette quanto quelle relative all'eventuale fase di accertamento delle stesse imposte da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Accanto all'approfondimento teorico il libro si propone anche di fornire quegli strumenti pratico/operativi che possono rappresentare un fondamentale ausilio per tutti gli operatori del settore.

L'onnicomprensività dell'elaborato che, come visto, tratta tutte le possibili sfaccettature della fiscalità immobiliare rappresenta, infine, un decisivo supporto per gli stessi soggetti imprenditoriali laddove loro scelte imprenditoriali o di riorganizzazione aziendale dovessero anche indirettamente coinvolgere beni immobili o diritti reali immobiliari.

Gli autori

Sezione prima

FISCALITÀ DIRETTA

CAPITOLO PRIMO

CARATTERISTICHE GENERALI

1. Il catasto degli immobili urbani

“Il catasto dei fabbricati rappresenta l’inventario del patrimonio edilizio nazionale”¹.

In sintesi, dunque, il catasto dei fabbricati costituisce un “inventario”, nell’ambito del quale vengono riepilogate le unità immobiliari esistenti nel territorio dello Stato, con l’indicazione dei relativi proprietari e l’attribuzione del relativo reddito.

A livello generale, il catasto è suddivisibile in due macrosezioni:

1. catasto dei terreni;
2. catasto edilizio urbano.

Ai fini che qui interessano, pertanto, il catasto svolge la funzione di attribuire una rendita ai fabbricati, rendita che concorrerà, in determinati casi, alla formazione del reddito di competenza.

Si definiscono fabbricati urbani *“... i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite, diversi dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo”².*

Tralasciando modalità di formazione del catasto e di attribuzione delle rendite ai vari fabbricati, in questa sede ci limitiamo ad individuare il quadro generale delle categorie catastali come definito per effetto della Circolare n.134/T/41 ed integrato dalla Circolare n.3/T/92.

CATEGORIE CATASTALI	
IMMOBILI A DESTINAZIONE ORDINARIA	
CATEGORIA A	
A/1	Abitazioni di tipo signorile
A/2	Abitazioni di tipo civile
A/3	Abitazioni di tipo economico
A/4	Abitazioni di tipo popolare
A/5	Abitazioni di tipo ultrapopolare
A/6	Abitazioni di tipo rurale
A/7	Abitazioni in villini
A/8	Abitazioni in ville
A/9	Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici
A/10	Uffici e studi privati
A/11	Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi

¹ Art.1, co.1, D.M. n.28/98.

² Art.4 L. n.1249/39.

CATEGORIA B	
B/1	Collegi e convitti, educandati, ricoveri, orfanotrofi, ospizi, conventi, seminari, caserme
B/2	Case di cura ed ospedali (senza fini di lucro)
B/3	Prigioni e riformatori
B/4	Uffici pubblici
B/5	Scuole e laboratori scientifici
B/6	Biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie che non hanno sede in edifici A/)
B/7	Cappelle ed oratori non destinati all'esercizio pubblico dei culti
B/8	Magazzini sotterranei per depositi di derrate
CATEGORIA C	
C/1	Negozi e botteghe
C/2	Magazzini e locali di deposito
C/3	Laboratori per arti e mestieri
C/4	Fabbricati e locali per esercizi sportivi (senza fini di lucro)
C/5	Stabilimenti balneari e di acque curative (senza fini di lucro)
C/6	Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse (senza fini di lucro)
C/7	Tettorie chiuse ed aperte
IMMOBILI A DESTINAZIONE SPECIALE	
CATEGORIA D	
D/1	Opifici
D/2	Alberghi e pensioni (con fini di lucro)
D/3	Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli simili (con fini di lucro)
D/4	Case di cura ed ospedali (con fini di lucro)
D/5	Istituti di credito, cambio ed assicurazioni
D/6	Fabbricati e locali per esercizi sportivi (con fini di lucro)
D/7	Fabbricati costruiti od adattati per le specifiche esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni
D/8	Fabbricati costruiti od adattati per le specifiche esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni
D/9	Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio
D/10	Fabbricati per funzioni produttive connesse ad attività agricole
CATEGORIA E	
E/1	Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi e aerei
E/2	Ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio
E/3	Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche

E/4	Recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche
E/5	Fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze
E/6	Fari, semafori, torri per rendere d'uso pubblico l'orologio comunale
E/7	Fabbricati all'esercizio pubblico dei culti
E/8	Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le torri di famiglia
E/9	Edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E

2. I fabbricati rurali

Gli immobili, per essere definiti quali rurali, devono rispettare tutte le condizioni fissate dall'art.9 del D.Lgs. n.557/93, nella versione riscritta dal D.L. n.159/07.

I requisiti di ruralità sono distinti:

- al co.3 dell'art.9 del D.L. n.557/93 sono previsti i requisiti che devono essere rispettati dai fabbricati rurali a destinazione abitativa
- al co.3-*bis* dell'art.9 del D.L. n.557/93 sono previsti i requisiti che devono essere rispettati dai fabbricati rurali strumentali all'attività agricola.

2.1 Fabbricati a destinazione abitativa

I fabbricati destinati ad edilizia abitativa e loro pertinenze, devono essere censiti al Catasto unico dei Fabbricati autonomamente dal terreno su cui insistono, con conseguente attribuzione di classamento sulla base dei quadri di qualificazione vigenti in ciascuna zona censuaria.

Art.9 co.3 D.L. n.557/93

a) il fabbricato deve essere utilizzato quale abitazione:

- 1. dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta;*
- 2. dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che con altro titolo idoneo conduce il terreno a cui l'immobile è asservito;*
- 3. dai familiari conviventi a carico dei soggetti di cui ai numeri 1) e 2) risultanti dalle certificazioni anagrafiche; da coadiuvanti iscritti come tali a fini previdenziali;*
- 4. da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura;*
- 5. da uno dei soci o amministratori delle società agricole di cui all'art.2 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n.99, aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale;*

- a-bis) i soggetti di cui ai numeri 1), 2) e 5) della lettera a) del presente comma devono rivestire la qualifica di imprenditore agricolo ed essere iscritti nel registro delle imprese di cui all'art.8 della L. 29 dicembre 1993, n.580;*
- b) abrogato*
- c) il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi dell'art.1, co.3, della L. n.97 del 31.01.1994, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati;*
- d) il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Se il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi della citata L. n.97 del 1994, il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore ad un quarto del suo reddito complessivo, determinato secondo la disposizione del periodo precedente. Il volume d'affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'Iva si presume pari al limite massimo previsto per l'esonero dall'art.34 del DPR n.633 del 26.10.1972;*
- e) i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'art.13 della L. n.408 del 2 luglio 1949, e pubblicato nella G.U. n.218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali.*

Per il riconoscimento della ruralità devono essere soddisfatte tutte le condizioni previste ed elencate dall'art.9, co.3, del D.Lgs. n.557/93, peraltro considerando anche gli ulteriori elementi previsti ai co.4, 5 e 6.

Art.9 co.4 D.L. n.557/93

Fermi restando i requisiti previsti dal comma 3, si considera rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso comune o in comuni confinanti.

Art.9 co.5 D.L. n.557/93

Nel caso in cui l'unità immobiliare sia utilizzata congiuntamente da più proprietari o titolari di altri diritti reali, da più affittuari, ovvero da più soggetti che conducono il fondo sulla base di un titolo idoneo, i requisiti devono sussistere in capo ad almeno uno di tali soggetti. Qualora sul terreno sul quale è svolta l'attività agricola insistano più unità immobiliari ad uso abitativo, i requisiti di ruralità devono essere soddisfatti distintamente. Nel caso di utilizzo di più unità ad uso abitativo, da parte di componenti lo stesso nucleo familiare, il riconoscimento di ruralità dei medesimi è subordinato, oltre che all'esistenza dei requisiti indicati nel comma 3, anche al limite massimo di cinque vani catastali o, comunque, di 80 metri quadrati per un abitante e di un vano catastale, o, comunque, di 20 metri quadrati per ogni altro abitante oltre il primo. La consistenza catastale è definita in base ai criteri vigenti per il catasto dei fabbricati.

Art.9 co.6 D.L. n.557/93

Non si considerano produttive di reddito di fabbricati le costruzioni non utilizzate, purché risultino soddisfatte le condizioni previste dal comma 3, lettere a), c), d) ed e). Lo stato di non utilizzo deve essere comprovato da apposita autocertificazione con firma autenticata, attestante l'assenza di allacciamento alle reti dei servizi pubblici dell'energia elettrica, dell'acqua e del gas.

Prima di tutto si evidenzia come, in caso di abitazioni utilizzate congiuntamente da più persone, i requisiti di ruralità devono essere posseduti da almeno una di esse. Qualora il terreno, cui il fabbricato abitativo è asservito, sia posseduto da una società semplice, i requisiti di ruralità devono essere verificati in capo a ciascun socio.

Se più abitazioni sono utilizzate da persone dello stesso nucleo familiare è fissato un limite per ciascun fabbricato di cinque vani catastali o 80 mq per ciascun abitante e di un vano catastale o 20 mq per ogni abitante oltre il primo. Tale limite va ovviamente ad aggiungersi alla necessaria presenza di tutti gli altri requisiti di ruralità.

Relativamente alla condizione di cui all'art.9, co.3, lett.d) del D.Lgs. n.557/93, dalle istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei redditi è possibile evincere che il volume d'affari ai fini Iva e il reddito complessivo del soggetto che conduce il fondo siano termini da confrontare con riferimento allo stesso periodo d'imposta: ciò significa che il contribuente si trova nella situazione di dover ipotizzare il proprio reddito complessivo di un determinato periodo considerando rurale il fabbricato posseduto e confrontare tale reddito con il volume d'affari

emergente dalla dichiarazione annuale Iva relativa allo stesso periodo d'imposta.

Nel caso di terreno posseduto da società semplice, il volume d'affari da prendere in considerazione sarà quello della società semplice, ripartito in ragione della quota di partecipazione agli utili di ciascun socio. Tale quota di volume d'affari andrà confrontata con il reddito complessivo di ciascun singolo socio.

Il fabbricato ad uso abitativo può essere considerato rurale anche se non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purché sia terreno che fabbricati siano ubicati nello stesso comune o comunque in comuni limitrofi (in altre parole, non è necessario che l'abitazione sia contigua ai terreni coltivati, ma l'agricoltore potrebbe tranquillamente avere l'abitazione all'interno del paese, quindi non immediatamente a ridosso dei campi).

La mancata utilizzazione di un fabbricato in possesso di tutti i requisiti di ruralità non comporta il venir meno l'agevolazione fiscale. Lo stesso rimane rurale a condizione che venga dal contribuente autocertificato il non utilizzo per assenza di allacciamenti alle utenze dell'energia elettrica, dell'acqua, ecc.. In caso contrario il fabbricato si intende a disposizione del contribuente e come tale ordinariamente imponibile.

La definizione di imprenditore agricolo ai fini del riconoscimento dei requisiti di ruralità per i fabbricati abitativi è stata fornita dal co.37 dell'art.2 del D.L. n.262/06, stabilendo che necessita l'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese. Il comma 38 ha inoltre chiarito che, i fabbricati per i quali fosse venuto meno il requisito di ruralità a seguito della modifica introdotta dovevano essere accatastati entro il 31 ottobre 2008³, senza applicazione delle sanzioni catastali di cui al R.D.L. n.652/39; a decorrere dal 1° dicembre 2007, tale requisito deve essere previsto, oltre che in capo al possessore e per l'affittuario del terreno, anche in capo ai soci o amministratori della società agricola (se sono i così o amministratori di questa società ad abitare l'immobile).

L'intervenuto pensionamento non pregiudica il diritto a godere dell'esenzione con riferimento ai fabbricati adibiti ad abitazione principale (essendo comunque necessario che i trattamenti pensionistici siano corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura). Non parrebbe richiesto il soddisfacimento del requisito del volume d'affari⁴. Al riguardo, comunque, è stato osservato come una interpretazione più fedele alla norma vorrebbe che il pensionato fosse titolare di partita Iva con volume d'affari superiore alla metà del suo reddito complessivo (senza comunque far confluire in esso il trattamento pensionistico)

³ Cfr. il termine originario, poi prorogato, era del 30 giugno 2007.

⁴ Cfr. CTR del Lazio, sez. VIII, sentenza n.180/06.

ovvero quantomeno il fondo asservito fosse comunque coltivato da altro soggetto in possesso del requisito.

2.2 Fabbricati strumentali

Le costruzioni strumentali all'attività agricola, diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristica, devono essere censite al Catasto unico dei Fabbricati autonomamente dal terreno su cui insistono, nella categoria a destinazione speciale "D/10 – fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole". Le stesse sono da considerarsi rurali ai fini fiscali qualora rientrino nelle previsioni del co.3-bis dell'art.9 del D.Lgs. n.557/93, introdotto dall'art.2 del DPR n.139/98 e sostituito dal D.L. n.159/07.

Art.9 co.3-bis D.L. n.557/93

Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- a) alla protezione delle piante;*
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;*
- c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;*
- d) all'allevamento e al ricovero degli animali;*
- e) all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006, n.96;*
- f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;*
- g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;*
- h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola;*
- i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n.228;*
- l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso.*

Art.9 co.3-ter D.L. n.557/93

Le porzioni di immobili di cui al comma 3-bis, destinate ad abitazione, sono censite in catasto, autonomamente, in una delle categorie del gruppo A.

Le questioni più delicate in tema di ruralità (anche per i valori in gioco visto che tali immobili presentano rendite molto più alte) sono quelle che riguardano i fabbricati strumentali all'attività agricola.

Il comma 3-*bis* dell'art.9 del D.Lgs. n.557/93 riconosce carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole ai sensi dell'art.2135 c.c..

Si tratta delle attività di attività di:

- coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali. Per coltivazione del fondo, per silvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine;
- attività connesse. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

Mentre sino al 2007 il riferimento era all'art.32 Tuir, il che comportava la necessità di verificare se l'attività esercitata fosse suscettibile di produrre reddito fondiario (quindi venivano esclusi di fatto tutti i soggetti che invece erano produttivi di redditi d'impresa) a seguito della modifica introdotta dal D.L. n.159/07 il riferimento è oggi all'art.2135 c.c., quindi alla tipologia di attività esercitata, e non al reddito prodotto. Peraltro il medesimo problema si poneva anche per le cooperative: il D.L. n.159/07 che, riscrivendo il co.3-*bis* dell'art.9 del D.L. n.557/93, ha introdotto la lettera i) specificamente dedicata alle attività connesse all'attività agricola; si ricorda il passaggio normativo: sono considerati strumentali all'attività agricola i fabbricati destinati "*alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'art.1, co.2, del D.Lgs. n.228 del 18.05.2001*".

Qualche considerazione merita il caso dell'agriturismo. Ai sensi della lettera e) del co.3-*bis* del D.L. n.557/93, così come sostituito dal co.285 dell'art.1 della L. n.244/07, si devono considerare rurali i fabbricati strumentali utilizzati nell'ambito dell'attività di "... *agriturismo, in*

conformità a quanto previsto dalla L. n.96 del 20.02.2006,”. Peraltro, il co.3 dell’art.3 della L. n.96/06 prevede che *“... i locali utilizzati ad uso agrituristico sono assimilabili ad ogni effetto alle abitazioni rurali”*. Si deve comunque segnalare il tenore del co.1 del medesimo art.3, secondo cui *“... possono essere utilizzati per attività agrituristiche gli edifici o parte di essi già esistenti nel fondo”*, il che potrebbe creare qualche problema al riconoscimento dei requisiti di ruralità a strutture ricettive di nuova costruzione.

Sulla possibilità di riconoscere la ruralità ai fabbricati destinati ad attività agrituristica si devono segnalare due pronunce della Cassazione che introducono due importanti requisiti che devono essere rispettati:

- nella sentenza n.20955/08 viene individuato quale elemento discriminante l’inserimento nell’apposito elenco regionale; i soggetti che svolgono attività agrituristica, peraltro, devono essere altresì in possesso della prescritta autorizzazione comunale;
- nella sentenza n.24430/08, in linea con le previsioni della L. n.96/06, sono individuati i requisiti affinché l’attività ricettizia possa essere inquadrata quale agriturismo. Innanzitutto l’esercente deve essere imprenditore agricolo. In secondo luogo l’attività ricettizia è necessario che sia connessa al fondo ossia deve essere, utilizzando le parole della Suprema Corte, in rapporto di “connessione e complementarietà” con questo: tale secondo requisito viene soddisfatto se i prodotti somministrati sono derivati prevalentemente dal fondo stesso. Inoltre si deve osservare come la presente pronuncia vada a porre l’accento su di un altro requisito richiesto nella definizione di attività agrituristica, ossia che questa risulti essere necessariamente in subordine rispetto all’attività agricola: come a dire che il soggetto che conduce l’attività agrituristica deve innanzitutto essere agricoltore e l’agriturismo deve essere una delle modalità di sfruttamento del fondo, modalità che si sostanzia nella valorizzazione dei prodotti attraverso la somministrazione diretta ai clienti. Se così non avviene, ossia l’attività ricettizia diventa prevalente e perde il vincolo di complementarietà con il fondo, detta attività perde tutti i benefici fiscali (compreso l’esonero da Ici) previsti per l’agriturismo. In ambito immobiliare si ricorda che il requisito della prevalenza dell’attività agricola era già individuato dalla Circolare n.7/T/07 per l’individuazione dei fabbricati da considerarsi rurali. Inoltre i fabbricati destinati ad attività agrituristica, in quanto strumentali, devono essere censiti nella categoria D/10; sono comunque compatibili anche i fabbricati a destinazione abitativa (categoria A) purché di categoria diversa da A/1 e A/8, così come sono pure

compatibili quelli censiti nelle categorie C/2, C/3, C/6 e C/7 (salvo quanto già detto in precedenza in materia di corretto accatastamento dei fabbricati rurali).

2.3 Accatastamento dei fabbricati rurali

Con l'avvento dell'Imu i fabbricati rurali hanno perso la loro esenzione. La definizione di fabbricato rurale è tutt'altro che insignificante posto che a tali immobili vengono assegnate dal legislatore specifiche agevolazioni, ma in via generale essi rientrano nel campo di applicazione del tributo.

A seguito dell'imponibilità dei fabbricati rurali introdotta dal 2012, è divenuto necessario ripensare alla disciplina catastale di tali immobili che, sino al 2011, al rispetto di determinate condizioni, potevano rimanere iscritti al Catasto dei Terreni (quindi senza attribuzione di rendita). Per equiparare tutti i fabbricati rurali (per quelli non censiti al Catasto dei Fabbricati non sarebbe infatti stato possibile calcolare l'imposta), i commi 14-ter e 14-quater dell'art.13 del D.L. n.201/11, hanno disposto l'obbligatoria iscrizione al Catasto dei Fabbricati: entro il 30 novembre 2012 i possessori di tali immobili hanno dovuto presentare richiesta di accatastamento tramite DOC.FA.. Tali immobili sono comunque imponibili già dal 1.1.2012: in un primo momento il D.L. n.201/11 aveva imposto l'utilizzo di una rendita presunta, poi il D.L. n.16/12 ha rinviato alla scadenza del saldo 2012 il versamento dell'imposta relativa all'intero periodo d'imposta.

3. Gli immobili di interesse storico e artistico

Una particolare tipologia di immobili che soggiace a regole fiscali particolari è quella dei *c.d. immobili di interesse storico-artistico* individuati dal legislatore con il D.Lgs. n.42/04.

In particolare, sono tali, ai sensi dell'art.10:

- quelli appartenenti a Stato, Regioni, agli altri enti pubblici territoriali, a tutti gli enti ed istituti pubblici, nonché alle persone giuridiche private senza scopo di lucro che abbiano un interesse di natura:
 - artistica;
 - storica;
 - archeologica o
 - etnoantropologica;
- quelli che appartengono a soggetti diversi dai precedenti e che parimenti presentano un interesse di natura:
 - artistica;
 - storica;

- archeologica o
- etnoantropologica;
- quelli che appartengono indistintamente a qualsiasi soggetto e che abbiano un interesse particolarmente importante in funzione della storia politica e militare, della letteratura, dell'arte, della scienza, della tecnica, dell'industria e della cultura in generale.

Bypassando gli aspetti amministrativi relativi al vincolo posto sugli immobili e concentrando l'attenzione su quelli che si riflettono sulla fiscalità applicabile, si evidenzia come il D.Lgs. n.42/04 (e in passato la L. n.1089/39) distingua due differenti tipologie di vincoli che possono risultare sugli immobili:

- un vincolo diretto apposto ad un determinato bene al quale viene riconosciuta una specifica rilevanza culturale⁵.
- un vincolo indiretto. In questo caso non si è in presenza di un riconoscimento del pregio di un'immobile, ma, piuttosto, vengono imposte delle limitazioni perché i comportamenti che il contribuente pone in essere non vadano a danneggiare un altro immobile ritenuto meritevole di tutela. Il vincolo indiretto riguarda i fabbricati che si trovano nei pressi di beni monumentali, in modo tale che venga salvaguardato il contesto nel quale l'immobile principale è ubicato⁶.

Come vedremo nel prosieguo, le agevolazioni fiscali “*sopravvissute*” fanno tutte riferimento all'art.10 del D.Lgs. n.42/04 (e in passato all'art.3 della L. n.1089/39) con la conseguenza che hanno a oggetto gli immobili sottoposti al solo vincolo diretto sull'immobile.

È pertanto di estrema importanza, allorquando si ha a che fare con un immobile vincolato, verificare con cura con che tipo di vincolo si ha a che fare, onde evitare di applicare indebitamente l'agevolazione ad immobili che non ne hanno diritto.

Una volta la verifica doveva essere condotta ispezionando la conservatoria dei registri immobiliari, presso la quale detto vincolo deve essere iscritto in quanto interessa anche i successivi possessori dell'immobile in questione.

Per il futuro, come confermato nella Circolare n.5/T/12, il vincolo sarà rinvenibile da una “semplice” visura catastale.

Nella prima parte della Circolare 5/T/12 l'Agenzia del Territorio ha precisato che l'apposizione del vincolo sul fabbricato non influisce

⁵ Il vincolo *c.d. diretto* è impresso ai sensi dell'attuale art.10 del D.Lgs. n.42/04 che ha sostituito la previgente disciplina di cui all'art.3 della L. n.1089/39.

⁶ Il vincolo *c.d. indiretto* è, al contrario impresso dagli artt.45 e ss. del D.Lgs. n.42/04 che ha sostituito l'art.24 della L. n.1089/39.

sull'operazione di accertamento catastale dell'immobile stesso e, quindi, non è determinante, né condizionante, ai fini dell'attribuzione della relativa categoria catastale. La categoria catastale pertanto sarà attribuita in ragione delle caratteristiche specifiche dell'immobile e sarà del tutto irrilevante il vincolo apposto; va da sé che trattandosi di immobile di pregio è probabile che la categoria sia di più elevato rango: questo però è un effetto indiretto, che dipende dall'immobile, non dal riconoscimento da parte della Soprintendenza dei beni architettonici e paesaggistici.

Si precisa, infatti, che la classificazione in categoria "A/9 - Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici" non riguarda tutti i beni vincolati, ma solo quelli costituiti da un'unica unità immobiliare abitativa.

Al contrario, se il palazzo è stato oggetto di frazionamento con cui sono state ricavate singole unità immobiliari, le stesse vanno classificate nelle singole categorie (ragionevolmente potranno quindi essere, ad esempio, A/2).

Pertanto, se il contribuente con riferimento ad un immobile riceve il provvedimento che attesta il vincolo, non è necessario solo per tale evento procedere al riaccatastamento di tale fabbricato.

La seconda parte della Circolare disciplina le modalità per rendere conoscibile il vincolo attraverso l'annotazione negli atti catastali.

Preso atto che anche nel passato era possibile, su richiesta degli interessati, chiedere una specifica annotazione che evidenziasse tale vincolo, adesso, nella richiesta di iscrizione del vincolo negli atti catastali devono essere indicati anche gli estremi della trascrizione nei registri immobiliari del relativo provvedimento di dichiarazione o di verifica e, nel rispetto di tali requisiti, verrà iscritta negli atti catastali la seguente annotazione: *"Immobilie riconosciute di interesse culturale, ai sensi del DLgs n. 42 del 2004 – Nota di trascrizione del xx/xx/xxxx, Reg. gen. n xxxxxx."*

A tal fine è previsto che:

- non sarà apposta alcuna annotazione per il vincolo indiretto di cui agli artt.45 e seguenti del D.Lgs. n.42/04;
- l'iscrizione dell'interesse culturale non potrà essere associata ad immobili censiti in catasto senza attribuzione di rendita;
- l'annotazione è possibile esclusivamente quando nel provvedimento con cui è riconosciuto l'interesse culturale del bene, l'unità immobiliare è univocamente individuata con i relativi dati di identificazione catastale;
- l'annotazione sarà traslata d'ufficio, a seguito delle variazioni eseguite direttamente dall'Agenzia del Territorio, sulla base delle

disposizioni vigenti, ovvero per gli aggiornamenti degli atti del catasto che non implicano la variazione degli identificativi catastali (quindi non occorre richiederne l'indicazione quando ad esempio si procede a riaccatastare l'immobile cambiando categoria, classe o consistenza e quindi la rendita, se gli identificativi rimangono gli stessi);

- se manca tale corrispondenza (nel provvedimento che riconosce il vincolo non sono puntualmente identificati i fabbricati vincolati) il contribuente può chiedere al Ministero per i Beni e le Attività Culturali la dichiarazione che gli immobili sono oggetto di vincolo (art.128 co.3 D.Lgs. n.42/04);
- allo stesso modo occorrerà richiedere al Ministero l'accertamento del vincolo ogniqualvolta l'identificativo catastale dell'immobile venga variato in seguito alla presentazione di dichiarazione di variazione per fusione o divisione, ovvero ampliamento. Questa situazione potrebbe essere piuttosto frequente: non è raro infatti il caso di vincolo apposto decenni addietro su di un palazzo prestigioso che poi nel corso degli ultimi 10 o 20 anni è stato acquistato da una impresa che lo ha ristrutturato e poi rivenduto frazionato. In questo caso l'acquirente verrà in possesso di un fabbricato vincolato, ma per l'esplicitazione del vincolo in visura catastale sarà necessario inoltrare una specifica richiesta di riconoscimento del vincolo (se non vi ha già provveduto l'impresa cedente o qualche successivo possessore).

A scanso di equivoci si precisa come il riconoscimento delle agevolazioni fiscali per i fabbricati storici non è subordinato all'iscrizione del vincolo agli atti catastali, essendo sufficiente il riconoscimento del pregio artistico *ex art.10 del D.Lgs. n.42/04* (circostanza ravvisabile in conservatoria dei registri immobiliari) comunque esso avrebbe diritto agli sgravi concessi dal Legislatore.

4. Le forme societarie

L'articolo 2249 c.c. stabilisce che per poter esercitare un'attività commerciale, come definita ai sensi del precedente art.2195 c.c., è necessario utilizzare una delle forme disciplinate dal Titolo V, Capo III e successivi e quindi alternativamente: società in nome collettivo (Snc), società in accomandita semplici (Sas), società per azioni (Spa), società in accomandita per azioni (Sapa), società a responsabilità limitata (Srl) e società cooperative⁷.

Le tipiche attività del settore immobiliare sono rappresentate da:

⁷ Articolo 2249, co.1 c.c. *“Le società che hanno per oggetto l'esercizio di un'attività commerciale devono costituirsi secondo uno dei tipi regolati nei capi III e seguenti di questo titolo”.*

- compravendita;
- costruzione e/o ristrutturazione;
- gestione.

Nella prima fattispecie, troviamo imprese che si occupano di compravendita di immobili costruiti da imprese terze, ovvero costruiti in proprio.

Nel secondo caso abbiamo imprese con oggetto esclusivo o principale la costruzione o ristrutturazione di fabbricati.

Le imprese della terza tipologia svolgono attività di locazione di fabbricati.

Dal combinato disposto di quanto sin qui affermato, si ha che, essendo la compravendita e la costruzione e/o ristrutturazione, attività riconducibili tra quelle di natura commerciale, ne deriva che il loro esercizio deve essere obbligatoriamente esercitato per il tramite di una forma societaria come prima individuata ovvero, in alternativa, attraverso l'esercizio in forma individuale.

Dal punto di vista fiscale ne deriva che si sarà sempre in presenza di un reddito di impresa, ferma restando la sussistenza dell'organizzazione e dell'abitudine.

È necessario, tuttavia, affermare che, quanto detto non sta a significare che un singolo affare non possa ricondurre l'attività a quella di impresa. L'Agenzia delle entrate, proprio in riferimento ad un'attività di natura immobiliare – nella fattispecie si trattava dell'esecuzione di opere di risanamento per la realizzazione di 49 *box* auto – con la Risoluzione n.204/E/02 ha avuto modo di affermare come non sia necessario, per assumere la qualifica di imprenditore, organizzare il lavoro altrui o che i mezzi utilizzati siano fisicamente percepibili da parte dei soggetti terzi, poiché è tale anche colui che utilizza e coordina solamente un proprio capitale per fini produttivi ed in funzione di un unico affare⁸.

Caso simile è quello analizzato con la Risoluzione n.286/E/07 le cui conclusioni sono analoghe⁹. In particolare, nel documento di prassi si legge come *“l'attività è esercitata con organizzazione in forma di impresa quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico. La commercialità dell'attività svolta sussiste, quindi, qualora detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitudine, ancorché non esclusiva”*.

⁸ L'interpretazione fornita dall'Agenzia trova supporto anche nella giurisprudenza, *ex plurimis*: Cassazione n.3690/86 e n.3078/96.

⁹ Il caso di specie riguardava un istituto religioso che procedeva alla realizzazione, su di un terreno di proprietà e per mezzo di contratti di appalto, di 115 posti auto destinati alla locazione.

In realtà non può negarsi come risulti alquanto sottile la linea che divide i redditi diversi dai redditi di impresa. Il rientrare in una o nell'altra categoria reddituale ha non poche conseguenze non solo dal punto di vista delle modalità di determinazione dell'imponibile (principio di competenza per il redditi di impresa e di cassa per i redditi diversi) e della relativa esposizione in dichiarazione dei redditi (quadro RF o RG per il reddito di impresa e quadro RL per i redditi diversi) ma anche e soprattutto negli aspetti extrareddituali quali sono:

- l'obbligo, in linea generale, della tenuta di una contabilità;
- la soggettività passiva Iva;
- l'imponibilità Irap e
- l'obbligo di copertura previdenziale¹⁰.

Detto questo, bisogna evidenziare come, al contrario, l'attività di gestione del proprio patrimonio immobiliare non rappresenta un'attività commerciale, con la conseguenza che può essere svolta non solo in forma individuale ma anche per mezzo di una società semplice.

Ecco che allora, in caso di esercizio di un'attività di gestione immobiliare, fiscalmente la situazione è differente, in quanto, a seconda dalle caratteristiche del soggetto, si potrà avere:

- un reddito di impresa, in ipotesi di svolgimento dell'attività tramite società rientranti nelle fattispecie di cui all'art.73, co.1, lett.a) Tuir, per effetto della presunzione assoluta di cui all'art.81 Tuir¹¹;
- un reddito di impresa in caso di svolgimento dell'attività tramite società in nome collettivo, ovvero in accomandita semplice per effetto del disposto di cui all'art.6, co.3, Tuir¹²;
- un reddito fondiario o diverso, in caso di svolgimento dell'attività nella forma di imprenditore individuale o società semplice.

Dopo aver visto la classificazione delle società dal punto di vista civilistico con le relative conseguenze di natura fiscale, è possibile procedere a un'ulteriore segmentazione delle imprese operanti nel settore immobiliare, in funzione dell'attività propria esercitata dalle stesse. Ecco che allora avremo:

1. società immobiliari di costruzione e compravendita per le quali l'attività esclusiva o comunque prevalente consiste nella costruzione e/o ristrutturazione dei fabbricati e nella loro successiva rivendita;

¹⁰ Per un'efficace disamina della problematica si rimanda a G. Gavelli e A. Versari "Il confine tra reddito d'impresa e reddito diverso – breve viaggio nella prassi e nella giurisprudenza di legittimità" in "La Circolare tributaria" n.47/07.

¹¹ Art.81 "Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art.73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ...".

¹² Art.6, co.3 "I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi".

2. società immobiliari di gestione per le quali l'attività esclusiva o comunque prevalente consiste nella mera gestione del patrimonio immobiliare di proprietà, la quale avviene in via principale attraverso la concessione in locazione dei fabbricati a soggetti terzi.

5. La classificazione degli immobili nel reddito di impresa

Nei precedenti paragrafi ci siamo occupati della classificazione in catasto degli immobili e della loro differente modalità di partecipazione al reddito, in funzione del soggetto titolare del diritto di proprietà individuando esclusivamente la categoria reddituale di appartenenza.

A questo punto individuiamo le differenti categorie fiscali cui può essere ricondotto un immobile in funzione del suo utilizzo.

In base alla classificazione dell'immobile, come vedremo, vi sarà una differente partecipazione alla formazione del reddito d'impresa: si pensi, per esempio, alla cessione che, alternativamente, può concorrere alla formazione del reddito di impresa quale ricavo o plusvalenza.

La scelta da operare dipende, pertanto, da un lato dalle caratteristiche oggettive dell'immobile come risultanti dalla classificazione urbanistica e, dall'altro, dalla tipologia di soggetto proprietario.

Volendo collegarci alla classificazione precedente, fiscalmente, per le imprese di costruzione e rivendita, gli immobili si suddividono in:

- immobili merce;
- immobili strumentali.

Rispetto invece alle imprese immobiliari di gestione si distinguono:

- immobili patrimonio;
- immobili strumentali.

Questa classificazione è rilevante ai fini delle imposte dirette.

Gli immobili merce

Si considerano immobili merce quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa.

Sono tali, ad esempio, quelli costruiti o ristrutturati dall'impresa di costruzione e quelli acquistati (per poi esser rivenduti) dalle società immobiliari.

Gli immobili strumentali

Sono tali gli immobili che vengono utilizzati esclusivamente nell'attività di impresa.

L'articolo 43, co.2 Tuir individua tre differenti tipologie di immobili strumentali:

1. per natura: classificabili come strumentali, in conseguenza delle caratteristiche proprie dell'immobile. In altri termini, si ha riguardo

alla classificazione urbanistica assegnata. A titolo di esempio, sono tali gli immobili accatastati alle categorie B/2 (case di cura ed ospedali), C/1 (negozi e botteghe) e D/1 (opifici). Si considerano tali, quindi, gli immobili che per caratteristiche proprie oggettive hanno un'univoca possibilità di utilizzazione, a prescindere dalle scelte dell'imprenditore. Detti immobili sono sempre strumentali, ancorché non utilizzati, dati in affitto o in comodato. L'Agenzia delle entrate con Circolare n.3/330/89 ha ricondotto la strumentalità per natura alla classificazione catastale affermando come *“si fa presente che tra gli immobili non suscettibili di altra destinazione senza radicali trasformazioni, possono annoverarsi gli interi gruppi B, C, D ed E e la categoria A/10 nel solo caso in cui la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria”*;

2. per destinazione: sono tali gli immobili utilizzati nell'attività di impresa, in base alla libera scelta dell'imprenditore, in assenza di vincoli esterni dati dalle caratteristiche oggettive dell'immobile. Sono tali, a titolo di esempio, gli immobili censiti nella categoria A, classi da A/1 ad A/9 utilizzati quali uffici o sedi amministrative delle società. In caso di coesistenza della strumentalità per natura e per destinazione, l'Agenzia delle entrate ha precisato come prevalga la destinazione, in quanto rappresenta un'ulteriore specificazione della strumentalità dell'immobile e un diverso utilizzo dello stesso¹³. La giurisprudenza di legittimità ha negato la strumentalità per destinazione per quegli immobili concessi in locazione a soggetti terzi. In particolare, i supremi giudici hanno affermato che la strumentalità per destinazione deriva dall'effettivo utilizzo dell'immobile nell'attività di impresa¹⁴.

L'Agenzia delle entrate ha ripetutamente qualificato come strumentali per destinazione gli immobili concessi in locazione da parte di una società di *leasing* in quanto rappresentano i mezzi necessari con cui svolgere la propria attività¹⁵.

Al contrario, per quanto concerne i fabbricati abitativi concessi in locazione da parte di immobiliari di gestione, l'Agenzia ne ha escluso la strumentalità in quanto rappresentano l'oggetto proprio dell'attività di impresa¹⁶.

3. temporaneamente strumentali: sono quelli concessi in uso ai dipendenti che abbiano trasferito la propria residenza anagrafica

¹³ Circolare n.57/E/01, par.1.2.

¹⁴ Corte di Cassazione, sentenza n.6256/94.

¹⁵ Vedasi Risoluzione n.9/648/77 e Risoluzione n.445581/91.

¹⁶ Sul punto Risoluzione n.9/885/82 e Circolare n.112/E/99.

nel Comune ove è ubicata la sede del lavoro, che risulta essere differente da quello di origine. Infatti, ai sensi dell'ultimo periodo dell'art.43, co.2 Tuir *“Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato”*. La previsione normativa è temporanea, in quanto la strumentalità sussiste solamente per un triennio, senza, peraltro, prevedere un periodo minimo di permanenza nell'immobile, con la conseguenza che lo stesso tornerà ad essere considerato in una delle altre categorie non appena il dipendente lo rilascerà. Per quanto concerne la fruibilità del regime di strumentalità, si ritiene che la previsione normativa non abbia un limite di utilizzo, di talché *“Qualora tuttavia l'immobile venga nuovamente concesso ad un dipendente che abbia trasferito la propria residenza, torneranno ad essere applicabili, per la medesima unità immobiliare le previsioni dell'art.95, comma 2, terzo periodo, e 43, comma 2, ultimo periodo, del TUIR”*¹⁷.

Come vedremo, in presenza di determinate condizioni, la destinazione ad alloggio ha indubbi vantaggi da un punto di vista fiscale, tuttavia, ciò si riverbera esclusivamente solamente in capo alle società commerciali che detengono immobili classificati quali patrimonio. Al contrario, per le società di costruzione e compravendita, detti immobili, essendo allocati tra i beni merce, poco cambia¹⁸.

Gli immobili patrimonio

Sono tali quelli non ricompresi né tra gli immobili merce, né tra quelli strumentali¹⁹. Nell'ambito degli immobili patrimoniali e della loro individuazione, gli aspetti più critici, o per meglio dire dibattuti, concernono le società di gestione immobiliare e gli immobili abitativi concessi in locazione. La problematica sorge alla luce dell'assenza di una definizione in positivo per i suddetti immobili patrimonio e per l'incostante interpretazione riscontrabile, sia nella prassi, che nella giurisprudenza. Senza dilungarci troppo nell'elencazione dei documenti di prassi e delle sentenze che si sono nel tempo interessate al tema, si ritiene condivisibile quanto affermato in dottrina²⁰. In estrema sintesi, la

¹⁷ M. Leo *“Le imposte sui redditi nel Testo Unico”*, Giuffrè, 2010.

¹⁸ Per il passaggio da una classificazione all'altra in bilancio degli immobili si rimanda al capitolo 3, paragrafo 3

¹⁹ In dottrina, con molta pragmaticità si è affermato come sia da considerarsi come tali *“le abitazioni non destinate alla vendita”* L. Miele e V. Russo *“Per gli immobili patrimonio una normativa alquanto penalizzante”* in *“Corriere tributario”* n.44/2011. Allineato anche F. Ghiselli *“Deducibilità degli interessi passivi relativi a beni immobili patrimoniali”* in *“Il fisco”* n.2/2010 che riconduce nella categoria degli immobili patrimonio *“i fabbricati destinati a civile abitazione classificati o classificabili nelle categorie catastali del gruppo A, esclusa A10, non utilizzati direttamente per l'esercizio nell'impresa”*.

²⁰ F. Cacciavillan, S. Romito e E. Zanetti *“La fiscalità delle operazioni immobiliari delle imprese”*, Eutekne, 2011.

mera gestione di un patrimonio immobiliare non configura un'attività commerciale e la considerazione del reddito, quale reddito di impresa dipende esclusivamente dalla presunzione assoluta di cui sopra. Alla luce di tutto ciò, non si può che concludere per l'impossibilità che detti immobili siano strumentali, in quanto è assente l'attività di impresa.

La Corte di Cassazione, con la datata sentenza n.13408/00 ha ammesso la deducibilità dal reddito di impresa dei costi sostenuti, da parte di una società commerciale, relativi a tre immobili con le seguenti destinazioni:

- abitazione del legale rappresentante;
- foresteria per la clientela;
- in affitto a soggetti terzi,

basando il proprio assunto sul principio per cui tutti gli immobili relativi ad un'impresa concorrono alla formazione del reddito di esercizio indipendentemente dalla loro effettiva destinazione.

A ben vedere, come peraltro affermato dalla C.T.C. n.3309/88, la strumentalità o meno di un immobile deve desumersi dall'effettivo utilizzo dello stesso, altrimenti non si comprenderebbe appieno e soprattutto si svilirebbe di significato la tripartizione degli stessi in merce, strumentali e patrimonio.

Categoria immobile	Caratteristiche
Merce	quelli alla cui produzione e scambio è diretta l'attività di impresa
Strumentale	quelli utilizzati esclusivamente nell'attività di impresa
Patrimonio	quelli diversi dai merce e dagli strumentali

6. Gli immobili relativi all'impresa

A chiusura di questa parte introduttiva che dovrebbe rappresentare una guida o, per meglio dire, un glossario per la prosecuzione del testo, non resta che individuare le norme che regolano la riconduzione o meno degli immobili tra i beni relativi all'impresa. La norma di riferimento è l'art.65 Tuir, per effetto della quale è necessario differenziare a seconda delle caratteristiche del soggetto interessato.

Infatti, se ai sensi del co.2 del suddetto articolo, per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice si considerano relativi all'impresa tutti gli immobili posseduti dalla stessa, così non è nella specifica fattispecie dell'imprenditore individuale. La presunzione non si applica per quegli immobili che, sebbene utilizzati dalla società, risultano estranei alla sfera giuridico-patrimoniale della stessa.

A questo bisogna aggiungere che la materia non è mai stata ampiamente analizzata, sia da un punto di vista di prassi amministrativa, che da quello dottrinale, se non indirettamente in tema di estromissione dei beni dal patrimonio dell'impresa.

Per le ditte individuali, si considerano come relativi all'impresa:

- tutti gli immobili al cui scambio o alla cui produzione è diretta l'attività di impresa;
- gli immobili strumentali e patrimoniali allorquando sono alternativamente indicati nell'inventario previsto dall'art.2217 c.c. ovvero, per le *c.d. imprese minori* (di cui all'art.66 Tuir), nel registro dei beni ammortizzabili o nei registri Iva. Sul punto, si segnala la recente sentenza della Corte di Cassazione n.772/11 con cui i supremi giudici, richiamando peraltro altra sentenza di legittimità, hanno affermato come *“gli immobili relativi ad imprese commerciali individuali, aventi carattere strumentale ed utilizzati dal possessore/imprenditore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, sono “relativi all'impresa”, in base al combinato disposto degli artt.40, comma 2, e 77, comma 1, del DPR 22 dicembre 1986, n.917 (TUIR), a prescindere dalla iscrizione nei registri di inventario o dei beni ammortizzabili (cfr. Cass. n.22587/2006)”*. Tuttavia, se a prima vista la sentenza può assumere un significato, bisogna approfondire l'oggetto della sentenza o, per meglio dire, il momento temporale cui si riferisce²¹.

Infatti, non bisogna dimenticare come gli artt.40 (ora art.43) e 77 (ora art.65) Tuir abbiano subito nel corso degli anni alcune modifiche. Originariamente, per effetto di quanto previsto all'art.40, gli immobili relativi all'imprenditore individuale, strumentali per natura o per destinazione, venivano ricondotti nella sfera dell'impresa con indubbia rigidità della norma e conseguente discriminazione rispetto alle forme societarie che avevano la possibilità di decidere a monte se destinare gli immobili all'attività di impresa o mantenerli nella sfera privata dei singoli soci. Ecco che allora il legislatore è intervenuto una prima volta con l'art.2 D.L. n.90/90,

²¹ L. Lovecchio *“Immobili strumentali relativi all'impresa individuale anche se non contabilizzati”* in *“Corriere tributario”* n.12/2011, il quale afferma come *“Si ha quindi ragione di auspicare che le conclusioni della Cassazione sarebbero state del tutto differenti se il giudice di legittimità avesse dovuto esaminare la legislazione vigente per gli immobili acquistati a partire dal 1° gennaio 1992”*. In merito alla medesima sentenza si segnala anche G.M. Camisasca *“Imprenditori individuali e immobili relativi all'impresa”* in *“Bilancio e reddito d'impresa”* n.5/2011 che da un lato condivide la sentenza se trasportata nel corretto contesto temporale dei fatti e dall'altro afferma come *“In ogni caso sembra che la Corte abbia posto sullo stesso piano il concetto di strumentalità con quello di bene appartenente all'impresa ... là dove afferma – forse un po' troppo sbrigativamente – che se un bene è strumentale all'esercizio dell'impresa forzatamente deve appartenere anche a questa, indipendentemente da qualsivoglia formalità, ma così operando la Cassazione implicitamente viene a sostenere l'irrelevanza se non l'inutilità della seconda parte del comma 1 dell'art.65”*.

incidendo sia sull'art.40 (tramite l'introduzione dell'inciso "*salvo quanto disposto nell'articolo 77, comma 1*"), sia sullo stesso art.77 Tuir, introducendo la previsione dell'iscrizione nell'inventario o nel registro dei beni strumentali. Ma il vero spartiacque è rappresentato dall'art.58 L. n.413/91 (*c.d. Legge Formica*) con cui è stato sostituito l'intero co.1 dell'art.77 Tuir. Attualmente, la riconduzione tra i beni relativa all'impresa alla condizione della preventiva iscrizione nell'inventario o nei registri contabili vige indiscriminatamente per tutti gli immobili strumentali. Il problema che si pone è che bisogna rilevare l'assenza di coordinamento con l'art.40 Tuir che, al contrario, non ha subito modificazioni. Ne deriva che, a stretto rigore, gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, se non iscritti, non sono riconducibili tra quelli di impresa, con tutte le conseguenze del caso²². Tuttavia, come peraltro evidenziato in dottrina, la ricostruzione legislativa non può non far concludere che per l'appartenenza ai beni dell'impresa degli immobili strumentali, a partire dal 1° gennaio 1992, a condizione che vi sia l'effettiva iscrizione nei registri richiamati. A supporto di tale impostazione vi è anche la Circolare n.40/E/02, par.1.3.3. dove viene sottolineato lo spartiacque temporale rappresentato dal 1° gennaio 1992.

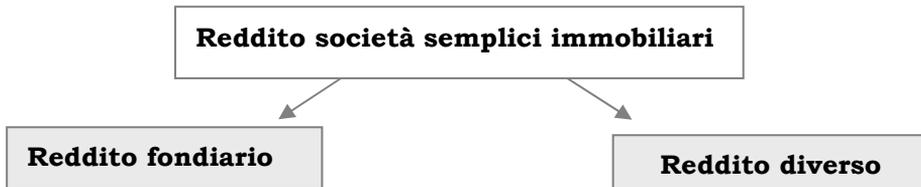
²² Sulla mancanza di coordinamento tra le due norme vedasi M. Leo, *op. cit.*, pag. 1071

CAPITOLO SECONDO

LE SOCIETÀ SEMPLICI IMMOBILIARI

1. Le categorie reddituali interessate

Nel primo capitolo abbiamo già anticipato come, per quanto riguarda le società semplici immobiliare che esercitano una mera gestione di un patrimonio immobiliare, i redditi conseguibili non sono d'impresa, bensì riconducibili alle altre categorie reddituali individuate all'art.6 Tuir e quindi: reddito fondiario e reddito diverso.



Per le società semplici vige il principio di trasparenza di cui all'art.5 Tuir con la conseguenza che i redditi conseguiti *“sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili”*.

Sempre ai sensi dell'art.5 richiamato, le quote si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente nell'atto pubblico o nella scrittura privata autenticata avente data anteriore a quella di inizio del periodo di imposta cui si fa riferimento.

A dire il vero, l'art.2247 c.c. non prevede particolari forme per la validità del contratto relativo alle società semplici, essendo richiesta solamente la conclusione di un contratto bilaterale o plurilaterale con cui le parti promettono o danno esecuzione a conferimenti di beni individuati e servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica. Tant'è vero che è ammissibile anche il mero accordo verbale. In tal caso si è in presenza di una società di fatto che come tale, da un punto di vista strettamente fiscale, per effetto di quanto previsto all'art.5, co.3, lett.b), ricevono il medesimo trattamento riservato a:

- Snc e Sas se ha ad oggetto un'attività commerciale;
- S.s. negli altri casi.

Tuttavia, l'art.2251 c.c., dopo aver precisato come non siano richieste forme speciali, prosegue affermando *“salve quelle richieste dalla natura dei beni conferiti”*.

In particolare, determinati requisiti di forma (scritta) sono richiesti quando oggetto del conferimento dei soci sono la proprietà o il godimento di beni immobili e/o diritti reali immobiliari per un tempo indeterminato o comunque superiore a 9 anni, ai sensi dell'art.1350 c.c..

Dottrina e giurisprudenza prevalenti ritengono che l'assenza della forma scritta infici la validità del conferimento ed eventualmente del singolo rapporto sociale, senza travolge anche il contratto stesso, a meno che il conferimento non risulti essenziale per il conseguimento dell'oggetto sociale²³.

Le operazioni che la società semplice può mettere in atto non possono essere di natura commerciale per effetto dell'esplicito divieto previsto all'art.2249 c.c.. Ne deriva che, nell'ipotesi di una società semplice di gestione immobiliare, non sarà possibile effettuare l'attività di costruzione per la vendita e la stessa compravendita immobiliare, di contra, sarà ammesso procedere:

- all'acquisto degli immobili;
- all'acquisto, costituzione e trasferimento di diritti reali immobiliari;
- alla locazione;
- alla manutenzione, ordinaria e straordinaria, e alla ristrutturazione eseguite da soggetti terzi incaricati;
- alla cessione degli immobili.

Le operazioni che danno origine a redditi fondiari sono riassumibili in:

- possesso dei fabbricati (art.37, co.1);
- locazione dei fabbricati (art.37, co.4-bis);
- locazione di fabbricati di interesse storico-artistico.

Le operazioni che danno origine a redditi diversi sono riassumibili in:

- concessione in usufrutto dei fabbricati (artt.67, co.1, lett.h) e 71, co.2);
- sublocazione di immobili (artt.67, co.1, lett.h) e 71, co.2);
- possesso di immobili situati all'estero (artt.67, co.1, lett.f) e 70, co.2);
- cessione di immobile posseduto da meno di 5 anni (art.67, co.1, lett.b)).

2. I redditi fondiari

L'articolo 25 Tuir individua i redditi fondiari circoscrivendo con il co.1 il loro ambito di applicazione e individuando con il successivo co.2 tre distinte categorie.

Ai sensi del co.1 *“Sono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni e nel catasto edilizio urbani”*.

Dalla lettura del comma si ricavano due presupposti:

²³ Corte Cassazione sentenze n.13158/01 e n.3166/99.

- ⇒ primo presupposto: l'immobile deve essere localizzato nel territorio dello Stato. Per quelli che, al contrario, sono situati all'estero, bisogna fare riferimento, come vedremo, all'art.70, co.2 Tuir ai sensi del quale *"I redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo di imposizione estero che scade nel corso di quello italiano. I redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfettaria delle spese"*;
- ⇒ secondo presupposto: il fabbricato deve essere iscritto nel catasto urbano²⁴.

Con il successivo co.2 il legislatore individua tre differenti categorie di redditi fondiari:

1. dominicale;
2. agrario;
3. dei fabbricati.

Nello specifico che qui interessa, i redditi dei fabbricati sono disciplinati agli artt.36-43 Tuir.

In questa sede ci limitiamo a ricordare come, ai sensi dell'art.36, co.3 non si considerano produttivi di reddito, a meno che non siano oggetto di locazione:

- le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, compresi i monasteri di clausura e le relative pertinenze;
- le unità immobiliari per le quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni per restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, per il periodo di validità del provvedimento durante il quale l'unità non è comunque utilizzata. Gli interventi richiamati sono quelli di cui all'art.31, co.1 L. n.457/78. Ne deriva che, comporteranno l'assenza di reddito per il periodo di esecuzione gli interventi di cui alla
 - lettera c: interventi di restauro e risanamento conservativo ossia quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e di assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il

²⁴ Non hanno obbligo di iscrizione al catasto urbano i lastrici solari e le aree urbane.

consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;

- lettera d: interventi di ristrutturazione edilizia, ossia quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possano portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti.

L'Agenzia delle entrate, con Circolare n.95/E/02, risposta 4.1.1. ha avuto modo di affermare come non siano produttivi di reddito gli immobili che sono interessati da un intervento volto a demolire e ricostruire l'immobile stesso, poiché è una fattispecie assimilata alla ristrutturazione.

Le istruzioni al modello UNICO SP 2013 precisano come non diano luogo a reddito di fabbricati e quindi non vanno dichiarati anche gli immobili integralmente adibiti a sedi aperte al pubblico di musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche, quando al soggetto possessore non deriva alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile nell'intero anno di imposta. Per poter usufruire dell'agevolazione deve esserne data adeguata e tempestiva comunicazione all'Agenzia delle entrate di competenza nel termine di 3 mesi dalla destinazione dell'immobile allo scopo di cui sopra.

3. Il possesso dei fabbricati

Il possesso dei fabbricati comporta l'obbligo da parte delle società di persone di indicazione nel modello UNICO SP, quadro RB della relativa rendita catastale. Tale obbligo lo si desume dalle istruzioni al modello dichiarativo ove viene precisato come le società semplici siano tenute alla compilazione allorquando possiedano a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale su immobili siti nel territorio italiano e a cui è stata attribuita una rendita catastale²⁵.

Il legislatore, stante la difficoltà di giungere alla revisione delle tariffe d'estimo, con l'art.3, co.48 L. n.662/96 ha stabilito che, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, il reddito catastale da dichiarare deve essere maggiorato di una percentuale pari al 5%.

²⁵ In riferimento alla rendita catastale e all'emersione dei *c.d. immobili fantasma* si rimanda al capitolo 13.

In caso di possesso di unità immobiliari a cui non è stata assegnata una rendita catastale, ai fini dichiarativi dovrà essere indicata la “rendita catastale presunta” e cioè quella attribuita ad immobili simili iscritti in catasto, ovviamente anch’essa rivalutata del 5%²⁶.

Infatti, è possibile che sia stata fatta la richiesta di attribuzione della rendita catastale. Ai sensi dell’art.74 L. n.342/00 “*A decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell’ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita*”. La norma deve essere letta in connessione con quanto statuito dall’art.37, co.3 Tuir ai sensi del quale, in caso di notifica della rendita oltre il mese precedente a quello di stabilito per il versamento dell’acconto di imposta, la rendita esplica i suoi effetti solamente per l’anno seguente.

Discussa è l’applicabilità alle società semplici della previsione di cui all’art.41 Tuir di una maggiorazione pari a 1/3 della rendita catastale per gli immobili posseduti ma non locati e quindi tenuti a disposizione.

NOTA BENE:

L’Agenzia delle entrate con Risoluzione n.7/441/80 ha equiparato alla fattispecie in oggetto anche l’ipotesi del comodato in quanto il comodante mantiene la disponibilità effettiva dell’immobile, mentre il comodatario ha solamente un diritto personale di godimento che non può comportare la riconduzione del reddito in capo a quest’ultimo.

Le istruzioni al quadro RB del modello UNICO SP 2013 prevedevano espressamente tale possibilità in quanto “*Nella colonna 2 vanno evidenziati ...i seguenti casi di utilizzo:*

2 unità immobiliare tenuta a disposizione dalla società o associazione per la quale si applica l’aumento di un terzo sulla rendita catastale rivalutata”. A bene vedere, risulta alquanto difficile ricondurre al fattispecie al caso delle società semplici in quanto dalla lettura della norma pare abbastanza chiaro che il legislatore intendesse riferirsi alle persone fisiche.

A prescindere da qualsivoglia considerazione, a porre fine, a decorre dal 2012, a qualsiasi dubbio è intervenuta l’Imu (Imposta municipale unica), poiché non è più applicabile l’art.41. Infatti, ai sensi dell’art.13, co.1 del D.L. n.201/11 “*L’istituzione dell’imposta municipale propria è*

²⁶ Art.37, co.4 “*Il reddito delle unità immobiliari non ancora iscritte in catasto è determinato comparativamente a quelle delle unità simili iscritte*”.

anticipata, in via sperimentale, a decorrere dall'anno 2012, ed è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale fino al 2014 in base agli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n.23, in quanto compatibili, ed alle disposizioni che seguono.”.

Quindi, per effetto del rimando all'art.8 del D.Lgs. n.23/11, il cosiddetto “*Federalismo fiscale municipale*”, l'applicazione dell'Imu comporta la non debenza, relativamente alla parte immobiliare, dell'Irpef in relazione ai redditi fondiari dovuti per le abitazioni non locate. Tale previsione è in linea con quanto previsto dall'Imu, il cui gettito, limitatamente a quello derivante dall'applicazione agli immobili diversi dall'abitazione principale e dagli immobili rurali strumentali, per metà è di competenza dello Stato.

I fabbricati di interesse storico-artistico

La disciplina relativa agli immobili di interesse storico-artistico è stata oggetto di rilevanti cambiamenti a mezzo del D.L. n. 16/12, il c.d. *Decreto semplificazioni*, infatti, in prima battuta si evidenzia come sia stata abrogata la disciplina prevista dall'art.11, co.2 della L. n.413/91.

L'articolo richiamato riservava un regime impositivo specifico prevedendo che “*In ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 3 della legge 1° giugno 1939, n.1089, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato*”.

La norma è stata oggetto di ampio dibattito in riferimento, in via principale, all'applicabilità della previsione legislativa anche per quei soggetti che determinano il reddito secondo le regole proprie del reddito di impresa.

A prescindere dall'abrogazione, si ritiene comunque il caso di fare un breve *excursus* storico in merito alle varie posizioni che si sono susseguite in riferimento sia al vincolo che deve sussistere che alla tipologia immobiliare ricompresa nell'agevolazione.

Infatti, la giurisprudenza varie volte ha avuto occasione di precisare, in maniera pressoché univoca, come l'art.11 della L. n.413/91 si renda applicabile esclusivamente a quegli immobili per i quali vige un vincolo diretto ai sensi degli artt.2 e 3 L. n.1089/39 e no del successivo art.21 che pone un vincolo indiretto²⁷.

Ben più “*movimentata*” è stata la questione relativa all'applicabilità dell'art.11 anche agli immobili non ricompresi nella categoria A, basti

²⁷ *Ex plurimis* Corte di Cassazione n.18939/10, n.6328/08 e n.10859/05. Per i concetti di vincolo diretto e indiretto si rimanda al paragrafo dedicato all'individuazione della tipologia immobiliare in oggetto.

pensare, a titolo di esempio, a quegli immobili quali negozi e botteghe che sono situati in immobili storici delle città italiane.

Infatti, se in un primo momento l'Agenzia delle entrate con Circolare n.9/E/05 aveva avuto modo di affermare, in maniera in dottrina definita singolare²⁸, l'applicabilità solo agli immobili abitativi, in seguito si è ricreduta con la Circolare n.2/E/06 ampliando l'ambito della norma anche alle altre tipologie immobiliari²⁹.

Esempio 1

Abitazione con caratteristiche di interesse storico, situata nel comune di Verona (categoria A/2, classe 3, vani 6, rendita €852,15).

Procedura per il calcolo della rendita figurativa: la tariffa d'estimo più bassa per la zona di Verona è la categoria A/4, classe 1 con tariffa pari a €24,31.

Calcolo della rendita: $24,31 \times 6 = €151,84$

In caso di immobile rientrante in una differente categoria catastale (fabbricati di categoria C e D) era necessario convertire la superficie utilizzando il concetto di vano catastale medio come precisato dall'Agenzia delle entrate con Circolare n.7/1106/93.

Sul punto bisogna segnalare come non esiste e non può comunque individuarsi un "*vano catastale medio universale*". Da un'analisi comparata tra le varie indicazioni fornite nei regolamenti comunali in materia Ici, 18 metri quadri per vano risulta essere la misura maggiormente utilizzata.

Esempio 2

Negoziato sito nel comune di Verona (C/1, classe 12, consistenza 52 mq, rendita €1.624,77).

Procedura per il calcolo della rendita figurativa: la tariffa d'estimo più bassa per la zona di Verona è la categoria A/4, classe 1 con tariffa pari a €24,31.

Calcolo della rendita: $[(52/18) \times 24,31] = €72,93$

Da ultimo, bisogna segnalare come vi sia la possibilità che l'immobile di interesse storico-artistico sia sprovvisto della rendita catastale, in tale evenienza si dovrà procedere moltiplicando la tariffa censuaria più bassa per il numero di vani dell'immobile, in quanto quelli sono

²⁸ S. Chirichigno e G. Stancati "Gli immobili di interesse storico-artistico alla ricerca di un inquadramento sistematico" in Corriere tributario n.10/2013, pag. 827.

²⁹ Il *revirement* dell'Amministrazione è dovuto per espressa ammissione al doversi adeguare al nuovo indirizzo giurisprudenziale rinvenibile nelle sentenze di legittimità n.10860/05 e n.10862/05.

comunque noti sin dal momento di richiesta di accatastamento da parte del proprietario.

Ebbene, questo era il regime di favore applicabile agli immobili vincolati, regime previsto a fronte di vincoli non trascurabili (si pensi alla prelazione riconosciuta a favore dello Stato in caso di trasferimento ai sensi dell'art.59 D.Lgs. n.42/04 ovvero la necessaria autorizzazione per ogni tipo di intervento edilizio ai sensi degli artt.21 e 22, con conseguenti obblighi di comunicazione e dilatarsi dei tempi) che oggi, come vedremo è stato contratto considerevolmente.

Infatti, come anticipato, sotto il profilo delle imposte dirette e dell'Imu è intervenuto la scorsa primavera il D.L. n.16/12.

L'articolo 4, co. 5-*quater* del D.L. n.16/12 ha radicalmente riformato il trattamento fiscale degli immobili vincolati, cambiandone la disciplina prima di tutto sotto il profilo reddituale.

Come detto scompare la previsione che consentiva di tassare la rendita figurativa, il che significa che a decorrere dal 2012 in avanti è necessario far riferimento alla rendita catastale.

A ben vedere, la modifica impatta moderatamente per gli immobili a disposizione, mentre è significativa quando l'immobile è locato poiché, abrogato l'art.11 co.2 della L. n.413/91, i titolari di immobili locati dovranno tassare il canone di locazione percepito, come un qualunque altro immobile (seppure con una parziale deduzione forfettaria).

Per effetto della nuova disciplina prevista dall'art.37, co.4-*bis* Tuir: se il fabbricato è locato, occorre confrontare la rendita catastale rivalutata del 5% con il canone ridotto a titolo forfettario del 35%.

L'Agenzia delle entrate con la Circolare n.114/E/12 ha offerto i necessari chiarimenti in merito alla nuova disciplina e di fatto ha sopperito, come evidenziato in dottrina, a una mancata legiferazione e a eliminato una discriminazione di trattamento dei fabbricati di interesse storico-artistico detenuti da persone fisiche rispetto a quelli in regime di impresa³⁰. Infatti, con il documento di prassi richiamato, l'Agenzia delle entrate ha esteso anche alle persone fisiche la disciplina prevista dall'art.90 Tuir ai sensi del quale il reddito da tassare è dato dal valore maggiore tra il canone annuo ridotto in misura forfettaria del 35% e la rendita catastale, rivalutata e ridotta del 50%.

In funzione di quanto detto, quando il canone ridotto è superiore (sempre), sarà questo l'importo da sottoporre a tassazione.

Pertanto, i fabbricati storici locati perdono la tassazione sulla base della rendita figurativa e si devono accontentare della riduzione forfettaria del 35% (tale riduzione è ordinariamente pari al 15%, ovvero al 25% per gli

³⁰ S. Chirichigno e G. Stancati, *op. cit.*, pag. 829

immobili ubicati sulle isole di Venezia). Resta fermo il diritto all'ulteriore detrazione del 30% per le locazioni in regime convenzionale degli immobili siti in comuni ad alta densità abitativa.

Esempio 3

Il signor Rossi possiede a Roma un fabbricato di categoria A/2 con rendita catastale €3.000; rendita figurativa €200.

L'immobile è locato ad un canone mensile di €5.000 (totale annuo €60.000).

Fino al 2011 il reddito era pari a €210 (rendita figurativa rivalutata del 5%).

A decorre dal 2012 il reddito è pari a €39.000 (€60.000 decurtato del 35%).

4. La locazione dei fabbricati

In caso di locazione delle unità immobiliari possedute dalle società semplici, si applica, in linea generale, la norma di cui all'art.37, co.4-*bis* Tuir ai sensi della quale deve essere fatto concorrere a tassazione il maggiore tra:

- il canone risultante dal contratto di locazione, forfettariamente ridotto del 15% (riduzione elevata al 25% in ipotesi di immobili siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano). La deduzione, essendo di natura forfettaria, comporta che, se da un lato non è necessaria la presentazione o comunque conservazione di documentazione attestante l'effettivo sostenimento, dall'altro, eventuali spese in misura superiore al 15%, non sono deducibili, restando in capo al proprietario dell'immobile e
- la rendita catastale attribuita all'immobile rivalutata del 5%.

Nell'ipotesi frequente di locazione congiunta di due unità immobiliari distinte (classico esempio è la locazione di un appartamento e del relativo garage), ai fini del raffronto, è necessario suddividere il canone tra le due unità.

L'Agenzia delle entrate, con la Circolare n.7/1106/93 ha precisato come il criterio debba essere individuato nella rendita catastale delle singole unità, in modo tale da distribuire il canone di locazione in proporzione alle rendite catastali.

Esempio

Canone di locazione relativo ad un immobile A/2 (rendita catastale €900) e autorimessa (rendita catastale €300).

Il canone è stabilito in €3.000 mensili, per un valore complessivo annuo pari a €36.000.

L'immobile avrà un'incidenza pari a $900/1.200 = 75\%$

L'autorimessa avrà un'incidenza pari a $300/1.200 = 25\%$

Ne deriva che il canone di locazione andrà imputato nella seguente misura:

- abitazione: €27.000
- autorimessa: €9.000

Non bisogna dimenticare come il legislatore, per venire incontro alle esigenze dei cittadini, abbia introdotto forme contrattuali agevolate tra le quali segnaliamo i cosiddetti “contratti concordati o calmierati” che possono stipularsi per gli immobili siti in Comuni ad “alta intensità abitativa” *ex art.1 D.L. n.551/88*. In tale fattispecie, il reddito imponibile è ottenuto riducendo in misura pari al 30% il reddito fondiario *ex art.37, co.4-bis Tuir*.

Il reddito imputabile sarà dato dal maggiore tra:

- il 59,5% del canone di locazione;
- il 73,5% della rendita catastale.

Il fabbricato affittato a soggetto moroso

Il canone annuo da prendere in considerazione ai fini fiscali, non consiste in quello effettivamente percepito dal contribuente, ma in quello previsto all'interno del contratto di locazione, al quale aggiungere gli aumenti legati alla rivalutazione automatica per l'adeguamento all'indice ISTAT. Anche in caso di mancata percezione a causa della morosità del conduttore, il contribuente dovrà in ogni caso sottoporre a tassazione il canone previsto contrattualmente. In passato la giurisprudenza di legittimità ha assunto una posizione pro-contribuente affermando come la tassazione debba avvenire sulla base di dati di ricchezza reale, negando contestualmente che possa essere considerata ricchezza reale quella derivante da canoni di locazione materialmente non percepiti³¹. A supporto i giudici portano il concetto stesso di capacità contributiva come delineato all'art.53 Costituzione, capacità che deve essere reale ed effettiva. In caso contrario si andrebbe a far

³¹ Cassazione, sentenza n.6911/03.

concorrere il contribuente alle spese pubbliche in misura non proporzionale alla ricchezza dallo stesso detenuta.

Tuttavia, si segnala come simile impostazione non sia recepita nelle istruzioni ministeriali ad UNICO 2012 SP ove si legge come *“L’ammontare del canone è quello risultante dal contratto di locazione ... L’ammontare del canone va considerato indipendentemente dall’effettiva percezione...”*.

La tassazione del canone pattuito ma non riscosso viene meno a decorrere dalla conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità, ma solamente se l’immobile oggetto del contratto è di tipo abitativo³².

In caso di morosità del locatore, l’art.26, co.1 Tuir stabilisce che *“I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore”*.

Il procedimento cui si riferisce il legislatore è quello di cui all’artt.657 e seguenti c.p.c. la cui conclusione può alternativamente aversi:

- ex art.663 c.p.c. se il locatario non si presenta o comunque non si oppone al provvedimento;
- ex art.665 c.p.c. quando al contrario vi è l’opposizione³³.

Sempre ai sensi dell’art.26, co.1 Tuir, per quanto concerne le imposte già versate in riferimento ai canoni dichiarati ma non percepiti (mancato percepimento accertato nell’ambito del procedimento giurisdizionale di convalida dello sfratto per morosità), è riconosciuto a favore del contribuente un credito di imposta di pari ammontare. Il contribuente si trova pertanto obbligato a sottoporre a tassazione i canoni non riscossi – perlomeno sino alla data di convalida dello sfratto – salvo la possibilità di recuperare successivamente quanto versato, attraverso il riconoscimento di un credito d’imposta da indicare nella prima dichiarazione dei redditi successiva alla conclusione del procedimento giurisdizionale³⁴.

Il credito d’imposta si determina tramite il ricalcolo della dichiarazione in cui erano stati dichiarati i canoni non percepiti, ricalcolo che comunque può avvenire unicamente entro il termine di prescrizione decennale e solo con riferimento alle annualità per le quali sia stata

³² L’Agenzia delle entrate, con Circolare n.101/E/00 (risposta 5.2), ribadisce che per gli immobili diversi da quelli ad uso abitativo *“... il canone di locazione va comunque dichiarato, così come risulta dal contratto di locazione ancorché non percepito, rilevando in tal caso il momento formativo del reddito e non quello percettivo”*.

³³ Art.665 c.p.c. *“Se l’intimato comparisce e oppone eccezioni non fondate su prova scritta, il giudice, su istanza del locatore, se non sussistano gravi motivi in contrario, pronuncia ordinanza non impugnabile di rilascio, con riserva delle eccezioni del convenuto.*

L’ordinanza è immediatamente esecutiva, ma può essere subordinata alla prestazione di una cauzione per i danni e le spese”.

³⁴ Circolare n.150/E/99.

accertata, attraverso il procedimento giurisdizionale, la mancata percezione dei canoni.

Alternativa al credito di imposta è la presentazione di istanza di rimborso agli uffici finanziari competenti³⁵.

Le istruzioni alla compilazione del quadro RB di UNICO PF precisano come si possano non dichiarare i canoni non percepiti se il provvedimento di sfratto interviene prima della presentazione della dichiarazione relativa a quel periodo d'imposta.

In caso di mancata dichiarazione e successiva riscossione, i canoni devono essere portati a tassazione separata³⁶ (salvo opzione per la tassazione ordinaria) come precisato dall'Agenzia delle entrate con Circolare n.95/E/00, risposta 4.1.2.³⁷.

Per quanto attiene gli immobili locati per usi non abitativi è preclusa la possibilità di non far concorrere a tassazione canoni non percepiti, come confermato dall'Agenzia delle entrate nella Circolare n.150/E/99.

5. I redditi diversi

I redditi diversi, anteriormente al DPR n.917/86, si caratterizzava per il carattere spiccato di residualità, poiché in essi venivano accolti, di fatto, i redditi che non trovavano una collocazione nelle altre categorie reddituali.

Il legislatore, con il Tuir da un lato ha espressamente individuato un'elencazione tassativa di fattispecie che danno origine ai redditi diversi, e dall'altro non ha eliminato del tutto la caratteristica di residualità, basti pensare al primo periodo dell'art.67, co.1: *“Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice...”*.

Conseguenza di questa residualità è l'eterogeneità delle ipotesi ricomprese con conseguente difficoltà ad individuare una definizione omnicomprensiva ed esaustiva.

A prima vista, si potrebbero definire quali redditi diversi un qualunque incremento di ricchezza non disciplinato puntualmente nelle precedenti disposizioni del Tuir.

Altro filone dottrinale riconduce ai redditi diversi ciò che proviene da un'attività speculativa, quindi lucrando su una differenza positiva tra il prezzo di vendita e il costo di acquisto di un dato cespite patrimoniale. In sintesi, è alquanto difficile addivenire ad un definizione univoca della

³⁵ La metodologia del rimborso viene proposta nelle stesse istruzioni al modello UNICO.

³⁶ Circolare n.95/E/00, risposta 4.1.2.

³⁷ Ragionamento analogo deve essere fatto in ipotesi di utilizzo del credito e successivo incasso dei canoni pendenti.

categoria reddituale, con la conseguenza che la miglior definizione possibile è che rappresenta un reddito diverso tutto ciò che non è reddito fondiario, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d'impresa.

Corollario teorico è che un reddito non inquadrabile in nessuna delle categorie reddituali richiamate non dovrebbe essere imponibile.

Se, come visto, è difficile arrivare ad una definizione unica dei redditi diversi, per quanto attiene le caratteristiche, al contrario, è possibile individuarne di comuni:

1. vige il principio di cassa, nel senso che, salvo alcune eccezioni, perché si abbia tassazione è necessario percepire un corrispettivo;
2. alcune spese sopportate per produrre il reddito si rendono deducibili.

L'utilizzo del termine "*corrispettivo percepito*" porta a ritenere tassabili anche le plusvalenze ovvero i redditi derivanti da operazioni in cui il corrispettivo è rappresentato da beni diversi dal denaro, come ad esempio nelle operazioni di permuta, poiché il bene ricevuto a tale titolo costituisce certamente corrispettivo della cessione che vi sta a fronte³⁸. In questo caso, peraltro, è evidente la problematica determinazione del corrispettivo, visto che questo è in natura e che la sua valorizzazione dovrà avvenire a valore normale come definito dall'art.9 Tuir.

In caso di incasso scaglionato nel tempo del corrispettivo pattuito, l'art.68, co.7, lett.f) prevede che, se il corrispettivo è rateizzato in più annualità, ai fini della determinazione della plusvalenza, imponibile in ciascun periodo d'imposta, le spese vanno imputate proporzionalmente alle varie quote di corrispettivo percepite nei diversi periodi d'imposta, anche se già sostenute. In sostanza, si arriva a una tassazione rateizzata della plusvalenza, le cui quote dipendono dall'ammontare delle rate dei corrispettivi percepiti e dalle spese a queste proporzionalmente imputabili.

Esempio

La società semplice Alfa cede un immobile per €1.000.000 pattuendo il pagamento in 3 annualità.

Il valore fiscalmente riconosciuto per l'immobile è pari a €400.000.

	Totale	Anno x	Anno x + 1
Corrispettivo	1.000.000	500.000	500.000
Costo fiscale	400.000	200.000	200.000
Plusvalenza	600.000	300.000	300.000

³⁸ Vedasi Risoluzione n.9/2539/81.

6. La cessione dei fabbricati

Ai sensi dell'art.67, co.1, lett.b) *“Sono redditi diversi...b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni...In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante”*.

La cessione di fabbricati da parte di società semplici potrà originare un reddito diverso se:

- riguarda immobili costruiti, acquistati o pervenuti per donazione;
- avviene entro cinque anni.

Sono esclusi gli immobili eventualmente usucapiti in quanto la norma si riferisce, come precisato anche dall'Agenzia delle entrate con la Risoluzione n.78/E/03, agli acquisti a titolo oneroso e non a quelli a titolo originario.

Alcune considerazioni debbono essere fatte per quanto riguarda gli immobili pervenuti per donazione.

Anteriormente al 4 luglio 2006, le cessioni di immobili pervenute per donazione non erano soggette a tassazione. Con il D.L. n.223/06 (*“decreto Visco-Bersani”*) è stato modificato l'art.67 prevedendo la tassazione anche nell'ipotesi di immobili pervenuti per donazione. Infatti, come precisato con Circolare n.28/E/06 la norma è stata introdotta per *“evitare eventuali manovre elusive, coneggiate in modo che il proprietario dell'immobile, che non aveva ancora maturato i cinque anni dall'acquisto (o costruzione), donava l'immobile a un terzo, il quale poi, successivamente, procedeva alla vendita”*.

L'Agenzia ha altresì precisato come *“le disposizioni ... in quanto elevano a presupposti per la tassazione alcune fattispecie precedentemente non rilevanti, hanno efficacia innovativa e pertanto trovano applicazione alle sole cessioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto”*.

Tornando alla regole generali, bisogna individuare i limiti temporali da prendere in considerazione per verificare il superamento o meno del quinquennio.

Ci stiamo riferendo al *dies a quo* iniziale ed all'ultimo giorno di possesso.

Per quanto attiene al *dies a quo* iniziale bisogna differenziare a seconda delle modalità con cui la società semplice è entrata nel possesso dell'immobile:

1. costruzione da parte del cedente: in questa specifica fattispecie è necessario suddividere ulteriormente le ipotesi in:
 - a. cessione di un immobile ultimato: in questo caso si dovrà individuare una data in cui sia certa l'effettività

dell'ultimazione che potrebbe essere individuata nella data di dichiarazione di fine lavori. Sul punto si segnala come l'Agenzia delle entrate con la Risoluzione n.231/E/08 abbia precisato che non ha valore né la data di collaudo né quella di iscrizione al catasto urbano poiché è possibile comunque iscrivere un immobile che rispetti i requisiti richiesti dall'art.2645-*bis* c.c. e quindi all'atto pratico non ancora ultimato³⁹. Con la medesima Risoluzione n.231/E/08 l'Agenzia ha avuto modo di affermare come nel caso in cui l'immobile sia stato concesso in godimenti a terzi tramite locazione o comodato, ai fini del calcolo del quinquennio, il *dies a quo* sarà da individuarsi in quello a partire dal quale produce i suoi effetti;

- b. cessione di immobile non ultimato: sarà la data di ultimazione del rustico come definita all'art.2645-*bis* c.c. richiamato;
2. acquisto presso terzi: in questo caso l'individuazione è agevole in quanto il giorno sarà quello dell'atto di acquisto dell'immobile;
3. acquisto con effetti traslativi differiti: la casistica è stata analizzata nella Risoluzione n.28/E/09 per effetto della quale la data va individuata in quella di versamento dell'ultima rata, momento individuato dall'art.1523 c.c.⁴⁰;
4. acquisto tramite donazione: la data cui far riferimento ai fini del quinquennio è quella, in osservanza di quanto detto ai punti precedenti, in cui si può considerare acquistato o costruito da parte del donante.

Per quanto riguarda il momento con cui termina il possesso dell'immobile da parte del cedente, esso sarà:

1. in caso di cessione ordinaria la data dell'atto notarile;
2. in caso di cessione con effetti differiti sorgono alcune problematiche in quanto l'Agenzia delle entrate, con la richiamata Risoluzione n.28/E/09 non ha esteso il principio precedentemente esposto anche per l'individuazione del termine ultimo. Infatti, se così fosse vi potrebbero essere delle manovre elusive tese a far coincidere il versamento dell'ultima rata con il superamento del quinquennio in modo tale da escludere da tassazione la plusvalenza emergente. Alla luce di quanto detto si ritiene che il termine finale di possesso sia da far coincidere con l'atto di compravendita.

Ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza imponibile, l'art.68, co.1 Tuir stabilisce che essa si determina quale "*differenza tra i corrispettivi*

³⁹ L'art.2645-*bis* c.c. considera quale esistente "l'edificio nel quale sia stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità, e sia stata completata la copertura".

⁴⁰ Art.1523 c.c. "Nelle vendite a rate con riserva di proprietà, il compratore acquista la proprietà della cosa col pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna". Il principio si considera estendibile anche alle altre fattispecie di acquisto con effetti differiti.

percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo”.

A titolo di esempio sono costi inerenti la parcella notarile e le imposte indirette a suo tempo assolte sull'acquisto (registro ed ipocatastali).

In caso di cessione di fabbricato pervenuto per donazione, in coerenza con quanto previsto per l'individuazione del quinquennio di possesso, l'art.68 stabilisce che *“si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante”* evitando in tal modo qualsiasi possibilità di salto di imposta.

Da ultimo si sottolinea come per effetto di quanto introdotto con l'art.1, co.496 L. n.266/05 (Finanziaria per il 2006) è concessa la facoltà di richiedere l'applicazione dell'imposta sostitutiva in misura pari al 20% in sostituzione al regime di tassazione ordinario.

La cessione dei fabbricati da demolire

Il corretto trattamento tributario relativo alla cessione di un fabbricato da demolire è stato oggetto di un'interrogazione parlamentare ridando vigore alla diatriba esistente tra Amministrazione finanziaria da una parte e dottrina dall'altra.

Si anticipa come la risposta fornita il 16 febbraio 2011 in Commissione Finanze della Camera da parte del sottosegretario Viale abbia confermato l'impostazione da sempre seguita da parte dell'amministrazione poiché è stato affermato che *“in definitiva, posto che in tale particolare caso, ai fini dell'imposizione diretta assume rilevanza la destinazione del bene da parte dell'acquirente e che la stessa non può che avere carattere speculativo, la plusvalenza conseguita dalla cessione di tali fabbricati deve essere in ogni caso sottoposta a tassazione in base al disposto dell'articolo 67, comma 1, lettera b) del TUIR. Il medesimo ragionamento non può essere automaticamente trasposto in sede di determinazione del regime Iva applicabile ad analoga operazione, atteso che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto occorre avere riguardo esclusivamente alla natura giuridica del bene oggetto della cessione. La struttura di tale tributo non consente, infatti, di attribuire rilievo a valutazioni di natura economica, né di considerare ai fini dell'individuazione del trattamento da riservare all'operazione, la destinazione che al bene sarà data da parte dell'acquirente”.*

La risposta fornita lascia alquanto perplessi poiché lascia intendere come un immobile possa considerarsi tale ai fini dell'imposizione indiretta per poi trasformarsi in terreno edificabile ai fini dell'imposizione diretta.

L'impostazione assunta è confermata dalla Circolare n.28/E/11, Circolare con cui l'Agenzia delle entrate ha "ufficializzato" alcune risposte offerte in occasione di Telefisco 2011 ove, a una domanda in punto di trattamento Iva per una cessione di immobile dismesso e da abbattere, la risposta fornita è stata che *"il regime di tassazione ai fini Iva è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, vale a dire allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo quindi dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente. Tanto premesso, riguardo la fattispecie prospettata, si esprime l'avviso che la stessa debba essere trattata alla stregua di una cessione di "immobile strumentale"..."*.

Ad ulteriore conferma della posizione assunta da parte dell'amministrazione, sempre il sottosegretario Viale, in occasione del *question time* del giorno 4 maggio 2011 in Commissione Finanze della Camera, ha affermato come, al fine di verificare la sussistenza di una plusvalenza esente ex art.67, co.1, lett.b) Tuir in caso di cessione di un immobile da demolire, anche parzialmente, bisogna aver riguardo all'oggetto della compravendita e cioè se essa sia il fabbricato o l'area edificabile su cui lo stesso insiste.

Ma andiamo con ordine e ripercorriamo brevemente il periglioso *iter* di questa casistica che si apre con la Risoluzione n.395/E/08 con cui l'Agenzia ha sostanzialmente affermato che la cessione da parte di un privato di un immobile inserito in un Piano di recupero approvato dal Comune deve essere trattata alla stregua della cessione di un terreno edificabile con conseguente emersione di una plusvalenza tassabile indipendentemente dal possesso quinquennale o dalla provenienza *mortis causa*⁴¹.

Attenta dottrina ha evidenziato come la soluzione prospettata da parte dell'amministrazione presenti alcune, per non dire molte, criticità quali, *in primis*, la natura sostanziale di fabbricato risultante dall'atto di cessione⁴².

⁴¹ Allineata con l'interpretazione si segnala anche la DRE Emilia Romagna del 31 maggio 2010 (protocollo 909-28406 e la C.T.R. di Bologna, sez. VIII, sentenza n.7/08. La C.T.P. di Milano, sentenza n.377/08 sebbene non abbia affermato in maniera netta il contrario, ha, comunque, avuto modo di rilevare come *"L'intervento di riqualificazione urbanistica in dipendenza di convenzione stipulata fra privato e Comune non rientra nella nozione di lottizzazione prevista dall'art.67 (ex 81) del Tuir ostando alla tassazione dell'eventuale plusvalenza conseguita non solo il dato urbanistico ma anche il decorso del quinquennio (cespiti pervenuti per successione apertasi oltre il periodo fissato dalla norma)"*.

⁴² G. Rebecca *"Cessioni di fabbricati da demolire"* in *"Il fisco"* n.13/2011 dove l'autore sottolinea come *"Certo che, se il fabbricato fosse demolito prima della cessione, o ne fosse solo iniziata la demolizione ... allora pacificamente, almeno nel caso della demolizione in toto ante cessione, si tratterebbe di vendita di un'area scoperta, e il conseguente trattamento fiscale sarebbe quello relativo a un terreno, sia da un punto di vista urbanistico, sia per le imposte, dirette e indirette. E in effetti di terreno si tratterebbe. Mentre se la demolizione è solo ipotizzata, o anche solo voluta, è forzato considerare il bene compravenduto come edificio ai fini di qualche aspetto (urbanistico, di diritto civile e delle imposte indirette), ed invece terreno ai fini delle imposte dirette"*.

Non si può sottacere come, in stretta connessione con la prassi e la giurisprudenza maggioritaria, vi sia stata altra dottrina che ha sposato la tesi ministeriale basando la sua veridicità sulle caratteristiche precipue del sistema tributario stesso⁴³. In particolare viene sottolineato come la differente impostazione dell'operazione in riferimento alla tassazione diretta ed a quella indiretta derivi dalla naturale differenza insita nelle due discipline. Infatti, se le imposte indirette "colpiscono la manifestazione di capacità contributiva "trasferimento di bene". ... Le imposte dirette colpiscono, invece, la capacità contributiva rappresentata dalla manifestazione di ricchezza intesa come flusso positivo (reddito)"⁴⁴.

I dubbi in merito all'impostazione fornita dall'Agenzia e accolta in larga misura dalla giurisprudenza permangono in quanto, superando la natura oggettiva del bene ceduto, lasciano intendere una forzatura verso l'individuazione, a priori, di una base imponibile da assoggettare ad imposta.

7. Le altre fattispecie che determinano redditi diversi

La sublocazione degli immobili

Norma di riferimento in tema di sublocazione è l'art.1594 c.c. ai sensi del quale al locatore è concessa la facoltà di sublocare il bene che detiene in forza di un contratto di locazione ma di non cedere il contratto stesso.

Le società semplici di mera gestione immobiliare possono procedere alla sublocazione in maniera del tutto occasionale e mai in maniera sistematica poiché in tale ultimo caso verrebbe meno il divieto di esercizio di attività di natura commerciale con tutte le conseguenze che ne derivano.

Da un punto di vista tributario i redditi derivanti da tale attività vengono ricondotti nell'alveo dei redditi diversi ai sensi dell'art.67, co.1, lett.h) Tuir⁴⁵.

Il successivo art.71, co.2 stabilisce che il reddito che deve essere portato a tassazione si determina quale differenza tra:

- l'ammontare percepito nel periodo di imposta e
- le spese specificatamente inerenti alla loro produzione.

L'Agenzia delle entrate, con la Circolare n.55/E/02 ha avuto modo di precisare come le spese consistono nei canoni di locazione pagati al proprietario dell'immobile concesso in sublocazione.

⁴³ A. Albano e P. Stellacci "Profili interpretativi in materia di cessione di fabbricati da demolire che insistono su area edificabile" in "Il fisco" n.17/2011.

⁴⁴ A. Albano e P. Stellacci, *op. cit.*

⁴⁵ Art.67, co.1, lett.h): "Sono redditi diversi ...

h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili...".

La concessione temporanea in usufrutto

L'usufrutto rappresenta uno dei diritti reali minori disciplinato dagli artt.978 e seguenti c.c. Nello specifico, consiste nella facoltà di godimento di un bene nei limiti del godimento della proprietà principale e nel rispetto della destinazione economica assegnata dal proprietario.

L'istituto è ampiamente utilizzato in riferimento ai beni immobili, soprattutto per quanto concerne i terreni.

L'Agenzia delle entrate si è occupata in passato della fattispecie con la Risoluzione n.77/20/93 la cui lettura desta non poche perplessità.

La questione concerneva la concessione in usufrutto di un immobile per un periodo trentennale.

Ebbene, dopo aver richiamato quanto previsto in tema di cessioni che importano la costituzione di diritti reali di godimento di cui all'art.9, co.5 Tuir, l'Agenzia conclude per l'applicabilità in capo al concedente della previsione di cui all'art.81, co.1, lett.h) Tuir (ora art.67) sulla base dell'utilizzo tecnico del concetto di "concessione" in essa previsto che in realtà deve intendersi riferito a tutti gli *"atti giuridici aventi l'effetto di trasferire ad altri la potenzialità reddituale di un immobile"*.

La ricostruzione logica offerta dall'amministrazione non convince poiché, se si richiama l'art.9 Tuir, è di tutta evidenza che, alla luce della sua interpretazione, la concessione del diritto di usufrutto debba ricondursi obbligatoriamente nelle ipotesi di reddito diverso ex art.67, co.1, lett.b)⁴⁶.

In realtà, la soluzione proposta nel documento di prassi richiamato è corretta, in quanto, solamente la cessione a tempo indeterminato dell'usufrutto è assimilabile alla cessione, mentre la concessione temporanea è più propriamente riconducibile alle ipotesi contemplate dalla lettera h). come detto, ciò che non convince è l'iter logico seguito e le norme richiamate a supporto.

8. Gli immobili detenuti all'estero

Gli immobili delle società semplici detenuti all'estero sono, in linea di principio, oggetto di segnalazione nel quadro RW del modello UNICO.

Premessa logica e sintetica in tema di caratteristiche del quadro RW:

1. la compilazione prescinde dalla modalità di formazione dei capitali all'estero. L'Agenzia, con Circolare n.45/E/10 ha precisato come qualora sul bene sussistano più diritti reali sono tenuti all'indicazione nel quadro RW entrambi i soggetti. In ipotesi di comunione o cointestazione l'obbligo è a carico di ciascun soggetto

⁴⁶ Art.9, co.5 *"Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società"*.

- intestatario con riferimento al valore relativo alla propria quota di possesso;
2. l'adempimento, oltre che alle persone fisiche, pur se imprenditori individuali o titolari di reddito di lavoro autonomo, compete anche agli enti non commerciali e alle società semplici ed equiparate, nonostante siano soggetti a tutti gli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili previsti dalle norme fiscali;
 3. l'obbligo sussiste anche in ipotesi di possesso tramite interposta persona (ad esempio tramite un *trust* interposto);
 4. l'obbligo scatta solamente in ipotesi di un ammontare complessivo di investimenti superiore a €10.000⁴⁷;
 5. il modulo deve essere presentato con riferimento all'intero anno solare;
 6. a partire dal modello dichiarativo UNICO 2010, in relazione agli immobili detenuti all'estero, non sussiste più alcuna distinzione in funzione della modalità di tassazione degli stessi nel paese di localizzazione. In pratica, tutti gli immobili all'estero, a prescindere se ivi tassati o meno, devono essere evidenziati nel quadro RW.

L'obbligo di indicazione sorge in ipotesi di:

1. redditi degli immobili, diversi dagli affitti assoggettati ad imposizione nello Stato estero. Ai sensi dell'art.70, co.2 Tuir "*I redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo d'imposta*". Ne consegue che è possibile avere le seguenti situazioni:
 - tassazione delle seconde case da parte dello Stato estero (es. Spagna): utilizzo della medesima base imponibile;
 - esenzione da parte dello Stato estero (es. Francia e Inghilterra): a partire da UNICO 2010 vi è comunque l'obbligo di indicazione nel quadro RW;
2. concessione in locazione all'estero: ai sensi dell'art.70, co.2, ultimo periodo "*I redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo d'imposta, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfettaria delle spese*" anche in questa seconda fattispecie si possono determinare due differenti situazioni:
 - i canoni di locazione vengono tassati all'estero e quindi in Italia si utilizzerà la medesima base imponibile;

⁴⁷ Il limite è da considerare in riferimento ad ogni sezione del quadro RW e complessivamente per ognuna delle stesse.

- i canoni di locazione non vengono tassati ed allora si ricondurrà a tassazione i canoni ridotti in misura forfettaria del 15% quale concorso alle spese;
3. cessione con emersione di plusvalenza imponibile ex art.67, co.1, lett.a) e b) Tuir. Si ritiene, nonostante quanto affermato nella Circolare n.9/E/02, consigliabile rilevare la plusvalenza indipendentemente dal concreto realizzo della stessa.

Di seguito si forniscono alcuni esempi pratici di compilazione del quadro RW.

Esempio 1

La società semplice Alfa ha acquistato un immobile sito a Londra per l'importo di €1.200.000, utilizzando un c/c a sua disposizione presso una banca inglese.

Sez. II - Investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria al 31/12/2012				
RW	Codice Stato estero	Codice operazione	Importo	Vedere istruzioni
RW4	1 031	2 15	3 1.200.000,00	4 <input type="checkbox"/>
RW5	1 031	2 1	3 importo ,00	4 <input type="checkbox"/>
RW6	1	2	3 ,00	4 <input type="checkbox"/>
RW7	1	2	3 ,00	4 <input type="checkbox"/>
RW8	1	2	3 ,00	4 <input type="checkbox"/>
RW9	1	2	3 ,00	4 <input type="checkbox"/>

Sez. III - Trasferimenti da, verso e sull'estero che hanno interessato gli investimenti all'estero ovvero le attività estere di natura finanziaria nel corso del 2012						
RW	Codice Stato estero	Tipo trasferimento	Codice operazione	Codice ABI/CAB	Cod. Id. Internazionale BIC/SWIFT	
RW10	031	3	15	conto estero	conto estero	
	Numero del conto corrente		Data		Importo	
	6 conto estero		7 giorno data anno		8 1.200.000,00	
RW11	1	2	3	4	5	
	6				7	8
						,00

In questo caso rimarrà presumibilmente un saldo del conto corrente da indicare nella sezione II.

Esempio 2

La società semplice Alfa detiene un immobile a Londra pagato €700.000

Sez. II - Investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria al 31/12/2012	Codice Stato estero		Codice operazione	Importo	Vedere istruzioni
	1	2	3	4	5
RW4	031	15		700.000,00	<input type="checkbox"/>
RW5				,00	<input type="checkbox"/>
RW6				,00	<input type="checkbox"/>
RW7				,00	<input type="checkbox"/>
RW8				,00	<input type="checkbox"/>
RW9				,00	<input type="checkbox"/>

Esempio 3

La società semplice Alfa decide di cedere l'immobile sito a Londra per l'importo di €1.200.000 e contestualmente di chiudere il c/c a sua disposizione presso una banca inglese.

Sez. II - Investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria al 31/12/2012	Codice Stato estero		Codice operazione	Importo	Vedere istruzioni
	1	2	3	4	5
RW4				,00	<input type="checkbox"/>
RW5				,00	<input type="checkbox"/>
RW6				,00	<input type="checkbox"/>
RW7				,00	<input type="checkbox"/>
RW8				,00	<input type="checkbox"/>
RW9				,00	<input type="checkbox"/>

Sez. III - Trasferimenti da verso e sull'estero che hanno interessato gli investimenti all'estero ovvero le attività estere di natura finanziaria nel corso del 2012	Codice Stato estero	Tipologia trasferimento	Codice operazione	Codice ABI/CAB	Cod. Id. Internazionale BIC/SWIFT	Importo
	1	2	3	4	5	8
RW10	031	1	1	banca italiana		
	Numero del conto corrente		Data		Importo	
	6		7 giorno mese anno		8	
RW11	031	1	15	banca italiana		
	6		7 data		8 1.200.000,00	

Poiché i beni non esistono più a fine anno la sezione II rimane in bianco. Nella sezione III indicherò i flussi di rientro. Nel caso dell'immobile ipotizzo di incassare il corrispettivo in Italia da un acquirente che usa un conto inglese.

Esempio 4

La società semplice Alfa decide di acquistare dal signor Rossi, residente a Verona, un immobile sito a Londra per l'importo di €1.200.000. Non si deve compilare la Sez. III poiché il trasferimento di denaro avviene in Italia.

Sez. II - Investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria al 31/12/2012

	Codice Stato estero	Codice operazione	Importo	Vedere istruzioni
RW4	1 031	2 15	3 1.200.000,00	4 <input type="checkbox"/>
RW5	1	2	3 ,00	4 <input type="checkbox"/>
RW6	1	2	3 ,00	4 <input type="checkbox"/>
RW7	1	2	3 ,00	4 <input type="checkbox"/>
RW8	1	2	3 ,00	4 <input type="checkbox"/>
RW9	1	2	3 ,00	4 <input type="checkbox"/>

Nel modulo RW devo tuttavia rilevare lo *stock*.

Esempio 5

La società semplice Alfa stipula un compromesso per l'acquisto di un immobile sito a Londra e a tale scopo invia €30.000 al notaio *Rooney* per la pratica. Le istruzioni al modello UNICO SP 2013 precisano come "Con riferimento ai trasferimenti si ricorda che:

- non devono essere indicati gli acconti versati per acquisti o investimenti on ancora concretizzati nel periodo di imposta".

Esempio 6

La società semplice Alfa decide di acquistare un immobile sito a Londra per l'importo di €1.200.000 e a tale fine accende un mutuo per l'importo di €300.000. Si ipotizzi che il mutuo sia acceso presso una banca estera e che a seguito del pagamento del venditore dell'immobile il conto corrente sia stato chiuso.

Sez. II - Investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria al 31/12/2012	Codice Stato estero	Codice operazione	Importo	Vedere istruzioni
	1	2	3	4
RW4	031	15	1.200.000,00	<input type="checkbox"/>
RW5			,00	<input type="checkbox"/>
RW6			,00	<input type="checkbox"/>
RW7			,00	<input type="checkbox"/>
RW8		data	300.000,00	<input type="checkbox"/>
RW9			,00	<input type="checkbox"/>

Sez. III - Trasferimenti da, verso e sull'estero che hanno interessato gli investimenti all'estero ovvero le attività estere di natura finanziaria nel corso del 2012	Codice Stato estero	Tipo trasferimento	Codice operazione	Codice ABI/CAB	Cod. Id. Internazionale BIC/SWIFT
	1	2	3	4	5
RW10	031	2	15	banca italiana	banca italiana
	Numero del conto corrente		Data		Importo
	6 banca italiana		7 giorno data anno		8 900.000,00
RW11	031	3	15	conto estero	conto estero
	6 conto estero		7 data		8 300.000,00

CAPITOLO TERZO

GLI IMMOBILI MERCE

1. La rappresentazione in bilancio

Come evidenziato nel capitolo introduttivo, le società sono caratterizzate dalla presenza di tre tipologie di immobili: quelli patrimonio, quelli strumentali e quelli merce, oggetto di trattazione nel presente capitolo. Si tratta di immobili costruiti o ristrutturati dalle società di costruzione e acquisiti per esser rivenduti dalle società immobiliari di compravendita.

Secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n.9/1730/82, *“le società che svolgono attività mista di gestione immobiliare e di costruzione e compravendita presentano un oggetto complesso che non permette una distinzione netta fra beni immobili costituenti merci e beni immobili costituenti beni relativi all'impresa, posseduti cioè non in funzione dello scambio, bensì per la loro redditività. Necessita, quindi, un'analisi di volta in volta sulle singole fattispecie al fine della individuazione della categoria di appartenenza del bene considerato.”*

Gli immobili merce, non essendo beni destinati, almeno nelle intenzioni degli amministratori, ad essere durevolmente impiegati nell'attività di impresa, dovranno essere allocati nella voce C I *“Rimanenze”* dello Stato patrimoniale⁴⁸.

I ricavi derivanti dalla cessione di tali immobili vanno indicati in conto economico alla voce A.1 *“Ricavi delle vendite e delle prestazioni”*, mentre gli incrementi di valore dovuti ai lavori effettuati nel corso dell'esercizio figurano alla voce A2 *“Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti”*.

Eventuali fitti attivi, derivanti da locazioni temporanee e transitorie di immobili merce, trovano la giusta allocazione in conto economico nella voce A.5.

Per quanto attiene la corretta valutazione degli immobili merce, la norma di riferimento è l'art.2426, co.1, p.to 9) c.c. ai sensi del quale si deve evidenziare il costo di acquisto o di produzione (in altri termini il costo storico) ovvero, se minore, il presumibile valore di realizzo sul mercato.

Il principio contabile Oic n.13 precisa come tale previsione derivi dalla teoria per la quale quando l'utilità o la funzionalità originaria, che viene misurata dal costo originario del bene, diminuisce, è necessario procedere ad una rettifica del valore.

⁴⁸ Come vedremo al successivo paragrafo 3, la scelta iniziale degli amministratori di considerare un immobile quale immobilizzazione o bene merce non rappresenta una scelta senza limiti di tempo ma, in presenza di adeguate motivazioni, può essere modificata.

Sempre l'art.2426 c.c., al punto 1 stabilisce le modalità di determinazione del costo di acquisto e di produzione⁴⁹.

In sintesi, il legislatore ha previsto che:

- nel costo di acquisto si considerano anche i costi accessori. Il principio Oic n.13 precisa come nel costo di acquisto non si ricomprendano gli oneri finanziari⁵⁰;
- nel costo di produzione o industriale devono considerarsi anche tutti i costi che sono direttamente imputabili all'immobile. In aggiunta si possono considerare anche altri costi, diretti ed indiretti, per la quota di essi ragionevolmente imputabile all'immobile purché siano sostenuti durante il periodo di fabbricazione e solamente fino ad ultimazione della stessa (il codice civile individua il momento nell'utilizzabilità dell'immobile. Ad esempio, tale data, in ipotesi di un immobile abitativo, verrà individuata nel rilascio dei relativi certificati di abitabilità). Nel rispetto delle stesse linee guida di cui sopra si possono ricomprendere nel costo anche gli oneri relativi al finanziamento sostenuto.

2. Il cambio di classificazione degli immobili

La classificazione di un immobile quale bene merce destinato alla vendita con conseguente trattamento alla stregua di una rimanenza od in alternativa la sua immobilizzazione, rappresenta una scelta che può, quale conseguenza di mutamenti nella strategia aziendale o quale riflesso di un particolare congiuntura economica, essere modificata.

Tuttavia, stante la differente valutazione degli immobili in funzione della destinazione a loro attribuita, differenti risultano essere le modalità di valorizzazione degli stessi al termine di ciascun esercizio sociale.

Ecco che allora bisogna indagare il corretto trattamento contabile da riservare a simili passaggi, supportati, per quanto possibile, da quanto previsto sia da principi contabili nazionali che da quelli internazionali.

La scelta dell'allocazione dell'immobile in una delle categorie viste nel capitolo introduttivo compete all'organo amministrativo in sede di acquisizione o di ultimazione dello stesso. La loro corretta rilevazione, stante anche spesso l'incidenza degli immobili sull'attivo di bilancio, deve essere effettuata nella maniera più accurata possibile al fine di una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale.

Nel contempo, non di rado, può accadere che le iniziali finalità a cui è destinato il bene immobile siano poi disattese dalla realtà.

⁴⁹ Per un approfondimento compiuto si rimanda al capitolo relativo agli immobili strumentali.

⁵⁰ Per quanto attiene la possibilità di procedere alla capitalizzazione degli interessi passivi contratti su immobili merce si rimanda al relativo paragrafo di approfondimento.

Soprattutto in questo periodo di congiuntura economica negativa, è possibile riscontrare una delle seguenti situazioni:

- a. impresa edile di costruzione che ha ultimato un immobile che originariamente doveva essere destinato alla vendita e quindi considerato quale rimanenza, ma che alla luce della crisi del settore, viene parzialmente destinato alla locazione;
- b. impresa con un immobile da sempre classificato quale immobilizzazione che, a seguito della crisi economica, decide di porre sul mercato il bene.

Come abbiamo anticipato nella premessa, la differente classificazione in bilancio degli immobili comporta l'utilizzo di criteri valutativi difforni con conseguenti ricadute anche sul risultato di esercizio e sulla rappresentazione patrimoniale. Da ultimo, ma non di minore importanza, bisogna evidenziare come anche da un punto di vista fiscale differente è l'apporto alla formazione del risultato di esercizio ed anche l'incidenza sulla disciplina delle società non operative.

Per una maggior linearità e chiarezza, da un lato riprendiamo quanto precedentemente detto in tema di rimanenze e dall'altro anticipiamo quanto verrà detto per le immobilizzazioni.

Preliminarmente ricordiamo come ai sensi dell'art.2424-bis c.c. *“Gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni”* con la conseguenza che la classificazione avviene in stretta connessione con la funzione economica che viene attribuita al bene nel momento dell'acquisto o dell'ultimazione. In dottrina è stato evidenziato come *“Il concetto di “utilizzo duraturo” consente di considerare immobilizzazioni anche quei beni destinati a rimanere stabilmente vincolati all'impresa seppur non impiegati nell'ambito della gestione caratteristica”*⁵¹.

Di contra, gli immobili verranno iscritti nell'attivo circolante quando non è riscontrabile l'utilizzo durevole.

Il principio contabile Oic n.16 precisa come non si considerino immobilizzazioni materiali *“quegli immobili ...che costituiscono oggetto di compravendita da parte dell'impresa”*.

Ma è lo stesso principio contabile a precisare come la destinazione che viene fatta dei beni, che è direttamente funzionale anche e soprattutto all'attività economica svolta, non vincola a tempo indeterminato, ben potendo mutare nel tempo. Ad esempio, dei beni immobili *“che in passato erano destinati alla normale attività produttiva, se non vengono indefinitivamente lasciati nell'impresa in quanto producono frutti diretti*

⁵¹ N. Villa *“Classificazione degli immobili in bilancio: il trasferimento da rimanenze a immobilizzazioni (o viceversa)”* in *“Bilancio, vigilanza e controlli”* n.4/2011.

*(perché dati in affitto), potrebbero per sopravvenuta convenienza essere destinati alla vendita*⁵².

Come anticipato, la classificazione comporta altresì differenti modalità di esposizione dei dati di bilancio (con ricadute in tema di informazioni in nota integrativa) e criteri di valutazione.

L'articolo 2426, p.to 9 c.c. prevede che le rimanenze siano valutate:

1. al costo di acquisto o di produzione o
2. se minore al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. In questo caso, il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi.

L'articolo 2426, p.to 1 prevede che le immobilizzazioni siano iscritte al costo di acquisto o di produzione ed al successivo p.to 3 che *“l'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore”*, con l'ulteriore precisazione che il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi della rettifica.

La motivazione di tale regola specifica per le immobilizzazioni deve essere rinvenuta nella necessità che il valore delle stesse iscritto in bilancio non superi quello effettivo d'uso delle immobilizzazioni medesime, che può essere inferiore al valore di costo (odo in alternativa al valore contabile risultante quale valore di costo rettificato dagli ammortamenti eseguiti). In aggiunta, il principio Oic n.16 sottolinea come la perdita di valore che determina la svalutazione dell'immobilizzazione debba essere duratura e verificabile sulla base di una valutazione delle cause generatrici che possono essere sia endogene che esogene all'impresa.

Alla luce di quanto detto e supportati da autorevole dottrina, si può individuare, quale punto di maggior divergenza tra i due criteri, quello *“per cui la svalutazione nel caso delle rimanenze deve intervenire in presenza di un minor valore rispetto al costo, mentre nel caso delle immobilizzazioni a tale risultato si perviene unicamente qualora la perdita di valore sia considerata durevole”*⁵³.

La differenza evidenziata ha un impatto non di poco conto, soprattutto in questo periodo economico non favorevole, poiché avremo che in ipotesi di diminuzione del valore dell'immobile:

- se iscritto a rimanenza si procederà alla relativa svalutazione;
- se iscritto tra le immobilizzazioni la constatazione del minor valore del bene rappresenta solamente un punto di partenza.

⁵² Principio Oic n.16.

⁵³ N. Villa, *op. cit.*

Il passaggio da immobilizzazione a rimanenza

Il principio contabile Oic n.16 prevede che, se a seguito di delibera del CdA che giustifichi la decisione, degli immobili iscritti tra le immobilizzazioni vengono destinati alla vendita, da realizzarsi nel breve periodo, essi debbono essere classificati separatamente dalle immobilizzazioni materiali in una voce dell'attivo circolante. In altri termini, si dovrà procedere ad una girocontazione con passaggio dall'attivo immobilizzato a quello circolante.

Rimanenze iniziali (SP)	a	Immobili (SP)
----------------------------	---	------------------

Diretta conseguenza di questo cambio di destinazione è che:

3. a far data dal passaggio non si procederà più all'ammortamento degli immobili;
4. la valutazione da prendere è quella minore tra il costo di acquisto al netto degli ammortamenti ed il presumibile valore di realizzo.

In nota integrativa dovrà essere data adeguata informazione del passaggio eseguito. In particolare sarà necessario comunicare:

1. le ragioni che hanno portato a tale cambio di destinazione e classificazione del bene;
2. il criterio di valutazione utilizzato;
3. l'eventuale effetto sul risultato dell'esercizio.

In caso di mancata vendita entro l'esercizio, in dottrina si suggerisce l'iscrizione dello stesso, in ossequio alla possibilità concessa dal codice civile all'art.2423-ter, co.3, in un'apposita voce del circolante, denominata "Immobilizzazioni destinate alla vendita"⁵⁴.

Del resto, anche l'Ifrs 5 sull'argomento prevede che:

- a) una società deve classificare un'attività non corrente (o un gruppo di dismissione) come "posseduta per la vendita" se il suo valore contabile sarà recuperato principalmente con un'operazione di vendita anziché con il suo uso continuativo;
- b) un'attività non corrente classificata come posseduta per la vendita e le attività di un gruppo di dismissione classificato come posseduto per la vendita devono essere iscritte separatamente dalle altre attività dello Stato patrimoniale. Allo stesso modo, le passività di un gruppo in dismissione classificato come posseduto per la vendita devono essere presentate separatamente dalle altre passività dello Stato patrimoniale.

⁵⁴ N. Villa, *op. cit.* che giustifica l'aggiunta di una voce con il "fatto che lo schema rigido di bilancio non prevede alcuna voce specifica per le immobilizzazioni destinate ad essere cedute, e quindi oggetto di un cambio di destinazione rispetto all'originaria funzione di investimento durevole".

L'indicata iscrizione separata comporta l'individuazione di appositi raggruppamenti dello Stato patrimoniale distinti dalle attività e passività correnti e dalle attività e passività non correnti.

Il passaggio da rimanenza a immobilizzazione

Il passaggio da bene merce a immobilizzazione presenta aspetti più controversi in quanto, in questo caso, non è di supporto non solo il codice civile ma nemmeno il principio contabile. Di seguito si offrono due alternative di contabilizzazione, evidenziando per ciascuna di essa gli aspetti positivi e quelli negativi.

Contabilizzazione 1

La scrittura proposta è:

Immobili (SP)	a	Incrementi immobilizzazioni (CE)
------------------	---	-------------------------------------

Questa soluzione, che si anticipa si ritiene preferibile, pur prevedendo la contabilizzazione di un provento, la controbilancia con una riduzione di valore delle rimanenze finali. A ben vedere, il provento non è altro che lo storno dei costi imputati nell'esercizio e in quelli precedenti.

In dottrina, a sostegno di questa impostazione contabile è stato rilevato come *“Il risultato contabile che così si ottiene è lo stesso che si sarebbe ottenuto qualora si fosse deciso fin dall'inizio di iscrivere l'immobile tra le immobilizzazioni: così facendo infatti i costi sostenuti sarebbero stati allocati allo stato patrimoniale senza neppur transitare in conto economico”*⁵⁵.

Contabilizzazione 2

La scrittura proposta è:

Immobili (SP)	a	Rimanenze iniziali (SP)
------------------	---	----------------------------

Questa seconda metodologia di rilevazione del passaggio degli immobili a beni durevolmente investiti nell'impresa presenta non pochi punti deboli.

In primis, agendo in tal modo si viene a creare una discrasia o per meglio dire una non coincidenza tra valore delle rimanenze iniziali dell'esercizio e valore di quelle finali dell'esercizio precedente.

⁵⁵ N. Villa, *op. cit.*

Esempio

La società Alfa Srl operante nel settore della compravendita immobiliare presenta al bilancio chiuso al 31 dicembre 2012 rimanenze finali relative ad immobili destinati alla vendita pari ad €5.000.000.

Alla luce della situazione di stallo del mercato immobiliare, il CdA decide, con delibera presa all'unanimità in data 10 febbraio 2013, di optare per la destinazione degli immobili A e B, il cui valore è stato stimato 2.300.000. Le scritture contabili eseguite da parte di Alfa Srl nella propria contabilità saranno:

al 31 dicembre 2012

Rimanenze iniziali (SP)	a	Rimanenze finali (SP)	5.000.000
-------------------------	---	-----------------------	-----------

al 10 febbraio 2013

Immobili (SP)	a	Rimanenze iniziali (SP)	2.300.000
---------------	---	-------------------------	-----------

È di tutta evidenza la discrasia che si genera tra:

- rimanenze finali 2010 pari a 5.000.000 e
- rimanenze iniziali 2011 pari a 2.700.000

Ma, proprio dall'esempio appena fatto, si ricava la seconda problematica di simile metodo contabile, riscontrabile nella circostanza che, operando direttamente sul mastro "Rimanenze iniziali", al soggetto terzo esterno, sembrerà che la modifica sia intervenuta a decorrere dal 1° gennaio e non, come nell'esempio di cui sopra, dal 10 febbraio.

3. La contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione in base all'Oic n.23

Nelle società immobiliari (di costruzione), uno dei momenti di maggiori difficoltà risiede nella valorizzazione delle rimanenze di fine esercizio; in particolare, le difficoltà sussistono nel caso dei lavori in corso su ordinazione.

I lavori in corso su ordinazione, innanzitutto, derivano da contratti di durata tipicamente ultrannuale per la realizzazione di un'opera, eseguiti per ordine di un committente, su specifiche tecniche richieste da quest'ultimo. È possibile individuare due macrocategorie:

1. lavori a prezzi predeterminati: con essi l'impresa si impegna a portare a termine l'intero lavoro previsto a livello contrattuale, sulla base del prezzo prestabilito. Quest'ultimo, anche se determinato,

può essere soggetto a clausole di adeguamento, proporzionalmente all'aumento di determinati costi;

2. lavori con prezzi basati sul costo consuntivo, maggiorato di un margine: in questo caso, il prezzo è determinato sulla base dei costi sostenuti a livello contrattuale, maggiorati di una percentuale di costi a titolo di recupero spese generali e di altre spese non specificamente rimborsabili, e anche di un margine di profitto (calcolato proporzionalmente o in misura fissa sui costi medesimi). In tale caso, dunque, il prezzo non è prestabilito, bensì è calcolato in funzione dei costi sostenuti dall'impresa nell'esecuzione del lavoro.

I ricavi e i costi di commessa

I lavori in corso su ordinazione si caratterizzano per il fatto che la rilevazione contabile non si esaurisce in un solo esercizio e perché le manifestazioni numerarie si verificano normalmente in esercizi differenti da quelli in cui vengono eseguite le opere medesime.

Alla luce di quanto detto, il rispetto del principio di competenza si ottiene con un processo di rilevazione dei costi e dei ricavi che permetta l'attribuzione all'esercizio cui sono direttamente riferibili (quello dell'attività di commessa).

L'Oic n.23 precisa come per raggiungere tale scopo sia necessario dotarsi di un sistema contabile/amministrativo tale da consentire:

- la ripartizione di costi e ricavi di commessa;
- l'analisi della natura degli stessi;
- l'identificazione delle commesse in perdita;
- l'aggiornamento dei preventivi.

I ricavi di commessa sono formati dall'insieme di corrispettivi, riconosciuti dal committente per l'esecuzione dell'opera⁵⁶.

I costi di commessa, al contrario, possono essere:

- diretti quali i costi dei subappaltatori e
- indiretti e quindi inerenti l'attività produttiva in generale, che vengono imputati alle singole commesse.

La contabilizzazione

Il codice civile all'art.2426, co.1, p.to 11) prevede che *“i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza”*.

A questo punto, dalla lettura congiunta di quanto previsto dal legislatore e dal principio Oic n.23, è possibile analizzare compiutamente i due criteri alternativi di contabilizzazione possibili:

⁵⁶ Sono tali a titolo di esempio il prezzo base stabilito a livello contrattuale, le rettifiche di prezzo, le maggiorazioni per revisioni dei prezzi e i corrispettivi per le opere aggiuntive.

- della percentuale di completamento (o dello stato avanzamento lavori, c.d. SAL);
- della commessa completata.

Il principio contabile Oic n.23 consiglia, se possibile, l'utilizzo del criterio della percentuale di completamento perché *“consente la corretta rappresentazione in bilancio dei risultati dell'attività di impresa in ciascun esercizio”*, mentre quello della commessa completata, se da un lato ha il vantaggio di avere i risultati delle commesse determinati in base a dati consuntivi, dall'altro ha l'indubbio svantaggio *“di non tener conto della natura e dell'aspetto sostanziale del contratto e pertanto di non consentire il riconoscimento del margine di commessa in base allo stato di avanzamento dei lavori già svolti su un contratto specifico del committente”*.

Il progetto di *restyling* dei principi contabili messo in atto dall'Organismo italiano di contabilità comprende anche l'Oic 23 che è stato pubblicato sul sito dell'Organismo nella bozza in consultazione.

Le relative osservazioni dovranno pervenire nel termine del 31 maggio 2013 con la conseguenza che la versione definitiva del principio non vedrà la luce prima dell'autunno prossimo.

Alla luce di queste tempistiche si ritiene quindi ancora superfluo analizzare in maniera approfondita l'impatto delle novità, tuttavia, alcuni cenni si ritengono doverosi.

Prendendo spunto da quanto evidenziato nella stessa bozza, le principali novità possono essere così sintetizzate:

- vengono definiti in modo puntuale i requisiti necessari per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento;
- viene chiarito che, in presenza di determinate condizioni, è preferibile, per le commesse di durata ultrannuale, applicare il criterio della percentuale di completamento. In caso contrario si renderà applicabile il criterio della commessa completata;
- in presenza di commesse a breve termine, è possibile applicare o il criterio della commessa completata o quello della percentuale di completamento;
- vengono ampliate le definizioni inserendo tra le altre quelle relative ai ricavi e costi di commessa, alla revisione del prezzo, alle varianti, allo stato avanzamento lavori e agli incentivi;
- sono introdotte alcune precisazioni per quanto riguarda le altre tipologie di costi di commessa, con particolare riguardo ai costi per l'acquisizione di una commessa e ai costi pre-operativi;
- in merito alla rilevazione degli anticipi e degli acconti: se il ricavo maturato è definitivamente riconosciuto dall'appaltatore, essi sono stornati dal passivo con contropartita la rilevazione di un ricavo. Di

- fatto, viene eliminata l'opzione che permetteva la rilevazione al passivo pur in presenza di corrispettivi definiti;
- è eliminata la possibilità di iscrizione tra i fondi rischi per le perdite probabili per il completamento dei lavori iscritte a riduzione delle rimanenze;
 - viene meglio definito il trattamento contabile da riservare agli incentivi, alle penali e ai *claims*.

Il criterio della percentuale di completamento

Caratteristica principale è il riconoscimento dei ricavi e del margine di commessa in funzione dell'avanzamento dell'attività produttiva.

È possibile utilizzare detto criterio se:

- esiste un contratto vincolante per le parti, che individua in misura precisa le obbligazioni con specifico riferimento al diritto al corrispettivo da parte dell'esecutore dell'opera;
- le opere sono specifiche per il cliente e, con l'avanzamento del lavoro, riflettono altresì le caratteristiche tecniche;
- è possibile effettuare delle stime attendibili dei costi e dei ricavi di commessa, in base allo stato avanzamento lavori;
- non sono presenti condizioni contrattuali aleatorie, ovvero fattori esterni, tali da rendere le stime in questione, dubbie o poco attendibili.

Contabilmente:

- in stato patrimoniale si deve indicare il valore delle opere e dei servizi eseguiti, al netto del liquidato. Se il valore che residua è positivo si rileverà una rimanenza;
- a conto economico, si iscrive il valore delle opere e dei servizi eseguiti nell'esercizio quale produzione, valore dato dalla somma algebrica dei ricavi delle vendite e delle prestazioni (lavori liquidati nell'esercizio) e della variazione dei lavori in corso su ordinazione (derivante dalla variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati nel periodo). Per quanto attiene i costi, sono relativi a tali opere o servizi sostenuti nel periodo, gli ammortamenti dei beni strumentali, gli accantonamenti, ecc.;
- i costi di acquisizione delle commesse ed i costi pre-operativi, se differiti, sono rilevati, al netto dei relativi ammortamenti, in B)I.7) "*Altre immobilizzazioni*";
- acconti corrisposti dal committente all'inizio o anche prima dei lavori, sono qualificabili come acconti e indicati in D)6) del passivo patrimoniale. Al momento della fatturazione vanno stornati per confluire, a seconda dei casi, tra gli acconti in corso d'opera, ovvero tra i ricavi.

Le varie metodologie della percentuale di completamento

Tra i metodi di determinazione della percentuale di completamento evidenziati nel principio Oic n.23 si segnalano:

- metodo del costo sostenuto (cost to cost). I costi effettivi sostenuti ad una certa data vengono rapportati ai costi complessivi stimati. L'ammontare dei lavori eseguiti si ottiene moltiplicando la percentuale ottenuta con il valore dei ricavi stimati di competenza⁵⁷;
- metodo delle ore lavorate dove lo stato della commessa viene calcolato in rapporto alle ore lavorate rispetto a quelle totali, incluse quelle affidate a terzi⁵⁸. Per determinare la commessa bisogna:
 - individuare il valore aggiunto complessivo dato alla differenza tra ricavi e costi di commessa;
 - determinare il valore aggiunto orario dato dal rapporto tra il valore aggiunto complessivo e il numero totale di ore di manodopera stimate per la commessa in questione;
 - infine calcolare il valore della lavorazione, moltiplicando il numero di ore di manodopera lavorate nel periodo ed il valore aggiunto orario;
- metodo delle misurazioni fisiche in cui si rilevano le quantità prodotte, le quali vengono valutate a prezzi contrattuali, maggiorati dei compensi dovuti per revisioni di prezzi ed altri componenti aggiuntivi. È necessario che il contratto preveda espressamente i prezzi per ciascuna opera nell'unità di misura utilizzata per la rilevazione delle quantità prodotte.

Il criterio della commessa completata

Costi, ricavi e margine di commessa sono riconosciuti solo quando le opere sono ultimate e consegnate.

In altri termini, non si tiene conto della progressiva e graduale formazione, nel corso dello stato avanzamento lavori, del margine di commessa.

⁵⁷ Il metodo presuppone l'esistenza di un sistema procedurale in grado di effettuare stime attendibili relative a costi e ricavi, tenendo conto delle clausole contrattuali, della tipologia di lavori, ecc.. Si precisa come il metodo in oggetto rappresenti il preferibile da utilizzare.

⁵⁸ Il metodo in questione, è adeguato quando la componente lavoro prevale sui materiali impiegati.

Il raffronto tra percentuale di completamento e commessa completata**Esempio**

Alfa s.p.a. nel corso del 2011 acquista la commessa "Beta". I costi che Alfa prevede di sostenere sono:

1°anno: €90.000;

2°anno: €60.000;

3°anno: €150.000.

Il corrispettivo pattuito è pari a €350.000.

Gli acconti saranno corrisposti nelle seguenti misure:

- 2011: 45.000

- 2012: 30.000

Critero della percentuale di completamento

Calcolo stato avanzamento lavori

31.12.2011 – percentuale di completamento: $90.000/300.000 = 30\%$

31.12.2012 – percentuale di completamento: $150.000/300.000 = 50\%$

31.12.2012 – percentuale di completamento: $300.000/300.000 = 100\%$

Bilancio al 31.XII.2011

La commessa Beta produce un utile complessivo pari ad €50.000. Si provvederà ad applicare la percentuale di completamento, di cui sopra, all'importo del corrispettivo pattuito.

Il valore delle rimanenze, da allocare nella voce C)I.3), è pari ad €105.000, derivante dal prodotto tra il corrispettivo pattuito (pari ad €350.000) e la percentuale di completamento (pari al 30%). Per quanto riguarda l'incasso degli acconti, essi vengono allocati nella voce D)6) delle passività e, come contropartita, nelle disponibilità liquide (entrata di cassa).

Per quanto riguarda il conto economico, nell'ambito del valore della produzione (voce A)3)) si allocherà, come valore della rimanenza finale, quello della commessa, come sopra calcolato, in funzione dello stato avanzamento lavori (€105.000); tra i costi della produzione viene imputato il valore di €90.000. Come si denota, il margine generato è pari a €15.000, corrispondente all'utile generato dalla commessa, in base allo stato avanzamento lavori del periodo (30% di €50.000).

STATO PATRIMONIALE					
ATTIVO			PASSIVO E NETTO		
C I 3	Rimanenze	105.000	D 6	Acconti	45.000
C IV 1	Disponibilità liquide	45.000			

CONTO ECONOMICO		
A 3	Variazione L.C.O.	105.000
B	Costi della produzione	90.000
Utile d'esercizio (30% di €50.000) 15.000		

Bilancio al 31.XII.2012

Il valore delle rimanenze, da allocare nella voce C)I.3), è pari a €175.000, derivante dal prodotto tra il corrispettivo complessivo (€350.000) e lo stato avanzamento dell'opera (50%). Per la parte relativa agli acconti, si opera in maniera analoga al periodo precedente, imputandoli nella voce D)6) delle passività e, come contropartita, nelle disponibilità liquide (entrata di cassa). Per quanto riguarda il conto economico, nell'ambito del valore della produzione (voce A)3)) si allocherà la variazione della rimanenza (€175.000 – €105.000 = €70.000), mentre nei costi della produzione si rileverà il valore di €60.000 (costi sostenuti nell'esercizio). Come si denota il margine generato è pari a €10.000, corrispondente all'utile generato dalla commessa in base allo stata avanzamento lavori del periodo (20% di €50.000).

STATO PATRIMONIALE					
ATTIVO			PASSIVO E NETTO		
C I 3	Rimanenze	175.000	D 6	Acconti	75.000
C IV 1	Disponibilità liquide	30.000			

CONTO ECONOMICO		
A 3	Variazione L.C.O.	70.000
B	Costi della produzione	60.000
Utile d'esercizio (20% di €50.000) 10.000		

Bilancio al 31.XII.2013

Il valore delle rimanenze, da allocare nella voce C)I.3), è pari ad €0,00, in quanto l'opera è ultimata. Per quanto attiene all'entrata di cassa, essa sarà pari ad €275.000 (€350.000 – €75.000).

Nel conto economico, nell'ambito del valore della produzione (voce A)1)) si allocherà il corrispettivo pattuito (ossia €350.000) e nella voce A)3) (Variazione L.C.O.) il valore negativo di €175.000. Nei costi della produzione si rileverà il valore di €150.000 (costi sostenuti nell'esercizio). Come si denota il margine generato è pari ad €25.000, corrispondente all'utile generato dalla commessa in base allo stata avanzamento lavori del periodo (50% di €50.000).

STATO PATRIMONIALE					
ATTIVO			PASSIVO E NETTO		
C I	Rimanenze	0	D 6	Acconti	0
C IV 1	Disponibilità liquide	275.000			

CONTO ECONOMICO			
A 1	Ricavi delle vendite		350.000
A 3	Variazione L.C.O.		(175.000)
B	Costi della produzione		150.000
Utile d'esercizio (50% di €50.000) 25.000			

Criterio della commessa completata

Bilancio al 31.XII.2011

Nello Stato Patrimoniale il valore delle rimanenze, da allocare nella voce C)I.3), è pari ad €90.000, derivante dal costo effettivamente sostenuto nel periodo. Per quanto riguarda l'incasso degli acconti, vale quanto detto con l'altro criterio: essi saranno allocati nella voce D)6) delle passività e, come contropartita, nelle disponibilità liquide (entrata di cassa).

A Conto Economico il valore della produzione (voce A)3)) accoglierà come valore della rimanenza finale il costo sostenuto (pari ad €90.000), medesimo valore che si dovrà iscrivere nei costi della produzione. Come si denota nell'esercizio in questione non viene imputato alcun margine di profitto della commessa.

STATO PATRIMONIALE					
ATTIVO			PASSIVO E NETTO		
C I 3	Rimanenze	90.000	D 6	Acconti	45.000
C IV 1	Depositi liquidi	45.000			

CONTO ECONOMICO			
A 3	Variazione L.C.O.		90.000
B	Costi della produzione		90.000
Quota utile esercizio 0			

Bilancio al 31.XII.2012

Nello Stato Patrimoniale il valore delle rimanenze, da allocare nella voce C)I.3), è pari a €150.000, derivante dalla somma dei costi sostenuti nel periodo per la commessa. Per la parte relativa agli acconti, si opera in maniera analoga al criterio della percentuale di completamento.

A Conto Economico, nell'ambito del valore della produzione (voce A)3)) si allocherà la variazione della rimanenza (€150.000 – €90.000 = €60.000), mentre nei costi della produzione si rileverà il valore di €60.000 (costi sostenuti nell'esercizio).

STATO PATRIMONIALE					
ATTIVO			PASSIVO E NETTO		
C I 3	Rimanenze	0	D 6	Acconti	0
C IV 1	Depositi liquidi	<u>275.000</u>			

CONTO ECONOMICO		
A 3	Variazione L.C.O.	60.000
B	Costi della produzione	60.000
Quota utile esercizio 0		

Bilancio al 31.XII.2013

Lo Stato Patrimoniale accoglierà come valore delle rimanenze, da allocare nella voce C)I.3), €0,00, in quanto l'opera è ultimata. Per quanto attiene l'entrata di cassa, essa sarà pari a €275.000 (€350.000 – €75.000).

A Conto Economico, nell'ambito del valore della produzione (voce A)1)) si allocherà il corrispettivo pattuito (ossia €350.000), mentre nella voce A)3) (Variazione L.C.O.), si allocherà il valore negativo di €150.000, dato dalla differenza tra rimanenza finale ed iniziale.

Nei costi della produzione si rileverà il valore di €150.000 (costi sostenuti nell'esercizio). Come si denota il margine generato è pari a €50.000, corrispondente all'utile generato dalla commessa complessivamente.

STATO PATRIMONIALE					
ATTIVO			PASSIVO E NETTO		
C I 3	Rimanenze	90.000	D 6	Acconti	45.000
C IV 1	Depositi liquidi	<u>45.000</u>			

CONTO ECONOMICO		
A 1	Ricavi delle vendite	350.000
A 3	Variazione L.C.O.	(150.000)
Quota utile esercizio 50.000		

Alla luce dell'esempio numerico si può apprezzare meglio l'affermazione presente nell'Oic n.23 ove si legge come il criterio della percentuale di completamento è *"... l'unico che permette di raggiungere (...) in modo corretto l'obiettivo della contabilizzazione per competenza delle commesse a lungo termine, che è quello di riconoscere l'utile della commessa con l'avanzamento dell'opera..."*.

In presenza di commesse ultrannuali, l'Oic n.23 prevede l'obbligatorietà del criterio della commessa completata, nei casi in cui non vi siano le condizioni per applicare quello della percentuale di completamento⁵⁹.

In presenza di commesse infrannuali (o a breve termine) è ammesso – ma non è obbligatorio – l'utilizzo del criterio della commessa completata, perché, se *"costantemente applicato, non genera normalmente andamenti irregolari nei risultati d'esercizio"*.

La possibilità di adozione del criterio della percentuale di completamento, anche nel caso di commesse infrannuali, deriva, d'altra parte, oltre che dalle indicazioni contenute nel codice civile, come riformulato dal D.Lgs. n.127/91, proprio dalla relazione di accompagnamento allo stesso decreto, che si esprime in tal modo: *"nel caso di commesse a breve termine, il criterio della percentuale di completamento, non precluso dalla attuale normativa vigente, trova raramente riscontro nella prassi contabile e non è previsto dalla vigente normativa fiscale, in quanto il criterio della commessa completata, se costantemente applicato, di norma non pone problemi di distorsione dei risultati d'esercizio, come invece si verifica nel caso delle commesse a lungo termine"*.

La scelta di un criterio ne vincola l'utilizzo a tutte le commesse. Unica eccezione si ha *"...quando, scelto il criterio della percentuale di completamento, si riscontrano commesse per le quali non vi siano o siano venute meno le condizioni richieste per l'adozione di tale criterio. Inoltre, il criterio della percentuale di completamento può coesistere con quello della"*

⁵⁹ Pur sussistendo i presupposti per l'applicazione del metodo della percentuale di completamento, è ammesso l'utilizzo di quello della commessa completata a condizione che sia data notizia in nota integrativa dei dati che si sarebbero avuti in caso di utilizzo dell'altra metodologia.

*commessa completata, se applicati, il primo, alle commesse ultrannuali ed, il secondo, a quelle infrannuali*⁶⁰.

Inoltre, una volta scelto il metodo per la contabilizzazione delle rimanenze in questione, questo deve essere mantenuto anche negli esercizi successivi, a condizione che sussistano le relative condizioni per adottarlo.

La modifica del criterio di valutazione è ammessa solo in via eccezionale.

4. L'accantonamento a fronte di perdite prevedibili

Postulato essenziale del bilancio è il principio di prudenza, in virtù del quale i profitti non certi non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite previste, anche se non realizzate, devono essere riflesse in bilancio. Ecco che allora, indipendentemente dal criterio utilizzato, se si prevede, sulla base di una ragionevole ed obiettiva valutazione delle circostanze esistenti (ed a prescindere dallo stato avanzamento lavori), che, per il completamento di una commessa, si sosterrà una perdita, la stessa dovrà essere riconosciuta integralmente, iscrivendo in bilancio un fondo apposito o riducendo il valore delle rimanenze finali. Non è ammessa la compensazione tra le perdite in oggetto ed gli utili di altre commesse.

Esempio

Alfa Spa ha ottenuto una commessa Beta con decorrenza 1° gennaio 2010.

I costi stimati erano:

2010: €30.000

2011: €20.000

2012: €30.000

Il corrispettivo stabilito è di €100.000

Nel 2010 e 2011 vi è coincidenza tra costi stimati ed effettivi, mentre per il 2012 si devono rivedere poiché vengono stimati in €60.000.

Alfa sceglie di utilizzare il criterio della % di completamento per cui avremo:

31.12.2010 – percentuale di completamento: $30.000/80.000 = 37,50\%$

31.12.2011 – percentuale di completamento: $50.000/80.000 = 62,50\%$

31.12.2012 – percentuale di completamento: $80.000/80.000 = 100,00\%$

Bilancio al 31.XII.2010

In Stato Patrimoniale il valore delle rimanenze, da allocare nella voce C)I.3), è pari a €37.500, derivante dal prodotto tra il corrispettivo pattuito (pari a €100.000) e la percentuale di completamento (pari al 37,50%).

⁶⁰ Principio Oic n.23

A Conto Economico, nell'ambito del valore della produzione (voce A)3)) si allocherà il valore della commessa, in funzione dello stato avanzamento lavori (euro 37.500); tra i costi della produzione viene imputato il valore di €30.000. Come si denota, il margine generato è pari a €7.500, corrispondente all'utile generato dalla commessa, in base allo stata avanzamento lavori del periodo (37,50% di €20.000).

STATO PATRIMONIALE				
ATTIVO			PASSIVO E NETTO	
C I 3	Rimanenze	37.500		

CONTO ECONOMICO		
A 3	Variazione L.C.O.	37.500
B	Costi della produzione	30.000
Utile d'esercizio (37,5% di 20.000) 7.500		

Bilancio al 31.XII.2011

A fine 2010, le previsioni di costo del 3° periodo vengono modificate, passando da €30.000, ad €60.000; a seguito di tale cambiamento, il risultato della commessa risulta quindi negativo per l'importo di €10.000.

Per calcolare il valore delle rimanenze, da allocare nella voce C)I.3), è necessario dapprima rivedere lo stato avanzamento lavori, in base ai costi sostenuti.

Nuova situazione al 31.XII.2011:

- costi totali: €110.000;
- corrispettivo: €100.000;
- risultato della commessa: (10.000);
- percentuale di compl. Al 31/12/2011: $50.000/110.000 = 45,50\%$
- percentuale di compl. Al 31/12/2012: $60.000/110.000 = 100,00\%$

In Stato patrimoniale, se le previsioni non avessero subito delle variazioni, si allocherebbe il valore di €62.500, ossia il prodotto tra il corrispettivo pattuito (pari a €100.000) e la percentuale di completamento (pari al 62,50%).

A Conto Economico, nell'ambito del valore della produzione (voce A)3)) si allocherebbe la variazione della rimanenza ($€62.500 - €37.500 = €25.000$), mentre nei costi della produzione si rileverebbe il valore di €20.000 (costi sostenuti nell'esercizio). Come si denota il margine generato sarebbe pari a €5.000, corrispondente all'utile generato dalla commessa in base allo stata avanzamento lavori del periodo (25% di €20.000).

STATO PATRIMONIALE					
ATTIVO			PASSIVO E NETTO		
C I 3	Rimanenze	62.500			

CONTO ECONOMICO			
A 3	Variazione L.C.O.		25.000
B	Costi della produzione		20.000
Utile d'esercizio (25% di 20.000)		5.000	

Alla luce delle nuove stime di costo è necessario modificare l'impostazione nel seguente modo:

nello Stato patrimoniale il valore delle rimanenze, da allocare nella voce C)I.3), è pari a €40.000, derivante dalla differenza tra €45.550 (prodotto tra il corrispettivo pattuito, pari a €100.000, e la "nuova" percentuale di completamento, pari al 45,50%) ed il valore da accantonare al fondo svalutazione perdite future, pari, ad €5.500; quest'ultimo valore corrisponde, per l'appunto, alla perdita futura ed è ottenuto come differenza tra l'importo di €10.000 (perdita complessiva) ed il valore di €4.500, a sua volta derivante dalla differenza tra il valore delle rimanenze del periodo, pari a €45.500, e i costi già sostenuti, pari a €50.000.

A Conto Economico nell'ambito del valore della produzione (voce A)3)) si alloca la variazione della rimanenza ($€45.500 - €37.500 = €8.000$), mentre nei costi della produzione si rileva il valore di €20.000 (costi sostenuti nell'esercizio), oltre che l'accantonamento al fondo svalutazione perdite future, pari a €5.500. Come si denota, a seguito della revisione dei costi, il margine negativo generato è pari ad €17.500.

STATO PATRIMONIALE					
ATTIVO			PASSIVO E NETTO		
C I 3	Rimanenze	40.000			

CONTO ECONOMICO			
A 3	Variazione L.C.O.		8.000
B	Costi della produzione		20.000
B 13	Acc.to f.do svalutazione perdite future		5.500
Quota risultato imputato all'esercizio		(17.500)	

La rappresentazione sopra esposta deriva da:

- una perdita integrale prevista della commessa, pari a €10.000,

- della quale una parte è inclusa nel minor valore delle rimanenze finali (pari ad €4.500) ed una parte, pari a €5.500, accantonata in un fondo *ad hoc*;
- storno dell'utile realizzato nell'esercizio 2010, pari a €7.500. Tale valore è racchiuso, infatti, in quello delle rimanenze finali dell'esercizio precedente, e concorre alla formazione del risultato dell'esercizio in questione, come componente negativa di reddito.

Bilancio al 31.XII.2012

Nello Stato Patrimoniale il valore delle rimanenze, da allocare nella voce C)I.3), è pari a €0, mentre nell'ambito delle disponibilità liquide si allocherà il valore del corrispettivo.

A Conto Economico nella voce A1) si alloca il valore dei ricavi (euro 100.000). La variazione delle rimanenze, da allocare invece nella voce A3), è pari a €45.500 ed infine nella voce A5) si deve indicare il valore di €5.500 (a seguito dell'utilizzazione del fondo); nei costi della produzione si rileva invece il valore di €60.000 (costi sostenuti nell'esercizio).

STATO PATRIMONIALE					
ATTIVO			PASSIVO E NETTO		
C I 3	Rimanenze	0			
D IV 1	Disponibilità liquide	100.000			

CONTO ECONOMICO			
A 1	Ricavi delle vendite		100.000
A 3	Variazione L.C.O.		(45.500)
A 5	Utilizzo f.do svalutazione perdite future		5.500
B	Costi della produzione		60.000
Quota risultato imputato all'esercizio 0			

5. I riflessi fiscali

5.1 Il principio di competenza

Aspetti salienti da un punto di vista fiscale, avendo sempre a mente i riflessi civilistico/contabili, sono quelli dell'identificazione del corretto comportamento da adottare in funzione:

- del momento in cui il componente positivo di reddito può dirsi realizzato;
- delle modalità di valutazione delle rimanenze.

Art.109, co.1 e 2 Tuir

1. *I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza*
2. *I corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate.*

L'aspetto fiscale è quindi direttamente dipendente dalla qualificazione civilistica delle operazioni.

Poiché all'interno del Tuir non vi è una definizione propria di appalto, è necessario mutuarla dal diritto civile con la conseguenza che solo l'accettazione da parte del committente renderà possibile considerare il ricavo come componente positiva reddituale "conseguita".

In altri termini, per poter procedere all'imputazione del corrispettivo pattuito quale ricavo, è necessario che il contratto possa considerarsi concluso.

**NOTA BENE:**

Civilisticamente e fiscalmente al conclusione del contratto si ha con l'accettazione dell'opera da parte del committente.

Nella prassi ministeriale si segnala la Risoluzione n.133/E/05 in cui l'Agenzia delle entrate ha affrontato la fattispecie dell'appalto di opere pubbliche. Nello specifico la società istante, svolgente l'attività di esecuzione di lavori stradali in appalto, voleva sapere quale era il momento per considerare i lavori svolti come ultimati.

In passato l'Agenzia sul tema, con la Circolare n.98/E/00 aveva affermato che l'ultimazione dell'appalto coincide con l'accettazione da parte del cliente, nel rispetto del dettato di cui all'art.1665 c.c.⁶¹.

Gli appalti oggetto dell'interpello di cui alla Risoluzione n.133/E/05, rientravano tra quelli disciplinati dalla *c.d. legge Merloni* (L. n.109/94), il cui art.28 prevede che, entro sei mesi dall'ultimazione dei lavori, l'amministrazione pubblica committente deve collaudare l'opera secondo le modalità previste dal regolamento di attuazione (DPR n.554/99) disciplinante il procedimento di collaudo.

L'articolo 199 del regolamento prevede in primo luogo che l'organo di collaudo, nel caso di risultato positivo, debba emettere un certificato (il *c.d. certificato di collaudo*), che ha carattere provvisorio, poiché diventa definitivo decorsi due anni dall'emissione (ovvero di altro termine

⁶¹ Istante era una società che forniva macchinari "chiavi in mano".

stabilito dal capitolato). In caso di esito negativo del collaudo ovviamente il certificato non viene emesso.

Senza entrare nello specifico, qui si evidenzia come il decreto di attuazione detti una disciplina complessa del procedimento amministrativo di collaudo, senza individuare, tra le altre cose, il momento di accettazione e consegna dell'opera.

L'istante riteneva di poter considerare come ultimato l'appalto all'emissione del certificato di collaudo, provvisorio o meno.

L'Agenzia ha affermato che tale momento è quello in cui sorge il diritto alla liquidazione del corrispettivo e resta a carico dell'appaltatore solo la garanzia per vizi e difformità dell'opera, cessando tutte le altre garanzie tipiche del contratto, mentre il rischio per il perimento dell'opera si trasferisce in capo al committente.

In definitiva, tale momento coincide con l'emissione del certificato di collaudo provvisorio e la successiva delibera della stazione appaltante sulla sua ammissibilità, a norma dell'art.204 del decreto medesimo.

5.2 La commesse infrannuali

Fiscalmente i beni e servizi su ordinazione possono essere oggetto di differenti metodologie valutative, a seconda che essi siano da considerarsi infra o ultrannuali.

Art.92, co.1 Tuir

1. Le variazioni delle rimanenze finali dei beni indicati all'art.85, comma 1, lettere a) e b), rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali la cui valutazione non sia effettuata a costi specifici o a norma dell'art.93, sono assunte per un valore non inferiore a quello che risulta raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore e attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato a norma delle disposizioni che seguono.

L'articolo 92 Tuir, recepisce il criterio civilistico per cui la valorizzazione dei beni non deve essere superiore al minore tra il costo di acquisto o di produzione ed il valore di mercato. Il comma 1 stabilisce che il valore delle rimanenze, diverse da quelle la cui valutazione è effettuata a costi specifici, ovvero a norma dell'art.93, non deve essere inferiore a quello che risulta raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore ed attribuendo a ciascun gruppo un valore di costo non inferiore a quello determinato con l'applicazione di differenti metodi.

Art.92, co.6 Tuir

1. *I prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso, salvo quanto stabilito nell'art.93 per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale.*

Alla luce della disciplina dettata dal co.6, fiscalmente sarà necessario coordinarsi con la *c.d. contabilità di cantiere* per poter individuare i componenti che possono partecipare all'individuazione del suddetto costo. L'articolo 110, co.1 Tuir stabilisce che concorrono a formare il costo fiscale degli immobili merce:

- costi diretti di costruzione o ristrutturazione quali sono il costo del personale impiegato, il costo per materiali di consumo, i costi legati a consulenze legali-amministrative specifiche;
- oneri accessori di diretta imputazione quali il costo notarile per l'acquisto dell'area, gli oneri di urbanizzazione, con esclusione delle spese generali;
- interessi passivi per i quali il co.1, lett.b) Tuir, nella parte finale, prevede che *"... per gli immobili alla cui produzione è dedicata l'attività di impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi contratti per la loro costruzione o ricostruzione"*⁶². Il legislatore, quindi, non concede la facoltà, ma obbliga il contribuente a procedere alla capitalizzazione. Attenzione: il legame tra prestito e realizzazione dell'immobile deve essere evidente (si pensi all'ipotesi del mutuo di scopo, ma anche ad una apertura di credito specifica)⁶³. Per quanto attiene il limite temporale entro cui è ammessa la capitalizzazione, nel silenzio della norma si deve fare riferimento al limite civilistico individuato nel *"momento in cui il bene può essere utilizzato"*⁶⁴.

A chiusura si evidenzia come per le commesse infrannuali il legislatore non abbia previsto deroghe al fatto di considerare nel calcolo del reddito imponibile le rimanenze valutate al costo.

Ecco che allora, per le opere e i servizi infrannuali (e cioè quando la loro realizzazione necessita di un tempo inferiore o pari ai 12 mesi), realizzate a cavallo di due esercizi:

- a livello fiscale le rimanenze devono essere valutate ai sensi dell'art.92, co.6 Tuir;

⁶² Vedasi al riguardo Corte di Cassazione sentenza n.15981/02.

⁶³ Non si ritiene ammissibile la capitalizzazione pro-quota di interessi passivi di carattere generale.

⁶⁴ Sino al periodo di imposta 2004 veniva individuato, anche se limitatamente agli immobili strumentali, un limite temporale nel *"momento di entrata in funzione"*.

- civilisticamente possono essere valutate considerando i corrispettivi, ex dell'art.2426, co.1, n.11 c.c.

Con Circolare n.141/E/98, in tema di Irap, ma i cui concetti si ritengono applicabili anche ai fini delle imposte sul reddito, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, in caso di valutazione civilistica con il criterio della percentuale di completamento, è necessario procedere alla variazione del valore ottenuto in base del costo sostenuto, applicando quindi l'art.92, co.6 Tuir.

5.3 Le commesse ultrannuali

Art.93, co.1-4 Tuir

1. *Le variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali, che costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo, sono assunte per il valore complessivo determinato a norma delle disposizioni che seguono per la parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto, salvo il disposto del co.4.*

2. *La valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti. Delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento. Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati.*

3. *(Il valore determinato a norma del comma può essere ridotto per rischio contrattuale, a giudizio del contribuente, in misura non superiore al 2 per cento. Per le opere, le forniture ed i servizi eseguiti all'estero, se i corrispettivi sono dovuti da soggetti non residenti, la misura massima della riduzione è elevata al 4 per cento).*

4. *I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi e la valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata. Ogni successiva variazione dei corrispettivi, è imputata al reddito dell'esercizio in cui è stata definitivamente stabilita.*

5. *(In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 4, le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi, valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture, possono essere autorizzate dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate ad applicare lo stesso metodo anche ai fini della determinazione del reddito. La richiesta dell'autorizzazione è presentata all'ufficio dell'Agenzia delle entrate e s'intende accolta se l'ufficio non notifica avviso contrario entro tre mesi.*

L'autorizzazione ha effetto a partire dall'esercizio in corso alla data in cui è rilasciata. L'autorizzazione ha effetto a condizione che il contribuente adotti il metodo contabile previsto nel presente comma per tutte le opere, forniture e servizi.

6. Alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa.

Gli aspetti generali

L'articolo 93 disciplina la valutazione delle commesse ultrannuali, prevedendo l'utilizzo del criterio dei corrispettivi pattuiti o, per la parte di opere, forniture e servizi coperti da stati di avanzamento, di quello dei corrispettivi liquidati. In tal modo l'utile della commessa viene assoggettato ad imposizione nei diversi periodi d'imposta, in base al grado di realizzazione dei lavori.

L'articolo è stato oggetto nel recente passato di due modifiche per mezzo del D.L. n.223/06 (c.d. "decreto Visco-Bersani") e della L. n.296/06 (c.d. *Legge Finanziaria 2007*).

Nello specifico, l'art.36, co.20 D.L. n.223/06, sopprimendo il co.3, ha eliminato la possibilità di svalutare forfetariamente il valore delle rimanenze al termine di ogni anno, per un importo pari al 2%, ovvero in misura pari al 4%, se le opere sono eseguite all'estero e se i corrispettivi sono dovuti da soggetti non residenti⁶⁵.

La seconda innovazione ha riguardato l'abrogazione del co.5, in base al quale il contribuente aveva la facoltà di ricorrere al metodo di valutazione al costo e, quindi, differire l'imposizione sull'utile della commessa al periodo d'imposta di completamento dei lavori (c.d. *metodo della commessa completata*) a condizione di:

- 1) contabilizzazione in bilancio delle opere, delle forniture e dei servizi ultrannuali con il metodo del costo;
- 2) autorizzazione, rilasciata dall'Agenzia delle entrate, per l'applicazione del medesimo metodo del costo anche ai fini della determinazione del reddito imponibile;
- 3) adozione del metodo contabile del costo per tutte le opere, forniture e servizi ultrannuali⁶⁶.

⁶⁵ La modifica si applica agli incrementi delle rimanenze di commesse avviate a decorrere dall'esercizio in corso al 4 luglio 2006 e agli incrementi di valore delle opere iniziate in periodi precedenti e non ancora completate. La conseguenza è che le valutazioni minori operate sino al periodo di imposta precedente a quello in corso al 4 luglio 2006, mantengono invariata la loro piena rilevanza e on devono essere recuperate a tassazione.

⁶⁶ Sul punto vedasi Risoluzione n.129/E/08.

Alla luce dell'abrogazione del comma, l'attuale criterio unico di riferimento è quello previsto dall'art.93 co.2 (corrispettivi), a prescindere dal criterio contabile adottato⁶⁷.

Il comma 2 può essere utilmente scisso in tre differenti periodi ove il legislatore si occupa di:

1. affermare il principio base di valutazione che è, come detto, quello dei corrispettivi pattuiti;
2. maggiorazioni di prezzo;
3. affermare come per la parte di opera coperta da stati di avanzamento la valutazione deve essere fatta in base ai corrispettivi liquidati⁶⁸.

Le commesse soggette alla disciplina ex art.93 Tuir

Ai sensi del co.1 le opere devono avere i seguenti requisiti:

- durata ultrannuale: ne discende che la durata, calcolata dalla data di inizio, a quella di consegna/ultimazione dei lavori, deve eccedere i 12 mesi (in caso contrario si applica l'art.92 Tuir);
- oggetto della commessa unitario.

Per comprendere appieno quali debbano essere le caratteristiche richiamate dalla norma torna utile la Risoluzione n.342/E/02.

Oggetto dell'interpello era un contratto stipulato tra due società, consistente nel servizio di manutenzione/assistenza ultrannuale (nello specifico 6 anni), con corrispettivo previsto unitario.

L'Agenzia delle entrate ha avuto modo di affermare che rientrano nelle previsioni normative di cui all'art.93 le opere, forniture e servizi:

- che necessitano di un periodo superiore a 12 mesi per la loro realizzazione;
- da cui derivano una serie di obbligazioni a carico del commissionario che, se pur distinte e singolarmente individuabili, sono tra di loro oggettivamente connesse, in modo tale da perdere autonoma rilevanza e costituire un'unica e complessa prestazione, volta al conseguimento di un risultato finale diverso e ulteriore rispetto alle singole prestazioni (ad esempio, la fornitura "chiavi in mano" di un sistema informatico personalizzato o il restauro di un'opera d'arte).

Nello specifico è possibile riscontrare la fattispecie dell'appalto per la realizzazione di opere. In questo caso è necessario verificare se sia

⁶⁷ Si precisa come in questo caso la decorrenza della norma sia stata dal 1° gennaio 2007 senza alcun effetto retroattivo, con la conseguenza che si applica per le nuove commesse, mentre per le vecchie, nel caso sia stato adottato il criterio della commessa completata, è ancora possibile avvalersi della deroga di cui al co.5, ovviamente nel rispetto di quanto previsto allo stesso comma.

⁶⁸ Sul punto si rimanda a S. Chirichigno nel commento all'art.93 contenuto in "Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi", a cura di G. Tinelli, Cedam, 2009

possibile frazionare il corrispettivo complessivo in più *tranches*, a fronte di singoli lotti o partite dell'intera opera. Se l'opera è frazionabile, i corrispettivi conseguiti per la parte di opera eseguita e distintamente consegnata al committente, assumono titolo definitivo con conseguente imputazione quale ricavo. In caso contrario, se l'opera non è frazionabile, il corrispettivo ricevuto rappresenta una liquidazione provvisoria di stati di avanzamento lavori, e l'opera concorre alla formazione delle rimanenze.

Anche i giudici di legittimità, con la sentenza n.4818/77 hanno evidenziato il carattere della frazionabilità. In particolare, la Cassazione ha precisato come, a differenza dell'ipotesi di appalto di opere, in caso di Risoluzione per inadempimento non può aversi piena retroattività e restano salve le prestazioni già eseguite e, quindi, l'obbligo di pagare il relativo corrispettivo, secondo la reale entità di esse in relazione all'utilità trattate dal committente.

La valutazione delle commesse in questione

Per effetto di quanto disposto dall'art.93, co.2 Tuir la valutazione delle rimanenze (a seguito dell'obbligo introdotto dall'art.1, co.70, L. n.296/06, relativo alle opere, forniture e servizi ultrannuali iniziati nel periodo di imposta successivo alla data del 31 dicembre 2006), ai fini fiscali, deve effettuarsi secondo il metodo della percentuale di completamento.

Riprendendo i concetti esposti nel paragrafo 3 in tema di contabilizzazione, ricordiamo come alla parte di opera, fornitura o servizio eseguita, viene attribuito il valore derivante dall'applicazione di una percentuale di avanzamento dei lavori al corrispettivo pattuito.

La disciplina fiscale non individua un criterio prestabilito da adottare, essendo limitato il legislatore ad affermare come la valutazione debba essere eseguita *“sulla base dei corrispettivi pattuiti”*⁶⁹.

L'Agenzia delle entrate, con la datata Risoluzione n.9/2492/81 ha affermato che il contribuente *“dovrà desumere, in base agli elementi in suo possesso, la quantità di lavoro eseguito ... In alcuni casi potrà essere soddisfacente il criterio di ripartire il corrispettivo pattuito in base alla percentuale dell'opera o della fornitura che si ritiene di aver eseguito, mentre in altri casi potrebbe essere utile una determinazione basata sui costi effettivi sostenuti rispetto al costo complessivo (valutata al momento della definizione del contratto) aggiornato alla data della valutazione di*

⁶⁹ In dottrina è stato efficacemente affermato come ciò comporti che *“il risultato della commessa concorre alla formazione del reddito imponibile in funzione dell'avanzamento dell'attività via via svolta dall'impresa”*. E. Mattesi *“Opere in corso di esecuzione. La competenza fiscale dei costi di commessa”* in *“Il fisco”* n.44/2010.

*una siffatta rimanenza; altro criterio potrebbe essere quello ottenuto attraverso la valutazione a costi standard dell'opera e ciò in quanto tale criterio è capace di fornire una valutazione, con riferimento statico al momento in cui si opera, dei costi che ancora occorrono per il completamento dei lavori*⁷⁰.

Il legislatore, proprio in virtù di questa libera scelta data alle imprese, con il co.6 ha previsto l'obbligo di allegazione alla dichiarazione dei redditi, distintamente per ogni opera, fornitura o servizio, di un prospetto indicante gli estremi del contratto, le generalità e la residenza del committente, la scadenza prevista, gli elementi utilizzati ai fini valutativi e l'allocatione effettuata nei conti societari. La Circolare n.36/E/82 ha descritto le modalità di relazione del prospetto. Alla luce dell'attuale formulazione degli artt.3 e 5 DPR n.600/73 e della presentazione della dichiarazione in via telematica, si ritiene che sia sufficiente, per rispettare l'adempimento previsto dal legislatore, conservare i prospetti presso la società e procedere tempestivamente alla loro messa a disposizione allorquando ne sia richiesta la visione da parte dell'ufficio accertatore.

Tornando alle modalità di contabilizzazione, anche in questa sede si ribadisce come il metodo preferibile è quello del *c.d. cost to cost*, in virtù del quale i costi sostenuti ad una certa data vengono rapportati ai costi totali stimati⁷¹.

L'utilizzo del metodo del *cost to cost* comporta la dipendenza della corretta individuazione della percentuale di completamento dalla corretta quantificazione del numeratore (costi sostenuti) e del denominatore (costi totali) il cui rapporto, tradotto in percentuale viene in seguito applicato al totale dei ricavi stimati.

In dottrina è stato evidenziato come *“elemento cruciale della rilevazione contabile delle opere ultrannuali è costituito dall'individuazione dell'esercizio in cui i costi di commessa devono essere imputati al numeratore del rapporto, in quanto effettivamente sostenuti*⁷².

In altri termini, ciò che rileva è la corretta applicazione del principio di competenza, con la conseguenza che non si può non concludere che sono i costi a seguire i ricavi e non il contrario⁷³.

⁷⁰ La Circolare, seppur emanata in vigenza di una diversa normativa Tuir si ritiene applicabile anche all'attuale versione. Il concetto è stato confermato anche nella successiva Risoluzione n.117/E/10.

⁷¹ Vedasi G.E. Colombo *“Il bilancio di esercizio”* in *“Trattato delle società per azioni”*, Utet, 1994.

⁷² S. Chirichigno, *op. cit.*

⁷³ Per un'ampia disamina dell'applicazione del principio di competenza ai lavori ultrannuali si rimanda a S. Chirichigno *“Principio di competenza e lavori in corso”* in *“Corriere tributario”* n.19/92.

Esempio

La società Alfa Spa ha concluso un contratto di appalto denominato "Beta" con la società Gamma Srl.

Il corrispettivo pattuito ammonta ad €7.450.000

I costi stimanti ammontano ad €7.000.000

La commessa ha una durata pari ad anni 2.

Nell'anno x vengono sostenuti costi per €4.000.000

Calcolo *cost to cost* $(4.000.000/7.000.000)*100= 57,14\%$

Anno x	
Variazione rimanenze	3.999.800
Costi sostenuti	4.000.000
Utile	257.130

Nell'anno x+1 si sostengono costi per €3.000.000

Anno x+1	
Ricavi	7.450.000
Variazione rimanenze	(3.999.800)
Costi sostenuti	3.000.000
Utile	192.870

Individuati i costi da imputare all'esercizio nel rispetto del principio di competenza, bisogna verificare se, da un punto di vista fiscale, il legislatore richieda qualche variazione nei costi imputati a conto economico.

Infatti, nonostante la sua apparente genericità, non bisogna "sfruttare" norme che portano ad un contrasto con i principi base⁷⁴.

Le ritenute a garanzia

La durata ultrannuale e l'articolazione dell'attività che forma l'oggetto del contratto comporta, spesso, la previsione della *c.d. ritenuta a garanzia*, applicata sui corrispettivi, avente lo scopo di garanzia per il committente a che i lavori previsti dal contratto sia regolarmente eseguiti.

In altri termini, il committente trattiene, dal corrispettivo liquidato, una percentuale forfettaria con garanzia infruttifera, che verrà svincolata al verificarsi di:

⁷⁴ In dottrina S. Chirichigno, *op. cit.* sottolinea come "Questa solo apparente indeterminazione della norma è stato sovente fonte di equivoci, non solo per quanto concerne la dottrina, ma anche da parte ministeriale. In realtà, così come chiaramente si evince dalla lettura della l. delega, l'art.93 deve considerarsi come una realtà in sé compiuta che enuclea il mondo delle opere pluriennali per arrivare, attraverso un processo il più possibile conforme ai principi economico aziendali, all'individuazione dell'effetto contributo offerto dalla commessa al risultato di periodo".

- ultimazione dei lavori;
- compilazione della contabilità finale;
- collaudo definitivo;
- dimostrazione dell'adempimento di tutti gli obblighi previsti.

Il principio contabile Oic n.23 afferma che *“Le ritenute a garanzia rappresentano le somme trattenute dal committente, al momento del pagamento delle fatture afferenti la commessa, a titolo di garanzia prevista dal contratto. Tali ammontari vengono pagati alla cessazione del periodo di garanzia. Trattasi quindi normalmente dei crediti il cui incasso si verificherà dopo il periodo di dodici mesi dall'emissione della fattura e vanno pertanto classificati tra i crediti con scadenza oltre l'esercizio”*.

Per l'impresa che esegue i lavori le ritenute a garanzia sono dei crediti da incassare normalmente a completamento dell'opera. Ne deriva quindi che dovranno essere classificati nell'attivo circolante tra i crediti commerciali con scadenza oltre l'esercizio.

Esempio

La società Alfa Spa ha concluso, nel corso del 2010, un contratto di appalto denominato “Beta” con la società Gamma Srl.

Il corrispettivo pattuito ammonta ad €1.000.000

Viene stabilita una ritenuta a garanzia sui SAL del 10%

Nel 2010 i SAL liquidati sono:

30 giugno €180.000

31 dicembre €180.000

L'opera avrà compimento nel 2011.

Scritture della società Alfa al 30 giugno 2010

Crediti vs Gamma Srl	a	Diversi		216.000
		Anticipi da cliente Gamma Srl	180.000	
		Iva a debito	36.000	

All'incasso della fattura la banca d'appoggio procederà alla trattenuta della ritenuta a garanzia

Banca c/c	a	Crediti vs Gamma Srl	198.000
-----------	---	----------------------	---------

Al 31 dicembre Alfa Srl procederà alla rilevazione delle medesime scritture contabili.

STATO PATRIMONIALE					
ATTIVO			PASSIVO E NETTO		
C I 3	Rimanenze	360.000	D 6	Anticipi da clienti	360.000
C II 1	Crediti vs clienti	36.000			

Nel 2011 Alfa Srl effettuerà le seguenti rilevazioni contabili

Crediti vs Gamma Srl	a	Diversi		1.120.000
		Ricavi commessa Beta	1.000.000	
		Iva a debito	120.000	

Stornerà gli anticipi ricevuti

Anticipi da cliente Gamma Srl	a	Crediti vs Gamma Srl		360.000
-------------------------------	---	----------------------	--	---------

Ed al momento dell'incasso

Banca c/c	a	Crediti vs Gamma Srl		768.000
-----------	---	----------------------	--	---------

Gli aspetti fiscali connessi alle ritenute a garanzia sono stati indagati anche dall'Agenzia delle entrate in un primo momento con la Risoluzione n.260/E/09.

Nel caso di specie, oggetto dell'interpello era un rapporto di appalto e un conseguente *sub* appalto in cui, con riferimento ai diversi SAL, venivano emessi alcuni "*certificati di pagamento*" indicanti gli importi dovuti dalla società committente alla società appaltatrice (o dall'appaltatrice alla subappaltatrice) in relazione ai lavori eseguiti e le ritenute effettuate dalla società committente (o dalla società appaltatrice) a garanzia della corretta realizzazione dei lavori e degli adempimenti contributivi delle società che eseguono i lavori.

L'istante riteneva che scopo delle ritenute era quello di garantire "*il risarcimento del danno per inesatto adempimento del contratto, ovvero il pagamento delle spettanze contributive dei dipendenti delle società esecutrici delle opere in caso di mancato adempimento da parte del datore di lavoro*". In ragione di tale interpretazione, gli importi sarebbero

stati svincolati e versati alla società appaltatrice (o alla subappaltatrice) dopo il collaudo dell'opera.

L'Agenzia delle entrate ha approcciato la problematica partendo dal concetto per cui il contratto di appalto è una prestazione di servizi con conseguente applicabilità dell'art.109, co.2, lett.b), del Tuir secondo cui *“i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate”*.

Il momento di ultimazione è di prassi quello dell'accettazione senza riserve, da parte del committente, dell'opera compiuta dall'appaltatore ma, nel caso di cui all'art.1666 c.c., l'accettazione senza riserve della singola partita, normalmente effettuata con l'accettazione del SAL ad essa relativo, produce effetti giuridici simili a quello dell'accettazione dell'intera opera.

Pertanto ai fini delle imposte dirette, nell'ipotesi di contratto di appalto i costi si considerano sostenuti dal committente e i ricavi si considerano conseguiti dall'appaltatore alla data di accettazione senza riserve dell'opera compiuta ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione definitiva degli stessi.

Per converso i pagamenti eseguiti dal committente a titolo di acconto non concorrono in alcun modo alla formazione del risultato economico dell'esercizio, in quanto rappresentano operazioni finanziarie che determinano semplici rapporti di debito e credito tra le due parti contraenti.

Inoltre, l'art.93, co.2 del Tuir dispone che i corrispettivi liquidati in via provvisoria a fronte di stati di avanzamento lavori, pur rivestendo in senso lato la natura di acconti, assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito dell'appaltatore in quanto concorrono alla valutazione delle *“rimanenze”*.

Concludendo, solo i corrispettivi liquidati in via definitiva (nel senso sopra precisato) costituiscono costi fiscalmente rilevanti per il committente. In presenza di una liquidazione provvisoria del corrispettivo, invece, l'esborso sostenuto dal committente non costituisce un costo, bensì un credito nei confronti dell'appaltatore. Il costo rileva fiscalmente (in contropartita della chiusura del predetto credito) soltanto nel periodo d'imposta in cui interviene l'accettazione definitiva.

L'indirizzo preso dall'Agenzia delle entrate con la Risoluzione 260/E/09 creava non poche problematiche nella gestione dei rapporti tra appaltatore e subappaltatore. Infatti, seguendo tale logica l'appaltatore doveva determinare il valore delle rimanenze includendo anche i costi relativi al subappalto sostenuti nel periodo d'imposta (SAL liquidati al

subappaltatore in via provvisoria) senza poterli dedurre fiscalmente nel medesimo esercizio perché senza l'accettazione definitiva, non potevano considerarsi quali costi sostenuti.

L'Ance (Associazione nazionale costruttori edili) è intervenuta risucendo a ottenere dall'Agenzia delle entrate un cambio di posizione.

Infatti, con la Risoluzione 117/E/10 l'Amministrazione prevede che le rimanenze finali di *“opere, forniture e servizi di durata ultrannuale”* sono disciplinate dall'art.93 del Tuir che prevede la valutazione in base al corrispettivo ovvero su quella valutazione che si basa sui corrispettivi pattuiti o sui corrispettivi liquidati per la parte coperta da Sal⁷⁵.

Non essendo previsto un criterio di calcolo del grado di *“avanzamento”* dell'attività produttiva nel Tuir, sarà necessario rifarsi al criterio del *“costo sostenuto”* come previsto dal principio contabile Oic n.23.

Ne deriva che concorrono alla determinazione delle rimanenze finali anche i costi relativi ai lavori svolti dai subappaltatori. Da ciò ulteriore e decisivo passaggio contenuto nella Risoluzione è quella per cui *“si ritiene che nella fattispecie rappresentata da ..., relativamente ai lavori subappaltati, siano applicabili le disposizioni del citato articolo 93 e che, quindi, rilevino in capo all'appaltatore i costi relativi ai SAL liquidati in via provvisoria al subappaltatore che hanno concorso alla valutazione delle opere ultrannuali”*.

Sul punto anche Assonime, con la Circolare n.15/11, oltre ad una condivisione della nuova posizione assunta dall'Agenzia sul tema, afferma come il documento di prassi sembra *“affermare una regola di portata più generale per la quale i costi che assumono rilevanza ai fini della misurazione dello stato di avanzamento delle opere in corso di esecuzione in un determinato esercizio, devono avere eguale rilevanza come componenti negativi di reddito dell'esercizio medesimo”*.

A questo punto è possibile fare alcune considerazioni.

Nella prassi richiamata le ritenute a garanzia servono per riaffermare che *“ai fini della valutazione delle “rimanenze” relative ad opere di durata pluriennale effettuata sulla base dei SAL, gli importi già liquidati, seppure in via provvisoria, dovranno essere assunti al lordo delle ritenute a garanzia”*.

Tuttavia, a tale affermazione non viene data alcuna giustificazione salvo il richiamo alla Circolare n.36/82 in cui si è sostenuto, per l'ipotesi della valutazione di fine esercizio del valore delle rimanenze, che la stessa *“deve avvenire in misura corrispondente ai corrispettivi pattuiti per*

⁷⁵ A commento della Risoluzione, senza voler essere esaustivi si segnala E. Mattesi *op.cit.*, A. Borgoglio *“Deducibilità dei Sal provvisori liquidati al subappaltatore”* in Il fisco n.42-10, S. Giordano *“Costi relativi ai Sal liquidati in via provvisoria al subappaltatore”* in Bilancio e reddito di impresa n.2-11 e D. Liburdi e A. Montinari *“Valutazione delle rimanenze nelle opere ultrannuali affidate a terzi”* in Corriere tributario n.47-10.

la parte di prestazioni eseguite e deve tener conto sia degli stati di avanzamento lavori già liquidati, seppure a titolo provvisorio, che degli stati di avanzamento lavori semplicemente presentati; in ogni caso, gli importi risultanti da tali atti dovranno essere assunti al lordo di quanto già corrisposto a titolo di acconto e delle ritenute a garanzia”.

La domanda a cui in realtà bisogna rispondere è se la presenza di tali ritenute sia di per sé in grado di rendere non definitiva l'accettazione del SAL.

Una parte della dottrina ha letto nella Risoluzione n.260/E/09 la convinzione dell'agenzia secondo cui la presenza della ritenuta di garanzia è di per sé sufficiente a dimostrare che non vi è un'accettazione definitiva dello stato di avanzamento lavori, bensì solo la liquidazione di un «acconto»⁷⁶.

Altra dottrina, invece, ritiene che la presenza delle ritenute a garanzia non sempre comporta che l'accettazione intervenuta non possa considerarsi definitiva⁷⁷. Anche in presenza di accettazione di un Sal con pagamento da cui è dedotta una ritenuta, può concludersi che la liquidazione dello stato di avanzamento lavori assuma effetti reddituali nei confronti sia dell'appaltante che dell'appaltatore.

In conclusione, non si ritiene sostenibile non riconoscere la definitività di un'accettazione dei lavori per la presenza di ritenute a garanzia.

A ben vedere, la presenza di tali garanzie deve considerarsi come una sorta di indizio che deve obbligare ad individuare ed interpretare con la massima cautela:

- le motivazioni che hanno portato le parti a prevedere le ritenute;
- le singole clausole contrattuali da cui far derivare se i pagamenti in corso d'opera possano considerarsi solo provvisori o definitivi.

Potrebbero sorgere alcune perplessità in merito al corretto trattamento da riservare a dette ritenute a garanzia da un punto di vista dell'imposizione Iva. L'Agenzia delle entrate si è occupata del tema con la Risoluzione n.146/E/07 affermando come la ritenuta a garanzia sia comunque parte integrante della controprestazione dovuta con la conseguenza che non deve essere scomputata ai fini della determinazione del corrispettivo da assoggettare ad Iva.

La valutazione in base ai corrispettivi liquidati

L'ultimo periodo del co.2 prevede che *“per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati”* ragion per cui, come evidenziato in dottrina, la

⁷⁶ F. Rossi Ragazzi e P. Meneghetti *“La ritenuta a garanzia nelle opere ultrannuali”* in Corriere tributario n.20-2010

⁷⁷ N. Villa *“Negli appalti le ritenute a garanzia non rendono provvisori i Sal”* in Bilancio, vigilanza e controlli n.5-2012

previsione legislativa si rende applicabile esclusivamente a quei contratti che prevedono il pagamento di acconti senza che ciò determini l'accettazione delle parti di lavoro cui gli acconti si riferiscono⁷⁸.

Risolto l'ambito oggettivo di applicazione, il vero punto nodale consiste nel comprendere se quanto previsto dal legislatore comporti un superamento, ai fini fiscali, di quanto rilevato in sede civilistica o se *“in aderenza alla sua collocazione, richieda esclusivamente che si debba tener conto dell'ammontare dei “corrispettivi liquidati” in base a SAL in sede di determinazione del valore su cui applicare la percentuale di completamento (che inizialmente è, per definizione, pari al corrispettivo contrattuale)”*⁷⁹. La soluzione non può che essere la seconda poiché la *ratio* della norma e soprattutto la sua collocazione all'interno del comma porta a ritenere che essa sia stata posta affinché il contribuente non applichi la % di completamento su un parametro in contrasto con le effettive liquidazioni dei SAL che, sebbene provvisorie, sono comunque parte del corrispettivo pattuito.

Il possibile frazionamento delle opere

Per un corretto inquadramento della fattispecie, si ritiene necessario verificare se l'appalto è:

- divisibile: in tal caso, dall'esecuzione dell'opera si generano, sia ricavi, che rimanenze;
- indivisibile: in questo caso, dall'esecuzione dell'opera si generano solo rimanenze⁸⁰.

Se la prestazione è divisibile:

- è possibile suddividere la prestazione globale in singoli segmenti, ognuno suscettibile di liquidazione in via definitiva;
- la liquidazione definitiva del corrispettivo comporta l'acquisizione di un ricavo in capo al committente, nell'esercizio di liquidazione;
- la parte non ancora liquidata è oggetto di valorizzazione tra le rimanenze. Pertanto si avrà:

Oggetto	Natura	Norma di riferimento
parte definitivamente liquidata	Ricavo	art.93, co.4
parte non liquidata (in via definitiva)	Rimanenza	art.93, co.4

⁷⁸ D. Rubino e E. Moscati *“L'appalto”*, Utet, 1980.

⁷⁹ S. Chirichigno, *op. cit.*

⁸⁰ L'indicazione fornita assume carattere generale e quindi si ritiene necessario indagare caso per caso per verificare la corretta classificazione.

Gli acconti

Alcune precisazioni debbono essere fatte in merito alla rilevanza o per meglio dire alla partecipazione degli acconti al risultato dell'esercizio.

In merito si segnala come l'Agenzia delle entrate abbia offerto interessanti spunti con la richiamata Risoluzione n.260/E/09 che, richiamando la già citata Circolare n.36/82, ha precisato come:

- i pagamenti eseguiti a titolo di acconto non concorrono alla formazione del risultato economico dell'esercizio rappresentando operazioni di natura finanziaria da cui derivano semplici rapporti di debito e credito tra i contraenti;
- i corrispettivi liquidati in via provvisoria a fronte di SAL, pur rivestendo in senso lato la natura di acconti, assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito dell'appaltatore, poiché concorrono alla valutazione delle rimanenze. Infatti tali corrispettivi vengono erogati per prestazioni già eseguite, caratterizzate da particolari modalità di pagamento e, concettualmente, si differenziano dai meri acconti, che in realtà costituiscono anticipi del committente in conto lavori da eseguire.

Le maggiorazioni di prezzo durante l'esecuzione delle commesse

Nella prassi, spesso accade che durante l'esecuzione delle opere ultrannuali, come visto, vi siano alcune variazioni rispetto alle condizioni pattuite, tali da richiedere una modifica del corrispettivo originariamente pattuito, con conseguente influenza sui processi di valutazione della commessa.

Dette maggiorazioni di prezzo possono originarsi:

- da precise clausole contrattuali di revisione dei prezzi;
- da formule di revisione o con richieste di corrispettivi aggiuntivi non formalizzate dalle parti.

L'Amministrazione finanziaria con la più volte richiamata Circolare n.36/82 ha definito quali maggiorazioni di prezzo le somme richieste a titolo:

- di revisione dei prezzi;
- di riserve;
- di maggiori corrispettivi per aumenti o variazioni delle opere ordinate durante l'esecuzione dei lavori;
- per qualsiasi altro titolo che trovi fondamento nella legge o nel contratto⁸¹.

⁸¹ Con la precedente Risoluzione n.9/50032/75 l'Amministrazione aveva affermato che "le somme eventualmente percepite a seguito richiesta maggiorazione di prezzo non fondata sulla legge o sul contratto, e tuttavia, in proseguito, accordata dal committente, costituiscono sopravvenienze attive da imputare al periodo d'imposta in cui avviene la percezione".

In dottrina è stato evidenziato correttamente come “*non sia possibile in alcuna fattispecie prescindere dalla manifestazione concreta di volontà dell’avente diritto, per farne discendere l’obbligo del computo delle maggiorazioni ancorché richieste, stante la portata generale della norma che è correttamente riferita alle “maggiorazioni richieste” e non alle “maggiorazioni spettanti”, posto che è sempre possibile l’eventualità di contestazioni del committente in ordine sia al presupposto (quantità e qualità delle prestazioni rese) sia alla debenza dell’adeguamento del corrispettivo contrattualmente previsto*”⁸².

Le clausole contrattuali possono considerarsi elemento integrativo dei ricavi se definitive⁸³.

Ai sensi dell’art.93, co.2 se non sono ancora determinate in via definitiva, devono considerarsi in misura non inferiore al 50%.

Infine, quelle non formalizzate dalle parti, non devono essere rilevate come ricavi (per il principio di prudenza), finché la maggiorazione non viene formalmente accettata dal committente.

Tipologia maggiorazione	rilevanza
Definitiva	100%
solo prevista contrattualmente	≥ 50%
non prevista contrattualmente	0

Riassumendo, a titolo di esempio, non rilevano:

- richieste di risarcimento danni;
- somme richieste per il prolungamento dei lavori oltre i termini contrattualmente previsti;
- somme richieste per varianti in corso d’opera;
- somme richieste per prestazioni rese senza specifiche richieste da parte del committente⁸⁴.

⁸² R. Napolitano “*Opere e servizi in corso di esecuzione*” in “*Bollettino tributario*” 1978 pag.655 e ss.

⁸³ In dottrina è stato evidenziato come qualifica quale ricavo si deve alla prassi amministrativa (Circolare n.36/82) ma che in realtà tale qualificazione deve considerarsi atecnica in quanto le maggiorazioni di prezzo, costituendo sempre un aggiornamento dei corrispettivi contrattuali, troveranno ai fini bilancistici ed anche impositivi collocazione tra le rimanenze e non tra i ricavi. S. Chirichigno, *op. cit.*

⁸⁴ A completamento, si segnala come in dottrina è stato affermato che “*le variazioni di prezzo dipendenti dall’onerosità o difficoltà dell’esecuzione dell’opera o servizio, oggetto del contratto di appalto, per effetto delle circostanze imprevedibili, convenute tra le parti per la differenza che eccede il decimo, a norma dell’art.1664 del c.c., non dovrebbero essere considerate tra le maggiorazioni di prezzo assimilabili alle riserve, con la conseguenza che la predetta differenza costituisce parte integrante dei corrispettivi originariamente pattuiti e come tale da assumere interamente ai fini della valutazione delle rimanenze*” in “*Commentario breve alle leggi tributarie – Tomo III TUIR e leggi complementari*” a cura di A. Fantozzi, Cedam, 2010

Tipologia di corrispettivi previsti dall'art.93	
Corrispettivi pattuiti	quelli risultanti dal contratto per l'esecuzione dell'opera, fornitura o servizio
Corrispettivi liquidati a titolo definitivo	i ricavi relativi alle parti di opera ultimata o consegnata al committente
Corrispettivi liquidati a titolo provvisorio	a fronte di S.A.L. vi sono: - <u>acconti</u> ; - <u>rimanenze finali</u> per la parte realizzata e non consegnata o ultimata
Maggiorazioni di prezzo	revisioni contrattuali del prezzo, maggiori corrispettivi per aumenti o variazioni rispetto all'ordine iniziale ...
Acconti	somme pagate dal committente a titolo non definitivo – rapporto finanziario che genera reciproci rapporti di credito debito tra committente ed esecutore

6. La svalutazione degli immobili merce

Il contesto economico negativo, che sicuramente ripercuote i suoi effetti anche e soprattutto sul comparto immobiliare può indurre le imprese edili a verificare al possibilità di procedere a una svalutazione degli immobili merce detenuti⁸⁵.

Infatti, ai sensi dell'art.2426, co.1, n.9, gli immobili merce devono essere valorizzati e iscritti in bilancio in base al loro costo di acquisto o produzione o, se minore, al valore di realizzo desumibile dall'andamento di mercato.

Per le imprese edili, eventuali immobili acquistati per la ristrutturazione e la successiva rivendita sono da considerare alla stregua delle materie prime, quelli in corso di costruzione vanno considerati come lavori in corso e, infine, gli immobili finiti destinati alla vendita che la società ha "*in pancia*" sono dei prodotti finiti.

La suddivisione testé fatta si rende necessaria poiché, di prassi, per valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (o valore di mercato), ai fini della valutazione delle rimanenze di magazzino, si intende, come regola generale:

- a) il costo di sostituzione per le materie prime e sussidiarie e semilavorati (parte o componenti) d'acquisto, che partecipano alla fabbricazione di prodotti finiti;

⁸⁵ Alternativa alla svalutazione è il cambio di politica dell'azienda che, alla luce del contesto economico, opta per il mantenimento quali immobilizzazioni gli immobili per la cui gestione si rimanda al relativo paragrafo di approfondimento.

b) il valore netto di realizzo per le merci, i prodotti finiti, semilavorati di produzione e prodotti in corso di lavorazione.

Il costo di sostituzione rappresenta il costo con il quale in normali condizioni di gestione una determinata voce in magazzino può essere acquistata o riprodotta. Il costo di sostituzione dei materiali e dei prodotti acquistati si determina sulla base dell'acquisto di quantità normali effettuato in normali circostanze.

Il valore netto di realizzo rappresenta il prezzo di vendita nel corso della normale gestione (ossia di una società in funzionamento), al netto dei presunti costi di completamento e dei costi diretti di vendita, quali le provvigioni e le polizze assicurative.

La valutazione tra il costo di acquisto o produzione o, se minore, al valore di realizzo desumibile dall'andamento di mercato deve essere fatta per singola voce.

Infatti, attraverso la valutazione voce per voce si raggiunge l'obiettivo della eliminazione dal magazzino dei costi irrecuperabili. Al contrario, se si procedesse all'applicazione del minore tra costo e mercato per ampie categorie o addirittura agli immobili merce detenuti nel loro insieme, si potrebbero determinare significative compensazioni tra costi irrecuperabili (perdite previste) delle voci il cui costo eccede il mercato, con gli utili sperati ma non realizzati delle voci il cui mercato eccede il costo.

Più problematica è la corretta rilevanza fiscale che si intende dare all'eventuale svalutazione effettuata sugli immobili merce.

A dire il vero, per i soggetti *Ias adopter* non vi sono problematiche applicative in quanto, per effetto dell'art.3 del D.M. 8 giugno 2011, non assumono rilevanza i maggiori o minori valori derivanti dall'applicazione dei criteri di cui allo Ias 2 relativo agli immobili merce⁸⁶.

Ma tornando alla trasposizione da un piano squisitamente civilistico/bilancistico a un o prettamente fiscale della svalutazione effettuata nell'ambito dei soggetti non *Ias adopter*, norma di riferimento è l'art.92 Tuir.

Il comma 1 individua le regole per quanto concerne i beni fungibili, senza nulla dire in merito al trattamento da riservare alle svalutazioni effettuate su beni non fungibili, definibili così in quanto valutati a costi specifici per il fatto di avere ognuno di essi caratteristiche proprie che li contraddistinguono dagli altri della stessa specie.

In tale categoria (dei beni fungibili) sicuramente vi rientrano gli immobili.

⁸⁶ Per precisione si segnala come non rilevino, inoltre, i maggiori o minori valori derivanti dall'applicazione anche degli Ias 16, Ias 40 e Ifrs 5

Il successivo co.5 pone alcune limitazioni alla rilevanza fiscale delle svalutazioni effettuate.

Sul punto si sono formate due differenti correnti di pensiero.

Una prima è quella asserita dall'Adc di Milano con la norma di comportamento n.168/07 secondo cui l'art.92, co.5 nulla dispone in tema di valutazione delle rimanenze di magazzino trattate a costi specifici. Di conseguenza, anche alle rimanenze valutate con il criterio del costo specifico si rende applicabile, ai sensi dell'art.83 co.1, del DPR n.917/86, il principio civilistico dell'art.2426, n.9, c.c., che prevede il confronto con il valore normale, come definito dall'art.9 Tuir. È questa una problematica che emerge, in alcuni casi, laddove si possa ipotizzare che il mancato rinvio esplicito al criterio di valutazione del costo specifico nel co.5 non consenta di far rilevare anche ai fini fiscali la minor valutazione operata ai fini civilistici.

Seconda corrente di pensiero è quella di Assonime che nel documento n.1 del maggio 2011 *“Guida all'applicazione dell'Ires e dell'Irap per le imprese Ias adopter”* ha sostenuto che *“forse, però, la tesi più in linea con le intenzioni del legislatore è quella di ritenere che l'art.92 del Tuir, per i beni non fungibili valutati in base ai costi di diretta imputazione, non abbia inteso ammettere alcuna svalutazione ... anche perché è difficile pensare ad un assetto normativo che, in presenza di una disciplina che circoscrive il riconoscimento delle svalutazioni dei beni fungibili di magazzino, per gli altri consenta la deduzione delle rettifiche di valore senza alcun limite fiscale”*.

CAPITOLO QUARTO

GLI IMMOBILI STRUMENTALI

1. La rappresentazione contabile e la partecipazione al risultato d'esercizio

Gli immobili strumentali come definiti al capitolo introduttivo vengono iscritti nello Stato patrimoniale alla voce B.II.1. al costo di acquisto o al valore di produzione⁸⁷.

La loro partecipazione alla formazione del reddito di esercizio avviene con le seguenti fattispecie di componenti:

positivi:

- proventi da locazione (A.5 CE)
- plusvalenza da cessione (A.5 o E.20 CE)

negativi:

- quote di ammortamento (B10 CE)
- manutenzioni (B14 CE)
- interessi passivi (C.17 CE)

I componenti così individuati parteciperanno alla formazione del reddito di esercizio in ottemperanza al principio cardine del reddito di impresa e cioè in base alla competenza, salvo alcuni casi espressamente derogati dallo stesso legislatore⁸⁸.

Come vedremo, le componenti tipiche che si originano dalle operazioni concernenti gli immobili strumentali dell'impresa, da un punto di vista fiscale soggiacciono a regole particolari con la conseguenza che, ad esempio, se da un lato non sempre le plusvalenze devono essere fatte concorrere obbligatoriamente nell'esercizio di competenza, dall'altro non sempre gli interessi passivi che si determinano possono essere dedotti nell'esercizio di formazione.

2. La svalutazione degli immobili strumentali

In un contesto economico quale quello che si è generato a partire dalla fine del 2008 è ben possibile che le imprese alla luce delle riduzioni subite dalle quotazioni degli immobili industriali e commerciali di fatto, alla data di chiusura del bilancio al 31 dicembre 2012, abbiano un valore di iscrizione di detti beni superiore a quello di mercato⁸⁹.

⁸⁷ Il tema verrà approfondito in sede di analisi dell'ammortamento cui soggiacciono i suddetti immobili.

⁸⁸ Art.109, co.1 Tuir "I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza".

⁸⁹ Tale eventualità sarà ovviamente tanto più probabile nei casi in cui gli immobili siano stati oggetto di rivalutazione ai sensi dell'art.15 del D.L. n.185/08.

In presenza di un valore contabile sensibilmente superiore a quello di mercato si pone la questione di rilevare o meno una riduzione di valore, atteso che gli immobili strumentali, insieme alle altre immobilizzazioni materiali, sono soggetti alla regola generale prevista dall'art.2426, co.1, n.3) del c.c., in base alla quale qualora, alla data di chiusura dell'esercizio, il bene risulti durevolmente di valore inferiore al costo "storico" (di acquisto o di produzione), al netto dei fondi ammortamento, lo stesso deve essere iscritto a tale minor valore⁹⁰.

L'articolo 2427, co.1, n.3-*bis* c.c., con riferimento alle informazioni da indicare in Nota Integrativa, precisa che in ipotesi di rilevazione di perdite durevoli di valore sulle immobilizzazioni materiali ed immateriali, le imprese devono determinare l'importo di tali perdite in base a tre parametri costituiti:

1. dal "concorso alla futura produzione di risultati economici";
2. dalla "prevedibile durata utile" e
3. per quanto rilevante, dal "valore di mercato"⁹¹.

Le regole applicative dei principi generali sanciti dagli artt.2426 e 2427 c.c. sono contenute, con riferimento alle immobilizzazioni materiali, nel par. D.XIII - "Recuperabilità dei valori delle immobilizzazioni materiali" del principio contabile Oic 16⁹².

In particolare, l'Oic 16 prevede che le immobilizzazioni materiali destinate ad essere mantenute nell'organizzazione permanente dell'impresa siano valutate al costo rettificato dal relativo ammortamento (valore netto contabile), finché vi è evidenza che tale valore potrà essere recuperato tramite l'uso⁹³.

Se, invece, sussistono sintomi che facciano prevedere difficoltà per il recupero del valore netto contabile tramite l'uso, è necessario accertare se si è verificata una perdita durevole di valore, che comporti la necessità di rilevare una svalutazione.

⁹⁰ Come evidenziato nella Relazione governativa al D.Lgs. n.127/91, detta disposizione si riferisce sia alle immobilizzazioni materiali ammortizzabili, sia a quelle non soggette ad ammortamento, come ad esempio i terreni. Non si ritiene invece applicabile alle immobilizzazioni in corso e agli acconti relativi all'acquisto o alla costruzione di immobilizzazioni materiali.

⁹¹ Il n.3-*bis* del comma 1 dell'art.2427 c.c. stabilisce che in caso di svalutazione delle immobilizzazioni, oltre alle ragioni e all'ammontare della svalutazione apportata, devono essere fornite in Nota integrativa le seguenti informazioni:

- le considerazioni fatte, al fine della determinazione della riduzione di valore, con riferimento al concorso dell'immobilizzazione alla produzione di risultati economici, alla sua prevedibile durata utile e, ove applicabile e per quanto rilevante, al valore di mercato;
- l'indicazione delle differenze rispetto a eventuali svalutazioni precedentemente effettuate;
- l'indicazione degli effetti della svalutazione effettuata sul risultato economico dell'esercizio prima e dopo le imposte.

⁹² Principio contabile Oic n.16, rivisto dall'Oic nel 2005 e attualmente in attesa di pubblicazione della versione che è stata oggetto di *restyling*.

⁹³ Nei principi contabili nazionali non è presente un documento specifico riguardante la riduzione di valore dei beni iscritti nell'attivo, per cui i riferimenti sono contenuti nei principi contabili relativi alle varie poste di bilancio. Nei principi contabili internazionali è invece presente lo Ias 36 che è dedicato specificatamente alla riduzione di valore delle attività (*c.d. impairment test*).

Il valore recuperabile dell'immobilizzazione è definito come il maggiore tra il presumibile valore realizzabile tramite alienazione ed il suo valore in uso.

Il valore realizzabile dall'alienazione rappresenta l'ammontare che può essere ricavato dalla cessione dell'immobilizzazione in una vendita contrattata a prezzi normali di mercato tra parti bene informate e interessate, al netto degli oneri diretti da sostenere per la cessione stessa. Rappresenta dunque il valore di mercato del bene.

Il valore in uso è invece definito come il valore attuale dei flussi di cassa attesi nel futuro derivanti o attribuibili alla continua-zione dell'utilizzo dell'immobilizzazione, compresi quelli derivanti dallo smobilizzo della stessa al termine della sua vita utile.

Poiché ai fini del confronto con il valore di bilancio del bene si prende in considerazione il maggiore dei due valori sopra descritti, risulterebbe sufficiente che almeno uno dei due termini di riferimento risulti superiore al valore di iscrizione in bilancio affinché non si debba procedere ad alcuna svalutazione.

Tuttavia, per i beni strumentali, e dunque anche per gli immobili industriali e commerciali, il principale parametro di riferimento è il valore d'uso, rispetto al valore di mercato, in quanto la realizzazione del valore del bene avviene attraverso l'utilizzo nel processo produttivo⁹⁴.

Per detti beni, in presenza di elementi che facciano prevedere una perdita durevole di valore, è dunque indispensabile verificare che il costo residuo ammortizzabile non risulti superiore al valore d'uso.

In generale, la determinazione del valore d'uso richiede la stima dei flussi di cassa positivi e negativi originati dall'utilizzo dell'immobilizzazione e dalla sua eventuale cessione, applicando ad essi appropriati tassi di attualizzazione determinati in funzione del tasso degli investimenti privi di rischio, dal premio per il rischio inerente l'attività e da altri aspetti quali ad esempio il grado di liquidità del mercato di riferimento⁹⁵.

Tuttavia, avendo a che fare con beni strumentali, i flussi di cassa derivanti dalle immobilizzazioni materiali vengono generalmente determinati in funzione delle quote di ammortamento, in quanto tali

⁹⁴ Nella bozza del nuovo Oic 16 (§87) è chiarito espressamente che se manca la concreta possibilità di poter alienare il singolo bene o (in modo unitario) il complesso di beni, l'unico elemento da considerare è il valore d'uso.

⁹⁵ Il periodo di attualizzazione sarà determinato in funzione della vita utile del bene, determinata in funzione del periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, o delle quantità di unità di prodotto (o misura similare) che l'impresa si attende di poter ottenere tramite l'uso della stessa.

beni partecipano alla determinazione del risultato di esercizio proprio tramite gli ammortamenti⁹⁶.

In particolare, i flussi attribuibili all'immobilizzazione sono quelli che derivano dalla capacità dei ricavi dell'impresa di recuperare il costo degli ammortamenti, dopo aver coperto tutti gli altri costi di produzione (cd. "capacità di ammortamento").

In altre parole, si deve iscrivere in bilancio solo il valore residuo ammortizzabile dell'immobilizzazione che sarà recuperato tramite i risultati reddituali, contabilizzando invece come perdita la parte non recuperabile. Pertanto, qualora i flussi di ricavi dell'impresa risultino sufficienti durante la vita utile residua dei cespiti a coprire tutti i costi e le spese degli stessi, incluso il relativo ammortamento, non si dovrà effettuare alcuna svalutazione del bene.

Esempio

L'impresa Alfa è proprietaria di un immobile industriale acquistato nel 1995 per €600.000 e sistematicamente ammortizzato utilizzando un'aliquota del 5%. Nel bilancio al 31 dicembre 2012 l'immobile risulta iscritto ad un valore netto ammortizzabile di €90.000 (costo storico €600.000, meno fondo ammortamento €510.000).

L'impresa è stata colpita dalla crisi economica che ne ha ridotto i volumi di produzione e di conseguenza l'immobile industriale risulta parzialmente inutilizzato.

I Conti economici previsionali dell'impresa Alfa per gli anni 2012-2013 presentano i risultati di seguito evidenziati.

Conto economico	2013	2014	2015	Totale
Ricavi	100.000	120.000	130.000	
Consumi di beni	20.000	20.000	20.000	
Costi per servizi	20.000	30.000	40.000	
Costo del lavoro	40.000	40.000	40.000	
Altri costi	10.000	10.000	30.000	
Margine operativo lordo	10.000	20.000	0	30.000
Ammortamenti immobile	30.000	30.000	30.000	90.000
Margine operativo netto	(20.000)	(10.000)	(30.000)	(60.000)

⁹⁶ Tale criterio è ben illustrato nella bozza del nuovo principio Oic 16 (§88). La bozza prevede come criterio alternativo quello basato sulle tecniche finanziarie quali l'attualizzazione dei flussi di cassa netti futuri attesi derivanti dall'utilizzo del bene immobilizzato o di un complesso di beni, fino al termine della vita utile, compreso il flusso derivante dallo smobilizzo dei beni (§89).

I risultati reddituali evidenziati dall'impresa Alfa negli anni 2013-2015 non permettono di recuperare interamente gli ammortamenti dell'immobile di complessivi €90.000, ma solo limitatamente a €30.000 (di cui €10.000 nel 2013 e €20.000 nel 2014), per cui si rende necessario operare una svalutazione⁹⁷.

Totale ammortamenti immobile	90.000
di cui	
- recuperabili (= valore d'uso)	30.000
- non recuperabili	60.000

In particolare, si dovrà imputare una riduzione di valore di €60.000, in quanto il valore d'uso risulta pari a €30.000 (sommatoria degli ammortamenti recuperabili), mentre il valore residuo di iscrizione in bilancio è pari a €90.000.

Il nuovo valore di iscrizione dell'immobile nel bilancio al 31 dicembre 2011 sarà dunque di €30.000 e nei tre anni successivi saranno addebitati a Conto economico ammortamenti pari a €10.000 per ciascun anno.

Secondo l'Oic 16 la decisione di apportare una svalutazione deve essere oculata e documentata, in quanto devono essere verificate obiettive condizioni di irrecuperabilità del valore del cespite. La svalutazione deve risultare in ogni caso da uno studio documentato basato su elementi oggettivi (perizie di esperti, piani futuri di impiego delle immobilizzazioni materiali, ecc.).

Tale attività di verifica, che nella terminologia dei principi contabili internazionali assume la definizione di "*impairment test*", deve essere condotta mediante la predisposizione di *budget*, previsioni economico-finanziarie o *business plan*.

I principi nazionali, a differenza di quelli internazionali, non contengono una metodologia di determinazione del valore in uso; tuttavia si ritiene che le modalità operative previste dallo Ias 36 siano utilizzabili anche dalle imprese che non adottano gli Ias, sebbene risultino particolarmente complessi e richiedano conoscenze tecniche

⁹⁷ Per semplicità si è ipotizzato che l'immobile rappresenti l'unico bene strumentale. Se, invece, vi fossero ammortamenti relativi ad altri beni strumentali si dovrebbe decidere a quali beni imputare gli ammortamenti non recuperati e dunque quali beni svalutare, oppure applicare una svalutazione proporzionale su tutti i beni. Tale principio è espressamente previsto nella bozza del nuovo principio contabile Oic 16 (§99).

specialistiche in materia di redazione di piani economici e finanziari di valutazioni aziendali basate sui metodi finanziari⁹⁸.

La necessità di procedere ad un'attività di verifica del valore d'uso delle immobilizzazioni viene di solito messa in evidenza da sintomi quali:

- cambiamenti tecnologici;
- eccesso di capacità produttiva;
- mancato sfruttamento degli impianti;
- perdite ricorrenti, ecc.⁹⁹.

Per gli immobili industriali tali situazioni sono più rare e possono essere rappresentate, ad esempio, dalla chiusura di impianti o linee di produzione in essi collocati o da modifiche normative che limitino l'utilizzabilità dell'immobile (es. cambio destinazione d'uso). Nel caso degli immobili un elemento che può evidenziare la necessità di procedere ad un *impairment test* può essere rappresentato proprio da una significativa differenza tra valori di mercato e valori contabili.

La prospettiva di mancato recupero del valore in uso delle immobilizzazioni materiali deve, comunque, manifestarsi con la presenza di un peggioramento della redditività futura, ovvero con la prospettiva che l'impresa non sia in grado di recuperare tramite i ricavi i costi dei beni strumentali, compreso l'ammortamento.

Tuttavia, la presenza di perdite operative in alcuni esercizi non significa necessariamente che il valore dei cespiti non possa essere recuperato, in quanto le perdite possono derivare da una situazione di difficoltà di natura transitoria.

L'altra condizione richiesta dal codice civile affinché si debba procedere a svalutazione è infatti che la perdita sia durevole. In altre parole, la recuperabilità non può essere determinata esclusivamente con riferimento alla data di chiusura del bilancio, ma è necessario che la perdita permanga anche ben oltre tale data.

Allorché dall'*impairment test* emerge la presenza di una perdita durevole di valore si deve procedere con una svalutazione, allineando il valore di bilancio dei cespiti che sono mantenuti come parte dell'organizzazione permanente dell'impresa al loro valore recuperabile tramite l'uso.

In tal caso, quindi, i cespiti devono essere iscritti sulla base di quel valore d'uso che, sulla base degli elementi disponibili, si può ragionevolmente prevedere potrà essere recuperato tramite flussi di

⁹⁸ Vedasi E. Colucci e F. Riccomagno "Il bilancio di esercizio e il bilancio consolidato", Cedam, 2002, pag. 246.

⁹⁹ La presenza di tali circostanze e la conseguente necessità di effettuare un *impairment test* sul valore contabile degli immobili, nel caso, in cui non dovesse essere evidenziata dall'organo amministrativo, dovrà essere segnalata dagli organi di controllo e, in particolare, dal soggetto incaricato della revisione legale del bilancio, ma anche dal collegio sindacale non incaricato della revisione, il quale comunque ha una serie di responsabilità in merito al bilancio, tra le quali quella di verificare che i criteri di valutazione adottati siano conformi alla legge e ai principi contabili.

ricavi dell'impresa sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, incluso l'ammortamento.

In base alla normativa nazionale emerge come, in presenza di immobilizzazioni utilizzate nel processo produttivo, si possa fare effettivamente riferimento al valore recuperabile tramite l'alienazione solo se il bene è destinato alla vendita¹⁰⁰.

Si tratta, in particolare, dei casi in cui entro la data di approvazione del bilancio è stato deciso di vendere il bene oppure vi siano concrete prospettive di porre in vendita il cespite in base ad un piano di ristrutturazione.

Poiché, infatti, il codice civile fa riferimento al valore recuperabile, si ritiene che detto valore di riferimento debba essere individuato in funzione della natura e della destinazione del bene oggetto di valutazione¹⁰¹. Cioché per i beni destinati ad essere utilizzati nel processo produttivo, che non possono essere alienati senza compromettere l'attività produttiva, il valore contabile può essere recuperato solo tramite l'uso. Viceversa, il valore contabile di un immobile strumentale destinato alla vendita, perché ad esempio non più funzionale al processo produttivo, è recuperabile tramite l'alienazione e dunque si deve fare riferimento al valore di mercato.

In quest'ultimo caso l'immobile deve essere valutato al minore tra il valore netto contabile ed il valore netto di realizzo, cioè al minor valore che potrà essere realizzato dall'alienazione.

Per le immobilizzazioni materiali il valore di mercato è un elemento da considerare nel processo di valutazione solo nella misura in cui esso sussista e possa essere stimato in modo ragionevolmente oggettivo. Nel caso specifico degli immobili, tuttavia, tale valore potrà essere sempre un utile termine di riferimento, in quanto vi è sempre la possibilità di effettuare una valutazione basata sull'andamento del mercato immobiliare.

¹⁰⁰ Questo aspetto rappresenta una differenza dei principi contabili nazionali rispetto allo Ias 36, ove invece può farsi riferimento al valore di mercato anche per i beni che non sono destinati alla vendita. Nella precedente versione del principio contabile nazionale n.16 il riferimento al valore di realizzo sul mercato era confinato alle sole immobilizzazioni obsolete o dismesse dall'uso. La maggior possibilità di utilizzare il valore di mercato è stata introdotta con la revisione da parte dell'Oic nel 2005, proprio per avvicinare il principio nazionale alle previsioni degli Ias.

¹⁰¹ Vedasi M. Marisa "Applicabilità dell'impairment test ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali" in AA.VV. "Impairment test: aspetti contabili e valutativi", supplemento a Contabilità, finanza e controllo.

Esempio

Riprendendo l'esempio precedente si ipotizzi che l'impresa Alfa, a fronte della crisi, decida di porre in vendita l'immobile industriale (prendendone un altro in affitto) e che il valore dello stesso alla data del 31 dicembre 2012, sulla base di una perizia di stima, risulti di €100.000, al netto dei costi di vendita. In tal caso i diversi valori di riferimento dell'immobile al 31 dicembre 2012 sono riassunti nella tabella seguente.

Valore contabile	90.000
Valore d'uso	30.000
Valore di mercato	100.000

Esistendo la concreta possibilità che il valore dell'immobile possa essere recuperato attraverso l'alienazione, anziché tramite l'uso, l'impresa Alfa potrà fare riferimento al valore di mercato dello stesso e dunque non operare alcuna svalutazione (in quanto detto valore di mercato risulta superiore al valore contabile).

In base al principio generale della prudenza, le perdite connesse alla riduzione di valore degli immobili strumentali debbono essere rilevate in bilancio al momento in cui si possono ragionevolmente prevedere.

La svalutazione va contabilizzata dopo avere operato la riduzione per ammortamento ordinario dell'esercizio, in quanto la stessa è una rettifica del valore contabile che si aggiunge a quella sistematica operata tramite il processo di ammortamento.

Qualora in un periodo successivo a quello in cui si sia operata una svalutazione si evidenzi che i motivi della stessa sono venuti meno, il valore svalutato non può essere mantenuto in bilancio, ma deve essere ripristinato totalmente o parzialmente il valore di costo, eliminando gli effetti conseguenti alla svalutazione, tenendo altresì conto degli ammortamenti che si sarebbero determinati in assenza di svalutazione.

Riprendendo l'esempio precedente, alla data del 31 dicembre 2012, l'impresa Alfa, dopo aver rilevato gli ammortamenti del 2011, avrà contabilizzato la svalutazione dell'immobile con la seguente scrittura.

Svalutazione immobili	a	Fondo svalutazione immobili	60.000	60.000
-----------------------	---	-----------------------------	--------	--------

Nel caso in cui nell'esercizio successivo venissero meno i motivi che hanno condotto alla svalutazione, l'impresa Alfa dovrà rilevare, prima

dell'iscrizione degli ammortamenti, una ripresa di valore (fino a concorrenza della svalutazione) attraverso la seguente scrittura.

Fondo svalutazione immobili	a	Ripristini di valore immobili	60.000	60.000
-----------------------------	---	-------------------------------	--------	--------

I ripristini di valore delle immobilizzazioni materiali devono essere riclassificati nella voce A.5 – “Altri ricavi e proventi” del Conto economico, se ritenuti di natura ordinaria.

Particolarmente discussa è invece la corretta classificazione nell'ambito dello schema di Conto economico di cui all'art.2425 c.c. delle svalutazioni operate con riferimento alle immobilizzazioni materiali e dunque anche agli immobili.

L'Oic, nel documento Interpretativo n.1 precisa che nell'apposita voce B.10.c) – “Altre svalutazioni delle immobilizzazioni”, devono essere comprese tutte le svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, non imputabili alla voce E.21 – “Oneri straordinari”. In detta ultima voce devono essere infatti ricomprese le svalutazioni ritenute di natura straordinaria¹⁰².

Al riguardo il Cndc nella Guida all'applicazione dell'*impairment test* del 2006 sostiene che la perdita di valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali è di norma un componente straordinario del Conto economico, salvo che esso derivi da un deterioramento della gestione operativa per cause interne e per così dire naturali; in questi casi, non frequenti, la svalutazione ha carattere “ordinario” e va imputata alle “altre svalutazioni delle immobilizzazioni”¹⁰³.

L'imputazione delle svalutazioni nel Conto economico non è una questione di poco conto, attese le conseguenze che può avere in ordine ai limiti di deducibilità degli interessi passivi di cui all'art.96 del Tuir.

Detta disposizione prevede, infatti, che gli interessi passivi, al netto di quelli attivi, sono deducibili nei limiti del 30% del ROL (reddito operativo lordo), il quale è determinato sulla base della differenza tra il valore e i costi della produzione (A-B) a cui sono risommati:

- i canoni di *leasing* (iscritti nella voce B.8);
- gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali (iscritti rispettivamente nelle voci B.10.a e B.10.b).

¹⁰² La bozza del nuovo principio Oic n.16 (§98) prevede che la svalutazione sia portata a diretta rettifica dell'immobilizzazione cui si riferisce e iscritta in B.10.c) – Altre svalutazioni delle immobilizzazioni materiali, se ritenute di natura ordinaria a meno che uno specifico principio contabile non dia un'indicazione diversa.

¹⁰³ Tale tesi, seppur condivisibile, finirebbe tuttavia per svuotare il contenuto della voce B.10.c), in quanto nella maggioranza dei casi le svalutazioni assumerebbero la natura di componenti straordinarie di reddito.

- Ai fini della determinazione del ROL, l'art.96 del Tuir non prevede, invece, di risommare alla differenza tra il valore e i costi della produzione le altre svalutazioni delle immobilizzazioni (iscritte nella voce B.10.c). Di conseguenza le svalutazioni delle immobilizzazioni materiali:
 - se riclassificate nella voce B.10.c) vanno a ridurre l'entità del ROL e dunque la deducibilità degli interessi passivi;
 - se riclassificate nella voce E.21 non determinano alcuna conseguenza negativa ai fini della disciplina dell'art.96 del Tuir.

La svalutazione delle immobilizzazioni materiali, eccedente la quota di ammortamento consentita dalla normativa fiscale, non assume generalmente rilevanza ai fini della determinazione del reddito di impresa, in quanto non rappresenta una perdita che risulta da elementi certi e precisi ai sensi dell'art.101, co.5 Tuir.

Pertanto:

- l'importo della svalutazione dovrà essere ripreso in aumento in sede di dichiarazione dei redditi¹⁰⁴;
- le quote di ammortamento fiscalmente riconosciute degli esercizi successivi sono commisurate al valore fiscale del bene ante svalutazione, per cui si potrà operare una variazione in diminuzione per la differenza tra gli ammortamenti fiscali e quelli (minori) civilistici, che sono invece calcolati sul valore post svalutazione;
- gli eventuali ripristini di valore non costituiscono comunque componenti fiscalmente rilevanti, per cui danno origine ad una corrispondente variazione in diminuzione.

Tuttavia, nei casi in cui la svalutazione riguarda l'intero valore contabile, in quanto il bene strumentale non risulta più utilizzato per la produzione, la stessa potrebbe essere interamente dedotta ai sensi del co.4 dell'art.102 del Tuir in base al quale *“in caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione”*.

Nel caso specifico di un fabbricato industriale si ritiene, tuttavia, che l'applicazione di tale disposizione richiederebbe quanto meno la dimostrazione che l'immobile non è più utilizzabile in quanto da destinare esclusivamente alla demolizione ed in ogni caso la svalutazione deducibile non potrebbe ricomprendere anche il valore del terreno.

¹⁰⁴ Trattandosi di una variazione di natura temporanea, con riferimento all'importo della svalutazione dovrà essere inoltre iscritta la fiscalità anticipata.

3. I proventi da locazione

È possibile che la società detenga degli immobili strumentali e li conceda in locazione a soggetti terzi.

In simile fattispecie, da un punto di vista squisitamente civilistico e contabile, gli stessi troveranno giusta allocazione nella voce A.5 “Altri ricavi e proventi” del conto economico.

Il documento interpretativo del Principio Oic n.12 precisa come in tale voce, che assume natura residuale, debbano trovare posto i componenti positivi di reddito inerenti la gestione ordinaria – e aggiungiamo noi non finanziaria – che non rientrano nella gestione caratteristica dell’impresa¹⁰⁵.

In dottrina è stato evidenziato come vi rientrino i ricavi derivanti, ad esempio, dall’impiego non caratteristico di beni strumentali¹⁰⁶.

4. Le plusvalenze (e minusvalenze) da cessione

4.1 Le norme di riferimento

Art.86, co.1 Tuir

Le plusvalenze dei beni relativi all’impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell’art.85, (beni merce n.d.A.) concorrono a formare il reddito:

- b) *se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;*
- c) *se sono realizzate mediante il risarcimento anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;*
- d) *se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all’esercizio dell’impresa.*

L’art.86 Tuir riconduce a tassazione sotto forma di plusvalenza le seguenti fattispecie riguardanti gli immobili della società, siano essi strumentali o patrimoniali:

- a) cessione con corrispettivo;
- b) assegnazione ai soci;
- c) utilizzo per finalità estranee all’esercizio dell’impresa;
- d) distruzione con conseguente indennizzo assicurativo.

È di tutta evidenza, anche alla luce di quanto analizzato in sede di immobili merce, come la classificazione assegnata ad un immobile comporti differenti modalità di partecipazione alla formazione del reddito di esercizio.

Quello che in questa sede viene da domandarsi è se l’originaria classificazione funga da “*peccato originario*” e conseguentemente non sia

¹⁰⁵ È di tutte evidenza che se fosse considerata come gestione caratteristica saremmo di fronte ad un’immobiliare di gestione e quindi ad un immobile definibile come patrimonio con tutte le conseguenze del caso, a partire da una corretta allocazione delle locazioni nella voce A.1 “Ricavi delle vendite e delle prestazioni”.

¹⁰⁶ O. Nocerino, R. Santoro e M. Valenzano “Ricavi, plusvalenze e sopravvenienze”, Ipsa, 2010.

possibile mutare la destinazione dell'immobile, senza tra le altre cose far sorgere il dubbio di mettere in atto un'operazione elusiva, soprattutto alla luce dell'attuale orientamento assunto dalla giurisprudenza di legittimità in punto di abuso del diritto. Ebbene, a parere di chi scrive, non si deve avere timore di dare una risposta positiva in merito ad una possibile "riclassificazione" degli immobili¹⁰⁷.

Esempio

Una società acquista un immobile con lo scopo di procedere ad una rivendita immediata con il chiaro intento speculativo.

Alla luce dell'attuale situazione di stallo del mercato immobiliare decide di destinare, fintantoché non vi sia una ripresa del settore, l'immobile ad un utilizzo duraturo all'interno dell'impresa.

In questo caso è fuori di dubbio che vi sia una modifica nella partecipazione nella modalità di formazione del reddito di esercizio che passa da un sistema a "costi-ricavi-rimanenze" a quello a "costi-ricavi".

In questo caso bisognerà procedere all'imputazione, nell'esercizio di variazione, di un componente positivo, pari al valore normale dell'immobile, componente che, in ipotesi di successiva cessione, rappresenterà il valore fiscalmente riconosciuto dell'immobile¹⁰⁸.

Resta comunque il fatto che il cambio di destinazione comporta anche un possibile arbitraggio, a parere di chi scrive del tutto lecito, in punto di base imponibile, essendo come vedremo a breve, possibile rateizzare, sussistendo determinate condizioni, la plusvalenza che si determina.

Proprio in tema di variazioni "in corso d'opera" della classificazione degli immobili, si segnalano due interventi di prassi ministeriale, le cui conclusioni sono utili da riportare:

<p>Circolare n.90/E/01¹⁰⁹</p>	<p>La temporanea destinazione ad uso locativo di immobili da parte di una società che svolga effettivamente e concretamente l'attività di costruzione e vendita di immobili non ne comporta una differente classificazione, restando gli stessi immobili merce</p>
---	--

¹⁰⁷ Per gli aspetti contabili della "riclassificazione" dei beni dell'impresa si rimanda al capitolo 3, paragrafo 3.

¹⁰⁸ In dottrina è stato evidenziato come "non abbia alcun senso interrogarsi sull'ipotesi inversa: il bene strumentale, o meramente patrimoniale, successivamente destinato alla vendita. Simile circostanza, come è noto, rappresenta una tipica fattispecie di realizzo delle variazioni di valore esprimibili in termini di plusvalenze o minusvalenze" O. Nocerino, R. Santoro e M. Valenzano, *op. cit.*

¹⁰⁹ Concorde anche Assonime con la Circolare n.151/94.

**Risoluzione
n.152/E/04**

La durata pluriennale e continuativa dei contratti di locazione stipulati sull'immobile e la contestuale assenza di un qualsiasi atti di vendita avente per oggetto anche una parte di esso non consentono di considerare la locazione come attività sussidiaria, rientrando nell'esercizio caratteristico di un'attività immobiliare di compravendita, ma la riconducono, di fatto, all'alveo di attività tipica di una società immobiliare di gestione, a prescindere da ogni qualificazione formale dell'attività di impresa

Per quanto attiene l'emersione di un'eventuale minusvalenza, si precisa come l'art.101, co.1 preveda espressamente una loro deducibilità esclusivamente in ipotesi di cessione o perdita con conseguente indennizzo.

4.2 La determinazione della plusvalenza**Art.86, co.2 e 3 Tuir**

2. Nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b) del co.1 la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato...

3. Nell'ipotesi di cui alla lettera c) del co.1, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni.

L'articolo 86, co.2 e 3 disciplinano le modalità di determinazione delle plusvalenze, ed in particolare:

- co.2: cessioni a titolo oneroso e indennizzi assicurativi;
- co.3: assegnazioni ai soci ed utilizzo per finalità extraziendali.

Ai sensi del co.2, la plusvalenza si determina quale differenza tra:

- a. corrispettivo od indennizzo percepito al netto degli eventuali oneri accessori di diretta imputazione quali possono considerarsi le eventuali provvigioni corrisposte all'agente immobiliare. L'Agenzia delle entrate con Risoluzione n.9/2940/81 ha ammesso la deducibilità dei futuri costi da sostenersi per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria, in ottemperanza al principio di correlazione costi-ricavi, nell'esercizio in cui si rilevano i ricavi derivanti dalle vendite dei lotti che saranno oggetto delle opere, a condizione che siano oggettivamente determinabili e certi nell'esistenza¹¹⁰;

¹¹⁰ L'Agenzia precisa che per quanto riguarda i costi la società dovrà darne puntuale dimostrazione attraverso un prospetto analitico da allegare al bilancio, cui dovrà seguire, nel momento di effettivo sostenimento dei costi, di un prospetto di raccordo.

- b. costo non ammortizzato dell'immobile, per il quale si rimanda a quanto verrà detto in seguito in tema di ammortamento. In questa sede giova, però, rilevare come il valore fiscale riconosciuto all'immobile non è dato dal mero valore risultante dai dati contabili, ma può essere influenzato da alcune norme di carattere fiscale. Ci stiamo riferendo, in particolare, alla disciplina introdotta con il "decreto Visco-Bersani" e alla legge di rivalutazione per gli immobili d'impresa (art.15, co.21 D.L. n.185/08).

Per quanto riguarda la disciplina introdotta con il "decreto Visco-Bersani", anticipiamo come l'art.36, co.7 D.L. n.223/06 preveda che "ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza"¹¹¹.

Il legislatore non ha detto alcunché in punto di una eventuale rilevanza riflessa per quanto riguarda la determinazione di un eventuale plusvalenza in sede di cessione dell'immobile. Si ritiene, comunque, che, attenendosi al dato letterale e richiamando a supporto il principio per cui "ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit", si possa ritenere applicabile la disposizione di cui all'art.110 Tuir¹¹².

Esempio

La Rossi Srl cede un suo immobile strumentale al prezzo di €5.000.000, interamente versati nel 2012.L'immobile era stato acquistato nel 2007 ad un prezzo pari ad €4.300.000.

anno	Valore fiscale immobile*	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscalmente deducibile	Valore civilistico residuo
2007	3.010.000	129.000	90.300	4.171.000
2008	2.919.700	129.000	90.300	4.042.000
2009	2.829.400	129.000	90.300	3.913.000
2010	2.739.100	129.000	90.300	3.784.000
2011	2.648.800	129.000	90.300	3.655.000
2012				

* si ipotizza che l'immobile sia industriale

La plusvalenza civilistica emergente è pari a 1.345.000

Sposando la tesi esposta, da un punto di vista fiscale la plusvalenza è data da:

$$[5.000.000 - (2.648.800 + 1.290.000)] = 1.061.200$$

¹¹¹ Per una puntuale disamina della materia si rimanda al paragrafo 5

¹¹² In senso conforme pare esprimersi anche l'Agenzia delle entrate con la CIRCOLARE n.11/E/07, p.to 9.5 ove afferma come "Le norme in esame, infatti, prevedono la necessità di effettuare lo scorporo tra il valore del terreno e quello del fabbricato solo ai fini della determinazione della quota (riferibile al fabbricato) che può essere ammortizzata e non anche ai fini della relativa plusvalenza (ovvero minusvalenza) di cessione".

Per quanto riguarda la possibilità concessa dal legislatore di procedere alla rivalutazione degli immobili posseduti dall'impresa di cui all'art.15, D.L. n.185/08, in questa sede si evidenzia solamente come il "nuovo" valore possa essere utilizzato a decorrere dal 1° gennaio 2014¹¹³.

Il comma 3 disciplina le ipotesi di assegnazione degli immobili ai soci e di destinazione degli stessi a scopi non aziendali. In tale fattispecie, il corrispettivo è sostituito dal valore normale alla data di cessione. Ne deriva che per espressa previsione normativa, tale deve considerarsi quello di cui all'art.9, co.3¹¹⁴.

Il valore da confrontare con il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile sarà dato dal prezzo o corrispettivo mediamente praticato per:

- beni della stessa specie e similari
- in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione
- nel tempo e nel luogo in cui sono stati acquistati ed in mancanza in quelli più prossimi.

Con l'articolo 1, co.307 L. n.296/06 (Finanziaria per il 2007) il legislatore ha previsto l'individuazione periodica, per mezzo di un provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate dei valori normali degli immobili.

La previsione era stata introdotta alla luce dell'introduzione, avvenuta con il "*decreto Visco-Bersani*" dell'accertamento basato sul valore normale, norma abrogata con la legge "*Comunitaria 2008*".

Il provvedimento di riferimento è quello del 27 luglio 2007 nel quale gli immobili sono stati suddivisi in due categorie:

1. abitativi per i quali il valore normale si ottiene come prodotto tra i m² come da certificato catastale ed il valore unitario determinato in base alle quotazioni OMI e i coefficienti di merito relativi alle caratteristiche dell'immobile (paragrafo 1.2.)
2. non abitativi per i quali il valore normale è determinato dalla media fra il valore minimo e massimo espresso dall'osservatorio del mercato immobiliare riferite al periodo dell'atto di compravendita e allo stato conservativo "normale" per la specifica destinazione d'uso dell'immobile ivi censita, in particolare "*negozi*", "*magazzini*", "*uffici*", "*capannoni industriali*", "*capannoni tipici*", "*laboratori*", "*autorimesse*", "*posti auto scoperti*", "*posti auto coperti*", "*box*" (paragrafo 1.3).

¹¹³ Art.15, co.21 D.L. n.185/08 "*Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del sesto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione*".

¹¹⁴ Infatti, ai sensi dell'art.110, co.2 "*Per la determinazione del valore normale dei beni ... si applicano, quando non è diversamente disposto, le disposizioni dell'art.9*".

4.3 L'imputazione della plusvalenza

Come abbiamo già avuto modo di affermare, il reddito di impresa ruota attorno al principio di competenza come stabilito all'art.109, co.1 Tuir¹¹⁵.

Per quanto riguarda gli immobili, il successivo co.2 individua il momento di percezione dei corrispettivi in quello della stipula dell'atto notarile o se diverso e successivo, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo. Ipotesi molto comune in sede di cessione di immobili è quella per cui, ancor prima di andare dal notaio, cedente e cessionario stipulano un contratto preliminare.

In questo caso, si conferma che il momento che determina la competenza è sempre quello del rogito notarile in quanto il preliminare è un contratto ad effetti obbligatori e non reali, con la conseguenza che al momento della stipula, il futuro cessionario si assume l'impegno ad acquistare l'immobile ad una data prestabilita e non entra nella proprietà del bene¹¹⁶.

Esempio

La Rossi Srl in data 20 dicembre 2009 stipula un preliminare per la cessione di un proprio immobile strumentale con la Bianchi Spa.

Nel preliminare viene stabilito che il rogito notarile avverrà presso il notaio Verdi il giorno 15 gennaio 2010.

La plusvalenza sull'immobile concorrerà alla formazione del reddito della Rossi Srl nell'esercizio 2010.

Un caso particolare: la cessione di un immobile vincolato

Le cessioni relative agli immobili di interesse storico-artistico per la cui definizione e individuazione si rimanda al capitolo I, proprio per l'interesse e l'importanza che rivestono, soggiacciono a particolari regole.

L'iter da seguire prevede:

- preventiva richiesta al Ministero per i beni e le attività culturali (obbligo per i soggetti di diritto pubblico e quelli privati senza fini di lucro);
- denuncia, da effettuarsi entro 30 giorni dall'atto di trasferimento dell'immobile, alla soprintendenza territorialmente competente per i beni e le attività culturali che instaura un procedimento di prelazione (comune a tutti).

¹¹⁵ Art.109, co.1 "I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza".

¹¹⁶ L'Agenzia delle entrate, con la Circolare n.90/E/01 e la Risoluzione n.206/E/03, rispondendo in tema di agevolazione Tremonti-bis ha avuto modo di precisare che la mera immissione nel possesso dell'immobile prevista in un preliminare non è assimilabile all'effetto traslativo che si realizza esclusivamente in occasione del successivo rogito.

La prelazione ha le seguenti tempistiche:

- a. 60 giorni in caso di corretto adempimento da parte del soggetto cedente;
- b. 180 giorni in caso di omessa o tardiva presentazione da parte del cedente della denuncia. I giorni decorrono dal momento di ricezione tardiva o di acquisto di tutti gli elementi necessari.

Durante il lasso di tempo in cui può essere esercitata la prelazione da parte del Ministero, l'atto di cessione resta "cristallizzato".

Senza dilungarci troppo sugli aspetti di natura strettamente giuridica, quello che in questa sede preme evidenziare è l'impatto che un'eventuale retroattività dell'atto può avere ai fini della corretta determinazione del reddito di esercizio¹¹⁷.

Infatti, se si prendesse come valida la tesi "unitaria" ne discenderebbe la retroattività della cessione alla data di stipula dell'atto con tutte le conseguenze del caso.

In dottrina si propende per l'inapplicabilità della retroattività al caso in esame, in quanto il principio di competenza deve essere letto in stretta connessione con la certezza e determinabilità dell'*an* e del *quantum*¹¹⁸.

Sul punto si segnala anche la Corte di Cassazione con la sentenza n.11604/01 secondo cui il "*momento di competenza, cui riferire il conseguimento dei relativi corrispettivi, coincide con la data in cui si verificano gli effetti medesimi: la previsione di siffatto, diverso criterio rappresenta una delle possibili applicazioni del distinto principio di "certezza" dei singoli componenti del reddito d'impresa - derogatorio rispetto a quello di competenza e posto anche ad evidente tutela della capacità contributiva dell'obbligato d'imposta*".

4.4 La rateizzazione della plusvalenza

Art.86, co.4 Tuir

Le plusvalenze realizzate, diverse da quelle di cui al successivo art.87, determinate a norma del co.2, concorrono a formare il reddito, per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni ...in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto. La predetta scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi: se questa non è presentata la plusvalenza concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è realizzata.

¹¹⁷ Per una disamina in punto di natura della prelazione si rimanda a A. Ricci e F. Zucco "*Principio di competenza e cessione di immobili vincolati ex D.Lgs. n.42/2004*" in "*Il fisco*" n.36/2004 e F. Lozzi "*Il momento impositivo nella circolazione degli immobili di interesse storico e artistico*" in "*Corriere tributario*" n.40/2010.

¹¹⁸ F. Lozzi "*Il momento impositivo nella circolazione di immobili di interesse storico artistico*" in "*Corriere tributario*" n.40/2010.

Il legislatore, per il tramite dell'art.86, co.4, concede la possibilità, al ricorrere del possesso almeno triennale dell'immobile, di pianificare il carico fiscale "spalmando" la plusvalenza in un massimo di 5 periodi di imposta¹¹⁹.

Per quanto attiene la determinazione del triennio, bisogna rifarsi a quanto previsto all'art.2963 c.c. e quindi bisogna tener conto del giorno e del mese del terzo anno da quello di acquisizione dell'immobile¹²⁰.

Esempio 1

La Rossi Srl decide di cedere un immobile strumentale acquistato il 22 novembre 2007. La cessione avviene in data 23 novembre 2012.

La Rossi Srl non può scegliere la rateizzazione della plusvalenza.

Esempio 2

Riprendendo l'esempio precedente, la Rossi Srl rogita l'atto in data 24 novembre 2012.

La Rossi Srl può scegliere la rateizzazione della plusvalenza.

La scelta deve obbligatoriamente essere effettuata in sede di presentazione del modello Unico.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate, con la Risoluzione n.325/E/02 ha avuto modo di affrontare il caso di una società che erroneamente non aveva indicato la scelta per la rateizzazione della plusvalenza e chiedeva se era possibile porvi rimedio presentando una dichiarazione integrativa ex art.2, co.8-bis DPR n.322/98.

L'Agenzia ha negato la possibilità affermando come la normativa consenta al contribuente di effettuare, in sede dichiarativa, delle scelte analoghe ad una manifestazione di volontà negoziale. Ne deriva che, sebbene inserite nel contesto di una "dichiarazione di scienza" quale è la dichiarazione dei redditi, la scelta può essere "rettificata" solamente in presenza di dolo, violenza o errore. L'errore deve essere rilevante ed essenziale e non attenersi allo scopo per cui si mette in atto uno specifico comportamento¹²¹.

¹¹⁹ "Il termine di 5 periodi d'imposta è un termine massimo ben potendo la plusvalenza essere assoggettata a tassazione in un periodo minore" L. Abritta, L. Cacciapaglia, V. Carbone, E. De Fusco e F. Sirianni "Il testo unico delle imposte sui redditi", Ipsoa, 2009

¹²⁰ Art.2963, co.2 c.c. "Non si computa il giorno nel corso del quale cade il momento iniziale e la prescrizione si verifica con lo spirare dell'ultimo istante del giorno finale".

¹²¹ Sul punto vedasi anche C. Todini in "Ritrattabilità della dichiarazione tributaria: questione risolta in senso favorevole al contribuente" commento alla sentenza Cass. SS.UU. n.15063/02, richiamando la Risoluzione n.325/E/02 afferma come "Tuttavia, non può non rilevarsi come tale interpretazione ministeriale contenga una definizione di errore assolutamente non aderente al dettato della norma tributaria e si ponga in aperto contrasto con il recente trend giurisprudenziale in precedenza illustrato - ivi, da ultimo, la pronuncia in commento - che tende a svincolare il concetto di errore in campo tributario dai vincoli civilistici legati alla disciplina dei vizi del consenso".

Con la Risoluzione n.132/E/10 in tema di agevolazione Tremonti-ter, l'Agenzia delle entrate, in merito alla possibilità di "modificare" la propria dichiarazione ha avuto modo di precisare come "*Quanto alla possibilità di presentare la dichiarazione integrativa per modificare un comportamento già assunto, si osserva che tale possibilità, in linea generale, deve essere esclusa qualora "la richiesta del contribuente di emendare la propria dichiarazione (...) non sia altro che una richiesta di esercitare nuovamente l'opzione offerta dal legislatore, ma a posteriori, cioè quando la precedente opzione si sia (...) rivelata meno favorevole"*(Cass. civ. 27 novembre 2006, n.25056)".

Nel modello Unico SC, dovrà essere indicato:

- nel rigo RF7, colonna 1, la quota di competenza dell'esercizio relativa alle plusvalenze per le quali la società ha scelto la rateizzazione in quote costanti;
- nel rigo RF7, colonna 2, l'importo di cui a colonna 1, aumentato della quota costante di eventuali ulteriori sopravvenienze attive tassabili;
- nel rigo RF7, colonna 2, vanno indicate anche le quote costanti delle plusvalenze e delle sopravvenienze oggetto di rateizzazione in precedenti periodi d'imposta;
- nel rigo RF34, l'intero ammontare delle plusvalenze patrimoniali (colonne 1 e 2) e/o sopravvenienze (colonna 2) da rateizzare.

Si ricorda, infine, che nel rigo RF66 va indicato l'importo complessivo delle plusvalenze, in colonna 1, e delle sopravvenienze, in colonna 2, mentre nel rigo RF67 va indicato l'importo corrispondente alla quota costante prescelta rispettivamente per le plusvalenze, in colonna 1 e per le sopravvenienze, in colonna 2.

Esempio

Nel 2010 la società Rossi Srl ha venduto un immobile strumentale acquistato 4 anni prima determinando una plusvalenza pari a 15.000 che presenta i requisiti per la rateizzazione. In sede di dichiarazione dei redditi, viene deciso di ripartirla in 5 periodi d'imposta, facendo concorrere in ciascun esercizio una quota di plusvalenza pari a 3.000.

Il legislatore ha previsto che in caso di mancata presentazione della dichiarazione dei redditi la plusvalenza concorrerà a formare il reddito in un unico esercizio.

La rateizzazione comporta l'utilizzo delle imposte differite. Infatti, trattandosi di variazioni temporanee, sarà necessario creare un fondo imposte differite che verrà stornato negli anni successivi a quello di effettivo realizzo della plusvalenza.

Esempio

Riprendendo l'esempio precedente, la Rossi Srl si dovrà comportare nel seguente modo.

Anno 2010

In sede di presentazione di Unico 2011 dovrà effettuare una variazione in diminuzione per €12.000 e contemporaneamente procedere all'accensione di un F.do imposte differite.

Imposte differite (E22 CE)	a	Diversi		3.768,00
		F.do imposte differite Ires (B2 SP)	3.300,00	
		F.do imposte differite IRAP (B2 SP)	468,00	

In sede di presentazione del modello Unico 2012 dovrà procedere ad una variazione in aumento per un importo pari a 3.000 e stornare il f.do imposte differite.

Diversi	a	Imposte differite (E22 CE)		942,00
F.do imposte differite Ires (B2 SP)			825,00	
F.do imposte differite Irap (B2 SP)			117,00	

Anche per gli anni 2013, 2014 e 2015 dovrà procedere in questo modo.

5. L'ammortamento¹²²

5.1 Inquadramento generale

Il documento Oic n.16 al paragrafo D XI) punto 1 definisce l'ammortamento come *“la ripartizione del costo di un'immobilizzazione materiale tra gli esercizi della sua stimata vita utile”*.

Affinché l'ammortamento asseconi le previsioni civilistiche e contabili di cui al Principio Oic n.16, le caratteristiche tipiche che devono sussistere sono:

- sistematicità;
- la quota imputata a ciascun esercizio deve riferirsi alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione;
- il piano di ammortamento deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione.

Per poter predisporre un piano di ammortamento che rifletta la residua possibilità di utilizzo del bene è necessario essere a conoscenza dei seguenti elementi:

- a) valore da ammortizzare: è pari alla differenza tra il costo dell'immobilizzazione e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile (che deve essere aggiornato periodicamente);
- b) residua possibilità di utilizzazione: è legata non alla "durata fisica" delle immobilizzazioni, bensì alla loro "durata economica", cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà di utilità per l'impresa. Nel concreto tale durata deve considerare il deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo, il grado di utilizzo, l'esperienza relativa alla durata economica dei cespiti di tale fattispecie immaginati in una precisa realtà imprenditoriale, l'obsolescenza, e simili;
- c) criteri di ripartizione del valore da ammortizzare: devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi¹²³.

Da un punto di vista tributario, l'attuale norma di riferimento è l'art.102 Tuir. Dall'esame delle regole del Tuir e della normativa collegata emerge come obiettivo dell'ammortamento sia in primo luogo quello della

¹²² Come vedremo nel capitolo 5, da un punto di vista civilistico, anche gli immobili patrimonio possono essere soggetti, a determinate condizioni, al processo di ammortamento. Tuttavia, da un punto di vista fiscale, essendo la partecipazione al reddito determinata "forfettariamente", sarà necessario procedere sistematicamente a riprese in sede dichiarativa.

¹²³ Il Principio Oic n.16 precisa come l'ammortamento *“non costituisce un procedimento di valutazione dei cespiti né un procedimento per creare fondi per la sostituzione dell'immobilizzazione materiale. L'ammortamento deve essere sistematico, e la quota imputata a ciascun esercizio deve riferirsi alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. La sistematicità è definita nel piano di ammortamento, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. A tal fine, la redazione del piano richiede la conoscenza dei seguenti elementi:*

a) valore da ammortizzare;
b) residua possibilità di utilizzazione;
c) criteri di ripartizione del valore da ammortizzare”.

razionalità e della sistematicità che risulta assicurata dai coefficienti stabiliti dal legislatore *"per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi"*.

Nella relazione di accompagnamento al DPR n.597/73 si legge che la scelta di individuare i coefficienti di ammortamento per il tramite di un D.M. deriva dalla necessità di non lasciare la libertà all'imprenditore *"in considerazione sia delle difficoltà di ordine pratico, che sarebbero derivate dall'accoglimento di tale secondo orientamento, sia dell'esigenza di certezza che deve ispirare la norma sulla determinazione fiscale del reddito"*¹²⁴.

Ne consegue che l'ammortamento fiscale è slegato dalla stima effettiva e oggettiva del deperimento del bene per effetto del suo utilizzo nell'attività produttiva e che determina un processo di ammortamento che segue regole preordinate dal legislatore tributario uguali per tutti¹²⁵. Ai sensi dell'art.23, co.47 del D.L. n.98/2011, la *c.d. Manovra correttiva* è prevista la rivisitazione, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012, per mezzo di un regolamento da emanarsi ai sensi dell'art.17, co.2 L. n.400/88, della disciplina relativa al regime fiscale degli ammortamenti sia dei beni materiali che di quelli immateriali. A base della rivisitazione vi è un criterio di sostanziale semplificazione tale da individuare attività ammortizzabili individualmente in base alla vita utile e a quote costanti ed attività ammortizzabili cumulativamente con un'unica aliquota di ammortamento.

5.2 La quota di ammortamento

Civilisticamente, l'art.2426, co.1, n.2) prevede che *"il costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione"*.

Il legislatore civilistico, al contrario di quello fiscale non vincola la società ad un piano di ammortamento rigido e prestabilito, ma lascia un margine di discrezionalità al redattore del bilancio di esercizio.

La discrezionalità si riflette nella scelta di un criterio di ammortamento in funzione alla tipologia del bene e all'intensità di sfruttamento dello stesso.

Resta fermo il principio per cui un bene deve essere ammortizzato sistematicamente, sulla base di un piano definito a priori.

La rappresentazione contabile in bilancio sarà:

¹²⁴ Il D.M. di riferimento è ancora quello del 31 dicembre 1988.

¹²⁵ In riferimento ai singoli settori produttivi.

- a SP i fondi di ammortamento devono essere imputati a diretta diminuzione delle voci cui si riferiscono;
- a CE devono essere iscritti alla voce B.10.b, tra i costi della produzione.

Nel caso di impresa che redige il bilancio in forma abbreviata, ai sensi dell'art.2435-*bis* c.c. gli ammortamenti devono essere detratti in forma esplicita dal costo dei beni stessi. Saranno pertanto esposti nell'attivo dello stato patrimoniale sia il costo storico delle immobilizzazioni, sia gli ammortamenti imputati a conto economico con segno negativo¹²⁶.

Precisiamo come contabilmente, è possibile utilizzare due differenti sistemi di rilevazione:

1. in conto

Ammortamento fabbricati (B.10.b CE)	a	Fabbricati (B.II.1 SP)
--	---	---------------------------

2. fuori conto

Ammortamento fabbricati (B.10.b CE)	a	F.do ammortamento fabbricati (B.II.1 SP)
--	---	---

Le modalità di determinazione degli ammortamenti possono essere varie, fermo restando che il principio cardine sia la sistematicità in funzione della residua possibilità di utilizzo.

Nella prassi contabile le principali metodologie adottate sono:

- ammortamento a quote costanti: basato sull'ipotesi che il cespite partecipi alla formazione del risultato di esercizio in modo omogeneo durante la sua vita utile, motivo per cui gli ammortamenti sono calcolati in misura costante nei diversi periodi;
- ammortamento a quote decrescenti: si presuppone che il cespite fornisca contributi maggiori alla produzione aziendale nei primi anni di acquisto e successivamente riduca il proprio apporto: gli ammortamenti sono più elevati nei primi periodi e si riducono con il passare del tempo.

La metodologia a quote decrescenti si fonda su due procedimenti applicativi:

1. logaritmico: al valore netto contabile del cespite all'inizio del periodo di riferimento si applica la percentuale risultante dalla seguente formula

$$P = 1 - n(B/V)$$

$$P = \text{tasso}$$

¹²⁶ La previsione legislativa sopperisce alla possibilità di fornire meno informazioni in nota integrativa.

N = numero di anni di vita utile

B = ricavo residuo di eliminazione

V = valore originario

2. americano: il tasso di ammortamento è dato dal rapporto tra il numero di anni residui di vita utile (in riferimento all'inizio dell'esercizio considerato) e la somma dei numeri che rappresentano gli anni dell'intera vita utile stimata del bene.

Queste sono solamente le due tipologie maggiormente utilizzate, ma non le sole, basti pensare che il Principio contabile n.16 afferma che *“per alcune categorie di immobilizzazioni (presenti soprattutto nelle industrie estrattive, minerarie e petrolifere) potrebbe essere più opportuno calcolare l'ammortamento con il metodo "a quote variabili in base ai volumi di produzione". Questo metodo consiste nell'attribuire a ciascun esercizio la quota di ammortamento di competenza determinata dal rapporto tra le quantità prodotte nell'esercizio e le quantità di produzione totale prevista durante l'intera vita utile della immobilizzazione”*.

Come anticipato, la norma di riferimento da un punto di vista fiscale è l'art.102 Tuir che ha subito con la L. n.244/07 (Finanziaria 2008) importanti modifiche tant'è vero che anteriormente all'intervento legislativo si riscontravano quattro differenti metodologie di ammortamento:

- ordinario;
- ridotto;
- anticipato;
- accelerato.

L'ammortamento ordinario

Con questa metodologia di ammortamento, le quote determinate possono dedursi in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei fabbricati dei coefficienti stabiliti per le diverse tipologie d'impresa e categorie di beni dal D.M. n.31/12/88.

L'Agenzia delle entrate, con Risoluzione n.9/E/80 ha precisato come nel caso particolare in cui per un determinato bene (in riferimento ad uno specifico settore) non vi è il coefficiente di ammortamento si deve utilizzare quello previsto per tale bene in un settore produttivo avente caratteristiche simili. Come anticipato, fiscalmente il piano di ammortamento non è lasciato alla libertà imprenditoriale, bensì segue regole predefinite dal legislatore.

Nel primo esercizio di ammortamento del bene i coefficienti ministeriali debbono essere applicati per la metà. La riduzione al 50% dell'ammortamento nel primo anno non coincide con il criterio civilistico che parametrà l'ammortamento alla reale utilizzazione.

L'ammortamento ridotto

La metodologia dell'ammortamento ridotto consiste nella possibilità di ridurre (fino ad un massimo del 50%), senza necessità di giustificazione o sussistenza di reali motivi, i coefficienti di ammortamento ministeriali. Fino al 31.12.2003 si potevano verificare le seguenti situazioni:

- ammortamento inferiore alla metà massima stabilita: la differenza tra la metà della quota di ammortamento massima stabilita e la quota di ammortamento dedotta non era più ammortizzabile in futuro e assumeva rilevanza in sede di determinazione della plusvalenza o minusvalenza patrimoniale o della eliminazione dei beni dal processo produttivo;
- ammortamento inferiore a quella massima stabilita ma non alla metà della massima stabilita: la differenza tra la quota di ammortamento massima stabilita e la quota di ammortamento dedotta restava ammortizzabile in futuro nel rispetto della misura massima prevista.

Attualmente l'ammortamento in misura minore a quella ministeriale non determina conseguenze fiscali. Il piano di ammortamento avrà una durata superiore a quella prevista nel D.M..

L'ammortamento anticipato e accelerato

L'articolo 1, co.33, lett.n), n.1) L. n.244/07 (Finanziaria per il 2008) ha abrogato l'art.102, co.3 Tuir con decorrenza dal 1° gennaio 2008.

L'ammortamento anticipato prevedeva che la misura dell'ammortamento prevista dal co.2 dell'art.102, potesse elevarsi fino al doppio, per ammortamento anticipato, nell'esercizio di entrata in funzione per la prima volta dei beni e per i due successivi.

L'ammortamento accelerato come disciplinato dall'abrogato co.3 prevedeva che il superamento delle misure massime ammesse dal co.2 della norma, potesse avvenire proporzionalmente alla più intensa utilizzazione dei beni rispetto alla media del settore. La casistica era legata a criteri che, oggettivamente, portano a concludere per un maggiore utilizzo del bene in questione, da parte di un certo contribuente, nell'ambito della propria situazione specifica non comparabile con la situazione che deve essere assunta come media di settore.

In parziale deroga, il legislatore ha permesso, solamente per il periodo 2008 e limitatamente ai beni nuovi ed entrati in funzione nell'esercizio, la deducibilità di ammortamenti anticipati e accelerati¹²⁷.

¹²⁷ Art.1, co.34 L. n.244/07 "... In attesa della revisione generale dei coefficienti di ammortamento tabellare, solo per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per i beni nuovi acquistati ed entrati in funzione nello stesso periodo ... non si applica la riduzione alla metà del

Il cambio del piano di ammortamento

Seppur in riferimento ad una variazione di stima, l'esempio proposto al Principio contabile Oic n.29 è sicuramente utilizzabile, previa le opportune modifiche anche al nostro caso.

L'esempio proposto nel principio contabile concerne, come detto, un cambiamento di stima che coinvolge esercizi successivi. Le rettifiche influenzeranno, per la parte di competenza, sia l'esercizio corrente sia quelli successivi. L'esempio più comune, a tale proposito, è una modifica nella vita utile residua di un cespite.

Ipotizziamo che, trascorsi 4 anni, si metabolizzi che per un impianto, stimato in origine con vita utile pari ad anni 10, sono 3 anni e non più i rimanenti 6 anni gli anni rimanenti. Il residuo valore di 6/10 del costo originario verrà ammortizzato in 3 anni.

In fin dei conti, una modifica nella stima della vita utile è parte integrante del procedimento di formazione del bilancio d'esercizio. La stima determinata a suo tempo in funzione delle informazioni disponibili deve, proprio perché trattasi di stima, essere oggetto di una critica positiva negli esercizi successivi.

La quota di ammortamento dell'immobile strumentale per natura

Il D.M. 31.12.1988 non dispone specifici coefficienti tabellari per gli immobili strumentali di proprietà delle società immobiliari.

Sul punto si richiama la Risoluzione n.56/E/04 in base alla quale i coefficienti da utilizzarsi saranno quelli relativi alla sezione attività non precedentemente specificate. Il coefficiente così individuato è pari al 3%. Lo stesso è applicabile a prescindere dall'effettivo utilizzo dello stesso da parte del possessore o dalla sua eventuale locazione a terzi.

Infatti, la conclusione dell'Agenzia è che ai *“fini dell'ammortamento dell'immobile da concedere in locazione, la costituenda società immobiliare sarà tenuta ad applicare l'aliquota sopra indicata, non rilevando la circostanza che la società utilizzatrice del bene operi in un diverso settore di attività”*.

La soluzione, bisogna segnalarlo, lascia qualche dubbio. Se è vero che il legislatore ha deciso di adottare un sistema a forfait per individuare gli ammortamenti deducibili è anche vero che non ha del tutto dimenticato le diverse possibili utilizzazioni a cui uno stesso bene può essere adibito.

Se non avesse voluto considerare quest'ultima variabile non si vede il perché vi fosse la necessità di prevedere differenti aliquote in base ai diversi settori di attività. Anzi, proprio questa osservazione permette di

coefficiente tabellare previsto dal comma 2 dell'articolo 102 del predetto testo unico, e l'eventuale differenza non imputata a conto economico può essere dedotta nella dichiarazione dei redditi”.

concludere che le concrete modalità di utilizzo dei cespiti sono stati considerate dal legislatore al fine di individuare un medio periodo di utilizzo del bene nei diversi settori. In sostanza, pur optando per l'individuazione di un valore medio questo è stato determinato avendo presente le concrete modalità di utilizzo nel settore specifico. Se tale ricostruzione della *ratio* legislativa è corretta, è da evidenziare come la soluzione indicata dalla Risoluzione n.56/E/04 non sembra corretta, in quanto prescinde da una qualsiasi valutazione delle modalità (effettive) di utilizzo di un bene.

Civilisticamente, quanto sostenuto dall'Agenzia comporta un ulteriore allentamento dalle regole contabili. Un corretto piano di ammortamento non potrà mai non considerare la reale utilizzazione del bene. La stessa infatti è legata a doppio filo alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione che per l'appunto deve sempre essere il parametro da cui individuare le corrette quote di ammortamento da imputare a conto economico.

Nel caso concreto, qualora via sia la presumibile certezza, che essendo l'immobile adibito ad un'attività chimica, lo stesso non potrà "mantenersi" per 33 anni, occorre impostare il piano di ammortamento tenendo ben presente tale situazione.

Il fabbricato costruito in base a un diritto di superficie

Un caso particolare è quello relativo ai fabbricati che vengono costruiti in forza di un diritto di superficie.

Il diritto di superficie è disciplinato dagli artt.952-956 c.c. e consiste nella possibilità di costruire un bene immobile sul suolo altrui, con la conseguenza che rientra tra i diritti reali su cosa altrui o diritti reali di godimento.

Il diritto di superficie può essere concesso:

- a tempo determinato con acquisto a titolo originario del fabbricato da parte del proprietario del suolo alla scadenza naturale, o
- a tempo indeterminato.

Per quanto riguarda l'ammortamento del fabbricato da un punto di vista civilistico, non sussistono particolari problematiche, circostanza che subentra, al contrario, in sede di quantificazione della quota fiscalmente deducibile.

Innanzitutto, anticipando quanto si dirà a breve, individuiamo il costo da ammortizzare che in questo caso può essere influenzato dal costo sostenuto per l'acquisto del diritto di superficie. Infatti, nel caso di pagamento *una tantum* dello stesso, si potrà procedere alla capitalizzazione a condizione che il diritto rappresenti un costo

accessorio al fabbricato¹²⁸. In caso contrario esso dovrà essere iscritto tra le immobilizzazioni immateriali¹²⁹.

Individuato il costo da ammortizzare, si avranno le due seguenti situazioni:

- a. diritto di superficie a tempo determinato: il piano di ammortamento sarà predisposto in modo tale da far risultare, alla scadenza del diritto, il costo del fabbricato interamente ammortizzato¹³⁰;
- b. diritto di superficie a tempo indeterminato: si dovrà aver riguardo esclusivamente ai principi ordinari precedentemente richiamati.

L'aspetto fiscale, è oggetto di dibattito in quanto l'interpretazione fornita non molto tempo fa dall'Agenzia delle entrate con la Risoluzione n.301/E/07 incontra dei limiti in riferimento al principio generale di correlazione costi-ricavi di cui all'art.109 Tuir.

Un punto fermo c'è ed è dato dalla circostanza che di certo non è applicabile l'art.104 Tuir disciplinante l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili, oggetto, tra le altre cose, di un intervento con il D.L. n.98/11 richiamato. In passato si era avanzata questa possibilità che, tuttavia, ha perso di qualsivoglia valore a seguito delle modifiche apportate all'articolo richiamato con il D.L. n.669/96. Infatti, anteriormente all'intervento legislativo era data facoltà di cumulare l'ammortamento ordinario con quello finanziario ottenendo dividendo il costo del bene – al netto di eventuali contributi erogati dal concessionario – per il numero di anni della concessione. A seguito dell'intervento legislativo è stata eliminata questa possibilità e l'ammortamento finanziario è offerto quale alternativa a quello ordinario, circostanza confermata dall'inciso “*in luogo*” che è andato a sostituire il precedente “*in aggiunta*”. In conseguenza di ciò, l'art.104 deve essere visto come una deroga all'art.102 ed in quanto tale non applicabile nel caso di un fabbricato costruito in forza di un diritto di superficie¹³¹.

Individuata la norma cui riferirsi (l'art.102 Tuir) sorgono alcune problematiche, infatti, in applicazione al dettato normativo si potrà avere:

¹²⁸ In caso di pagamento di un canone annuale, lo stesso concorrerà alla formazione del reddito nei singoli esercizi di competenza attraverso l'imputazione a conto economico nella voce B.8.

¹²⁹ Cfr. G. Andreani e A. Tubelli “*Ammortamento dei fabbricati edificati in forza del diritto di superficie*” in “*Corriere tributario*” n.11/2010 e G. Ferranti e L. Miele “*Beni materiali e immateriali*”, Ipsoa, 2008..

¹³⁰ In dottrina, dopo aver rilevato che non è necessario applicare il metodo a quote costanti è stato affermato come “*in presenza di un diritto di superficie a termine (alla scadenza del quale si perde automaticamente la proprietà dei beni e delle opere costruite sul suolo di terzi), la durata dell'ammortamento deve corrispondere al periodo minore tra la vita utile stimata del cespite e la durata D.L. diritto di superficie.*” G. Andreani e A. Tubelli, *op. cit.*

¹³¹ Per un'ampia disamina delle differenze tra concessione e diritto di superficie si rimanda a G. Andreani e A. Tubelli, *op. cit.*

- ammortamento civilistico inferiore a quello fiscale applicabile: per effetto dell'eliminazione del quadro EC, l'eccedenza fiscale viene persa ed in altri termini risulterà indeducibile;
- ammortamento civile determinato in funzione della durata del diritto di superficie e conseguente durata inferiore rispetto a quello fiscale: necessità di procedere, in sede dichiarativa, per l'eccedenza civile, ad una variazione in aumento.

Ebbene, in dottrina è stato evidenziato come la pedissequa applicazione dell'art.102, co.2 Tuir, "sponsorizzata" dall'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n.301/E/07 richiamata, può comportare il venir meno della correlazione costi-ricavi, circostanza che non si verifica in caso di piano di ammortamento basato sulla durata del diritto di locazione e fermo restando che quest'ultima sia inferiore all'ammortamento *ex* coefficienti ministeriali¹³².

Il valore oggetto di ammortamento

Il principio contabile n.16 individua il valore da ammortizzare come la differenza tra il costo dell'immobilizzazione e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile precisando che *"il valore residuo dell'immobilizzazione al termine del periodo di vita utile deve essere aggiornato periodicamente dopo essere stato stimato al momento della preparazione del piano di ammortamento in base ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili sia per le loro caratteristiche tecniche sia per il processo di utilizzazione cui sono state sottoposte. Tale valore va considerato al netto delle spese di rimozione. Detto valore di realizzo è spesso così esiguo rispetto al valore da ammortizzare che di esso non si tiene conto. In quei casi in cui il costo di rimozione superi il prezzo di realizzo, l'eccedenza è accantonata lungo la vita utile del cespite"*.

Ai fini dell'individuazione del costo di acquisto bisogna computare anche i costi accessori e cioè gli eventuali altri oneri, collegati con il bene da un nesso di consequenzialità, che l'impresa deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.

Il Principio contabile n.16 prevede, in sintesi che il costo di acquisto delle immobilizzazioni include tutti i costi relativi all'acquisizione del

¹³² Cfr. G. Andreani e A. Tubelli, *op. cit.* che concludono affermando come *"Date le peculiarità della fattispecie in oggetto, la soluzione sub b)* (ammortamento in base alla durata del diritto di superficie n.d.A.) *sembra dunque da preferire, al fine di salvaguardare il principio di correlazione. Viceversa, la soluzione sub a)* (art.102, co.2 Tuir n.d.A.) *ha sì il merito di prevenire possibili arbitraggi intesi ad un utilizzo elusivo dell'istituto del diritto di superficie, ma si ritiene che dette condotte vadano perseguite con gli strumenti idonei, senza per questo ledere i principi generali di determinazione del reddito d'impresa, come accadrebbe - applicando l'indirizzo dell'Agenzia - allorché la durata del diritto di superficie fosse inferiore a quella dell'ammortamento determinato in base ai coefficienti ministeriali"*.

cespite nel luogo e nelle condizioni di utilità, affinché esso costituisca bene duraturo per l'impresa.

La Corte di Cassazione, con sentenza n.14477/03, in riferimento alla individuazione dei costi accessori nel caso di acquisto di una proprietà immobiliare ha precisato che essi sono individuabili anche in riferimento ai "*costi per consulenze legali e notarili per i preliminari dell'acquisto*" e, in generale, con riferimento alle spese che "*sono state sostenute à in un nesso strettamente funzionale all'acquisto immobiliare*". Il costo di produzione consta di tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione e può comprendere anche altri costi, in ragione della quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.

Quindi, il costo di produzione può comprendere anche costi di indiretta imputazione, per la quota che ragionevolmente possa essere imputata all'immobilizzazione, ovviamente di competenza del periodo di fabbricazione che si considera terminato dal momento in cui il bene è oggettivamente utilizzabile (ciò ad evitare che vengano capitalizzate anche quote di costi generali relativi a tempi successivi, con la giustificazione che l'immobilizzazione, di fatto, non è stata ancora utilizzata).

Il Principio contabile n.13 identifica i costi di indiretta imputazione in quelli generali di produzione (e non nei costi generali amministrativi) quali, ad esempio:

- stipendi, salari e relativi oneri afferenti la mano d'opera indiretta e il personale tecnico di stabilimento;
- ammortamenti economico-tecnici dei cespiti utilizzati per la produzione del bene, ad esclusione degli ammortamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie;
- manutenzioni e riparazioni dei beni utilizzati per la produzione;
- materiali di consumo utilizzati;
- altre spese effettivamente sostenute per la produzione del bene (gas metano, acqua, manutenzione esterna, servizi di vigilanza, ecc.).

Parimenti possono aggiungersi gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi (oneri finanziari, compresi quelli sostenuti per far costruire il prodotto da terzi).

La capitalizzazione degli oneri finanziari sostenuti per l'acquisto o la costruzione delle immobilizzazioni deve essere fatta nel rispetto dei seguenti limiti e condizioni:

- la capitalizzazione si riferisce agli interessi sostenuti per capitali presi a prestito specificamente per l'acquisizione di immobilizzazioni;

- gli interessi si riferiscono al periodo di costruzione, inteso come il periodo che va dall'esborso dei fondi ai fornitori dei beni e servizi relativi ai cespiti fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso. Tale periodo include anche il tempo di montaggio e messa a punto, sempre che tali tempi siano normali;
- il finanziamento è stato realmente utilizzato per l'acquisizione dei cespiti. A tal fine va tenuto presente che le condizioni di equilibrio finanziario presuppongono che i finanziamenti a breve siano utilizzati per investimenti a breve e che i mezzi propri e i finanziamenti a medio e lungo termine, con tale sequenza, siano destinati a finanziare prioritariamente le attività immobilizzate;
- gli interessi capitalizzati sono quelli realmente sostenuti;
- il valore del cespite, compresi gli interessi, non può superare il valore recuperabile tramite l'uso.

La residua possibilità di utilizzazione è determinata in funzione della "durata economica" delle immobilizzazioni, in altri termini in base al periodo in cui si prevede che il cespite tornerà utile all'impresa. La "durata economica" deve essere individuata in base a:

- deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo;
- grado di utilizzo;
- esperienza relativa alla durata economica dei cespiti sia dell'impresa, sia del settore industriale in cui questa opera;
- stime dei produttori del cespite;
- perizie;
- obsolescenza, sia del cespite (ricorrenza dei cambiamenti tecnologici, nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, ecc.) sia del prodotto per cui viene adoperato;
- correlazione con altri cespiti: se un cespite viene acquisito per migliorare un altro cespite originario, ma non ne prolunga in modo apprezzabile la vita, il nuovo cespite deve essere ammortizzato sulla residua possibilità di utilizzazione del cespite originario;
- piani aziendali per la sostituzione dei cespiti;
- fattori ambientali;
- condizioni di utilizzo, quali i turni di produzione, il corretto utilizzo, il livello tecnico del personale addetto, i luoghi di utilizzo (aperti o chiusi, umidi o asciutti), ecc.;
- politiche di manutenzione e riparazione: un'inadeguata manutenzione può ridurre la durata economica del cespite, una manutenzione diligente può prolungarla, ma non indefinitamente;
- fattori economici o legali che impongono limiti all'uso del cespite.

Fiscalmente l'art.102, co.1 stabilisce che *“Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene”*.

Il successivo art.110 prevede che:

- il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte;
- il costo è comprensivo anche degli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali;
- per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge;
- nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto;
- il costo dei beni rivalutati (diversi da quelli di cui all'art.85, co.1, lett.a), b) ed e)) non è comprensivo delle plusvalenze iscritte, ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito.

5.3 La possibilità dell'Amministrazione di contestare gli ammortamenti

L'articolo 1, co.34, della L. n 244/07 (Finanziaria 2008) ha previsto che, alla luce dell'eliminazione delle deduzioni *extracontabili*, l'Amministrazione può disconoscere ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche di valore imputati nel conto economico nel caso in cui essi risultino incoerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, fatta salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili.

A questo deve aggiungersi come l'art.5, co.5, del D.Lgs. n.446/97 preveda che. A prescindere dalla reale collocazione a conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione *“sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.”*¹³³.

Dal dato letterale della norma sembra potersi trarre una presunzione legale relativa a favore dell'Amministrazione finanziaria che può disconoscere ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche di valore imputati nel conto economico se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salvo la facoltà del concessa al contribuente di dimostrare la giustificazione economica dei componenti contestati.

¹³³ La previsione è la diretta conseguenza del principio di derivazione ai fini Irap.

L'interpretazione testé fornita è stata di fatto confermata dalla Circolare 12/E/08.

L'Agenzia delle Entrate, nel documento di prassi afferma come la coerenza dei comportamenti contabili tenuti è dimostrabile dal contribuente per mezzo, ad esempio, delle indicazioni fornite in nota integrativa o del confronto con bilanci precedenti, prove che comunque non sono preclusive a priori dell'attività accertativa dell'Agenzia delle entrate.

Sul tema è intervenuta anche Assonime con la Circolare n.22/08, secondo cui il potere di disconoscimento delle scelte contabili adottate dall'impresa, sussiste nella misura in cui non sia fornita prova contraria da parte del contribuente e laddove l'impostazione adottata nella predisposizione del bilancio non sia coerente con i comportamenti precedenti. Quando tali situazioni sono confermate, spetta all'Ufficio dimostrare che le giustificazioni avanzate non sono idonee o sufficienti.

Si potrebbe quindi affermare che il potere concesso all'Amministrazione è limitato ai soli casi in cui vi sia un ingiustificato cambiamento dei criteri di valutazione adottati in via sistematica negli esercizi precedenti.

Il tema della sindacabilità delle scelte contabili adottate dalle imprese nella classificazione dei beni è particolarmente sentita riguardo gli immobili atteso che una diversa classificazione di tali poste di bilancio può influenzare non poco le regole fiscali. Abbiamo visto, infatti, come il fabbricato possa essere alternativamente classificato tra le immobilizzazioni o i beni merce, in ragione alla diversa finalità dell'investimento e concorrere, quindi, alla determinazione del reddito con regole differenti. Il problema specifico investe principalmente le società immobiliari (ma non solo) con particolare riferimento alla distinzione tra immobili patrimonio e immobili merce e alla loro corretta indicazione in bilancio.

In questa sede ricordiamo come ai sensi di quanto disposto dall'Oic n.16, la durevolezza di un investimento non è intrinseca allo stesso bene ma deriva dalle decisioni degli amministratori.

Inoltre, la destinazione economica dei beni varia in funzione del settore economico in cui opera la società.

Abbiamo anche visto che è ammesso il cambio di destinazione degli immobili, soprattutto in questa fase economica in cui le imprese potrebbero aver bisogno di liquidità e quindi determinati immobili un tempo considerati quali investimenti duraturi vengono messi sul mercato.

Per alcuni beni la riclassificazione potrebbe non essere agevole, ad esempio per gli immobili merce concessi in locazione. Nello specifico, la domanda cui bisognerebbe rispondere è se detti immobili, una volta che sono stati

concessi in locazione, nella realtà non rappresentino investimenti duraturi a cui applicare la disciplina di cui all'art.90 del Tuir.

Alla luce della prassi di nostra conoscenza, sembra potersi affermare che un elemento rilevante per stabilire se gli immobili merce interessati da un contratto di locazione possano mantenere la loro qualifica, consiste nella durata della locazione¹³⁴. In altri termini, la locazione degli immobili merce non ne modifica la destinazione commerciale a condizione che la locazione stessa sia solamente temporanea.

Ma a questo punto sorge spontaneo domandarsi quand'è che una locazione è temporanea.

Una prima soluzione potrebbe essere quella di considerare come tali quelli con una durata massima non superiore all'anno solare.

Alternativa è quella, rifacendosi alla disciplina in materia Ici, di prendere come riferimento temporale il triennio concesso dall'ormai soppresso art.8, D.Lgs. n.504/92 per poter godere della riduzione dell'aliquota Ici eventualmente prevista dal Comune a favore degli immobili invenduti da parte delle immobiliari.

Come spesso accade, in assenza di una disposizione o di una prassi tranciante sul punto, in maniera salomonica non resta che affermare come la temporaneità va valutata caso per caso.

Caso frequente di riclassificazione contestata è quello relativo alle società di comodo. La verificare dello *status* di non operatività presuppone l'applicazione del *test* di operatività. L'individuazione dei beni e delle immobilizzazioni rilevanti ai fini del *test* va effettuata con riferimento a tre comparti: "*Titoli e assimilati*", "*Immobil*", "*Altre immobilizzazioni*", comparti per i quali è necessario che i valori vengano assunti secondo i corretti principi di bilancio. È chiaro che ai fini del superamento del citato *test* l'eventuale riclassificazione di alcuni valori, quali gli immobili, tra le immobilizzazioni piuttosto che tra le rimanenze possa portare a risultati completamente diversi.

È dunque indispensabile al fine di non porre in essere operazioni contestabili in sede di verifica che i beni vengano correttamente indicati in bilancio. L'Agenzia delle entrate sulla specifica questione ha infatti precisato che "*Gli immobili iscritti in magazzino (c.d. immobili merce), non essendo compresi tra gli asset indicati nel primo comma dell'articolo 30, non rientrano nel test di operatività, ovviamente a condizione che la classificazione tra gli immobili merce sia improntata a corretti principi contabili*"¹³⁵.

¹³⁴ Risoluzione prot. 9/1730/82 e n.152/E/04.

¹³⁵ Risoluzione n.25/E/07.

6. Lo scorporo delle aree

6.1 La normativa di riferimento

Art.36, co.7, 7-bis e 8 D.L. n.223/06

Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso. Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni.

Le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria

Le norme di cui ai precedenti commi 7 e 7-bis si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto anche per le quote di ammortamento e i canoni di leasing relativi ai fabbricati acquistati o acquisiti a partire da periodi d'imposta precedenti. In tal caso, ai fini della individuazione del maggior valore indicato al comma 7, si tiene conto del valore delle aree esposto nell'ultimo bilancio approvato prima della entrata in vigore della presente disposizione e del valore risultante applicando le percentuali di cui al comma 7 al costo complessivo del fabbricato, risultante dal medesimo bilancio, assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate. Per ciascun fabbricato il residuo valore ammortizzabile è pari alla quota di costo riferibile allo stesso al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti calcolate sul costo complessivo

L'articolo 36 D.L. n.223/06 (c.d. decreto Visco-Bersani), ha introdotto importanti novità nell'ambito delle modalità di determinazione della quota di ammortamento degli immobili da far concorrere alla formazione del risultato fiscale dell'esercizio.

L'intervento del legislatore ha rappresentato una novità di assoluto rilievo sebbene, bisogna evidenziarlo, gli stessi principi contabili nazionali ed internazionali lo prevedessero.

Il Principio contabile n.16 afferma che “*nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell'ammortamento sulla base di stime*”, per poi proseguire affermando come “*in quei casi, invece, in cui il terreno ha un valore in quanto vi insiste un fabbricato, se lo stesso viene meno, il costo di bonifica può azzerare verosimilmente quello del terreno,*

con la conseguenza che anch'esso va ammortizzato". Al contrario lo Ias n.16 è categorico nel disporre che "I terreni e gli edifici sono beni separabili e contabilizzati separatamente, anche quando vengono acquistati congiuntamente. Con qualche eccezione, come cave e siti utilizzati per discariche, i terreni hanno una vita utile illimitata, e quindi non vengono ammortizzati. Gli edifici hanno una vita utile limitata e perciò sono attività ammortizzabili. Un incremento nel valore del terreno sul quale un edificio è costruito non influisce sulla determinazione del valore ammortizzabile del fabbricato. Se il costo del terreno include i costi di smantellamento, rimozione e ripristino, la parte relativa al ripristino del terreno è ammortizzata durante il periodo in cui si ottengono i benefici derivanti dal sostenere tali costi. In alcuni casi, il terreno stesso può avere una vita utile limitata, nel qual caso questo è ammortizzato in modo da riflettere i benefici che ne derivano".

6.2 L'ambito di applicazione

L'ambito soggettivo

La norma si applica a tutti i soggetti che producono reddito di impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato sia esso quello ordinario o semplificato ed a prescindere dall'utilizzo, o meno, dei principi contabili nazionali ed internazionali¹³⁶.

Tale fatto ci permette di segnalare come sia ormai definitivamente accettato che quanto sostenuto dalla relazione di accompagnamento ovvero che l'innovazione trovava quale motivo quello di uniformare disciplina civilistica – contabile e fiscale non corrisponda a verità. Purtroppo è invece evidente come, la norma introdotta comporti quasi necessariamente la creazione di una nuova ipotesi di doppio binario.

L'ambito oggettivo

Il legislatore si è limitato a richiamare i "fabbricati strumentali" che, stante i soggetti cui si applica la norma, saranno quelli come definiti ai fini del reddito di impresa.

L'Agenzia delle entrate aveva offerto sul tema una prima traccia interpretativa che tuttavia è stato necessario integrare con un successivo documento di prassi.

Infatti, con la Circolare n.28/E/06 era stato originariamente precisato come *"rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione della disposizione i*

¹³⁶ Con l'occasione ricordiamo come l'art.7 D.L. n.70/11 (c.d. *Decreto sviluppo*) convertito con L. n.106/11 pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n.160 del 12 luglio 2011, abbia modificato i parametri necessari per potere fruire della contabilità semplificata.

*fabbricati strumentali per destinazione e per natura ai sensi dell'art.43, commi 1 e 2 del Tuir*¹³⁷.

In seguito, l'Agenzia delle entrate è ritornata sull'argomento con la Circolare n.1/E/07 con cui ha precisato come la disciplina si renda applicabile agli immobili situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto edilizio urbano e a quelli che seppur situati al di fuori dello Stato che, tuttavia presentano caratteristiche simili. Inoltre, a corollario della precisazione riportata è stato anche affermato che vi rientrano anche gli *“impianti e i macchinari infissi al suolo nel caso in cui questi realizzino una struttura che nel suo complesso costituisca una unità immobiliare iscrivibile nel catasto urbano”*. Nel caso in cui gli impianti e i macchinari risultino iscritti al suolo ma non iscrivibili in catasto, si avrà comunque l'indeducibilità della quota di ammortamento riferibile al terreno, con l'unica differenza che in questo caso la stessa verrà determinata con i criteri ordinari¹³⁸.

Ma, la Circolare ha offerto ulteriori chiarimenti, ed in particolare in tema di immobili cielo-terra. La relazione di accompagnamento al *“decreto Visco-Bersani”* lasciava intendere che le novità introdotte avessero lo scopo di allineare la normativa fiscale con i principi contabili siano essi nazionali o internazionali. Lo Ias n.16 prevede l'obbligo separata indicazione del valore del terreno, che non deve essere ammortizzato, da quello del fabbricato che vi insiste sopra limitatamente agli immobili cielo-terra. Da qui nascevano le perplessità in merito al corretto trattamento di tutti quegli immobili, a partire ad esempio dal semplice appartamento, che non possono essere ricondotti nella categoria individuata dallo Ias n.16. Sul punto l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di precisare come *“le disposizioni si applicano anche alle singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato ossia anche per gli immobili che non possono essere definiti cielo-terra” per i quali i principi contabili internazionali non richiedono la separata indicazione in bilancio del valore del terreno. Si definiscono immobili “cielo-terra” quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale*¹³⁹.

¹³⁷ In dottrina è stato evidenziato come da siffatta precisazione ministeriale se ne deduce che rientrano nella previsione normativa *“anche gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 2 dell'art.43, e cioè i fabbricati concessi in uso ai dipendenti”* A. Dodero, G. Ferranti, B. Izzo e L. Miele *“Imposta sul reddito delle società”*, Ipsosa, 2008

¹³⁸ In dottrina è stato affermato come *“ora non si vede quali siano i criteri ordinari. A nostro avviso non esistono criteri ordinari al di fuori di quelli di cui al comma 7, 7bis e 8 dell'art.36 del D.L. 223/2006 e pertanto lo scorporo delle aree ai fini fiscali o è (e deve) essere effettuato ai sensi delle novità introdotte dal D.L. 223 o non è (ne deve) essere effettuato in alcun modo alternativo.”* A. Corsini, D. Liburdi, G. Valcarengi e N. Villa *“Fiscalità degli immobili in regime d'impresa”*, Euroconference, 2008

¹³⁹ Critico nei confronti di questa impostazione G. Gavelli *“Effetti distorti sulle “porzioni”* in *“Il sole 24 ore”* 29.1.2007

6.3 I fabbricati industriali

Dalla semplice lettura della norma si evince immediatamente come sia di fondamentale importanza la corretta individuazione della tipologia di immobile sul quale bisogna effettuare lo scorporo dell'area sottostante.

Infatti, come si vedrà analizzando le differenti modalità di calcolo del valore dell'area, risulterà decisivo individuare i cosiddetti immobili industriali per i quali la percentuale da applicare ai fini dello scorporo forfettario sale dal 20% "ordinario" al 30%.

In sincerità, il dato normativo non è di aiuto ai fini di un inquadramento sistematico, in quanto il legislatore si è limitato ad affermare come *"Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni"*.

A dirimere alcuni dubbi interpretativi è intervenuta la già richiamata Circolare n.1/E/07.

In particolare, l'Agenzia delle entrate, con il documento di prassi richiamato ha precisato:

1. fabbricati con uso promiscuo: gli immobili al cui interno si svolge sia un'attività di produzione o trasformazione di beni che un'attività diverse da questa (ad esempio attività commerciale o di stoccaggio) sono industriali se gli spazi, espressi in metri quadri, utilizzati per l'attività di produzione o trasformazione siano prevalenti rispetto a quelli destinati ad altra attività. In punto di prevalenza, l'Agenzia delle entrate, con la successiva Risoluzione n.387/07 ha avuto modo di precisare come bisogna utilizzare dei criteri che evidenzino in maniera oggettiva i metri quadri utilizzati per lo svolgimento delle differenti attività. Nel caso di specie, l'Agenzia ha condiviso il criterio proposto dal contribuente che si basava nel determinare le area adibite alle diverse attività in funzione del personale impiegato.

Esempio 1

Fabbricato: mq complessivi 100

Mq destinati alla produzione e trasformazione: 51

L'immobile è strumentale

Fabbricato: mq complessivi 100

Mq destinati alla produzione e trasformazione: 49

L'immobile non è strumentale

2. momento di verifica del concreto utilizzo: in questo caso l'Agenzia ha individuato 2 differenti fattispecie:

- fabbricati acquisiti o costruiti dopo l'entrata in vigore della norma, l'utilizzo rilevante ai fini della classificazione del fabbricato tra quelli industriali o meno, deve essere verificato

con riferimento al periodo di imposta in cui il bene è entrato in funzione;

- per i fabbricati già posseduti rileva l'utilizzo del bene nel periodo di imposta precedente a quello in corso al 4 luglio 2006.

Esempio 2

Immobile acquistato nel 2003.
 Utilizzato nel 2005 come industriale
 Utilizzato nel 2006 come non industriale
 Qualificazione 2006: industriale

Esempio 3

Immobile acquistato nel 2003.
 Utilizzato nel 2005 come non industriale
 Utilizzato nel 2006 come non industriale
 Qualificazione 2006: non industriale

3. variazione di destinazione: la qualificazione del fabbricato non può essere successivamente modificata nel caso di un suo diverso utilizzo, nemmeno in seguito a una variazione catastale della destinazione d'uso.
4. immobili dati in locazione, anche finanziaria, o in comodato: ai fini della determinazione del valore ammortizzabile, il proprietario dell'immobile dovrà tener conto del concreto utilizzo dell'immobile da parte dell'utilizzatore. In altri termini, la percentuale di scorporo varia in funzione dell'effettiva destinazione del bene utilizzato. L'interpretazione va in controtendenza rispetto a quanto affermato in precedenza dalla stessa Agenzia in tema di ammortamento.

La soluzione prospettata appare in contrasto con quanto sostenuto in passato da parte dell'Amministrazione finanziaria in materia di ammortamenti. Infatti, con la Risoluzione n.56/E/04 l'Agenzia ha sostenuto che, ai fini della individuazione del coefficiente di ammortamento da utilizzare nel caso di immobili concessi in locazione, si deve sempre avere riguardo al coefficiente tabellare previsto per il settore di attività del proprietario del bene senza alcuna rilevanza per il settore di attività dell'utilizzatore¹⁴⁰. Un parziale *revirement* da un lato, ma conferma dell'impostazione riportata dall'altro, si è avuto con la recente Risoluzione n.133/E/10 con cui dapprima ha confermato la

¹⁴⁰ L'Agenzia delle entrate con la Circolare n.11/E/07, p.to 9.6. ha ulteriormente precisato come la particolare destinazione del fabbricato locato non muti nemmeno in casi di variazione d'uso a seguito di cessata locazione e subentro di un nuovo conduttore.

regola generale in base alla quale “*Ai fini della corretta determinazione dei coefficienti di ammortamento applicabili, occorre far riferimento in linea di principio all’attività esercitata dal locatore o comodante e non al settore di attività in cui il locatario/comodatario utilizza il bene (crf. Risoluzione del 05/01/1081 n.9/2320 e indirettamente Ris. del n.56/E/04, Circolare n.10/E/06, Cassazione sentenza n.13506/09)*”. In seguito ha derogato parzialmente a questo principio affermando che “*la regola generale appena descritta deve essere derogata nel caso delle imprese che operano nel settore del noleggio per le quali l’applicazione del coefficiente previsto per il gruppo residuale “Altre attività non precedentemente specificate” dal D.M. 31 dicembre 1988 non riflette l’effettivo deperimento del bene. In questa ipotesi, a parere della scrivente il coefficiente di ammortamento deve essere ricercato nel gruppo di attività dell’utilizzatore in modo da dare una rappresentazione più realistica del deterioramento fisico dei beni*”.

Esempio 4

Immobile D1 concesso in locazione ad una impresa che lo utilizza per scopi non industriali.

Qualificazione ai fini dello scorporo (che deve essere applicato dal proprietario): immobile non industriale

6.4 Gli immobili in proprietà

In caso di fabbricato in proprietà si hanno 2 possibili situazioni:

1. immobili acquisiti a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4.7.2006: il valore da attribuire all’area sarà pari al maggiore tra i due seguenti parametri:
 - a. valore contabile dell’area esposto nel bilancio relativo all’esercizio di acquisto;
 - b. valore forfetario dell’area ottenuto applicando i coefficienti forfetari del 20 o 30% al costo complessivo dell’immobile, comprensivo di quello dell’area.

In dottrina è stato evidenziato come la scelta del raffronto tra eventuale costo iscritto separatamente e valore determinato forfettariamente ha consentito, da un lato di andare incontro ai soggetti non *las adopter* per i quali è stato evitato di dover individuare analiticamente il valore dell’area e dall’altro di eliminare possibili controversie valutative tra Amministrazione e contribuente dovute all’aleatorietà delle stime valutative¹⁴¹.

Il richiamo al valore dell’area esposto in contabilità è da riferirsi alle casistiche in cui, in ossequio alle previsioni degli organismi contabili, il

¹⁴¹ A. Dodero, G. Ferranti, B. Izzo e L. Miele, *op. cit.*

contribuente abbia provveduto a separare l'unitario valore nelle due componenti "base"; ciò in virtù del fatto che i principi contabili prevedono che, poiché l'area non perde di valore nel tempo, il suo costo non deve essere assoggettato al procedimento di ammortamento.

Contabilizzazione	Valore terreno
un solo valore comprensivo di area e immobile	il valore del terreno è sempre pari al 20% o 30% del complessivo
iscrizione separata per area e immobile	il terreno è pari al maggiore tra quello iscritto in bilancio e il 20% o 30% del valore complessivo

2. immobili acquistati in periodi di imposta precedenti: il confronto tra i due parametri sopra individuati deve effettuarsi in riferimento ai valori risultanti dall'ultimo bilancio approvato prima del 4 luglio 2006

L'acquisto separato del terreno

In ipotesi di acquisto del terreno autonomamente, senza alcuna distinzione tra fabbricati acquistati prima o dopo la data del 4 luglio 2006, la presenza di un dato specifico e reale consente di abbandonare qualsiasi meccanismo forfetario. Il costo del terreno rappresenta la quota non ammortizzabile, mentre acquisiscono rilevanza fiscale i costi di costruzione dell'edificio.

L'Agenzia delle entrate con la Circolare n.1/E/07 ha precisato che non integra la fattispecie il caso di acquisto di un immobile con indicazione separata in sede di rogito notarile dei corrispettivi tra terreno e fabbricato sovrastante.

Con la stessa Circolare è stato precisato che il principio si rende applicabile anche agli acquisti effettuati nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 4 luglio 2006.

Esempio

Acquisto dell'area per €20.000 nel 2003
 Costo costruzione €400.000
 Valore dell'area da scorporare perché neutro fiscalmente €20.000

Contabilizzazione	Valore terreno	Natura immobile
iscrizione di un unico valore	costo sostenuto	Ininfluyente
iscrizione di valori separati	costo sostenuto	Ininfluyente

Il terreno con fabbricato da demolire

Ulteriore fattispecie particolare è l'acquisto di un'area su cui insisteva già un manufatto. Il fabbricato è destinato alla demolizione per costruire un nuovo bene. La Circolare n.1/E/07 ha parificato all'acquisto autonomo dell'area anche l'ipotesi di fabbricati edificati su un'area già utilizzata per la costruzione o che risulta libera a seguito della demolizione del fabbricato che la occupava. Il costo di acquisto si considera riferito all'area e non al manufatto prossimo alla demolizione. Nella Circolare sono presenti due esempi pratici:

Esempio 1

Acquisto di un *unicum* (terreno + fabbricato strumentale) per €100.000. Il valore dell'area ed il valore del fabbricato saranno determinati applicando i criteri di cui al co.7 e quindi si otterrà ad esempio: terreno $100.000 \times 30\% = 30.000$, fabbricato €70.000.

Il costo residuo del fabbricato demolito (€70.000) è ammesso in deduzione ai sensi dell'art.102, co.4 Tuir.

Le spese di bonifica ad esempio pari a €7.500 relative alla demolizione sono da imputare al terreno e pertanto non danno luogo ad ammortamenti deducibili.

Il valore del terreno complessivo sarà pari a €37.500.

Il costo di costruzione sarà ammortizzabile.

Esempio 2

Acquisto di un *unicum* (terreno + rudere) per €100.000.

Il costo d'acquisto deve essere interamente imputato al terreno e non al rudere.

Il valore dell'area sarà pari a €100.000.

Nessuna rilevanza fiscale per gli eventuali valori incrementativi capitalizzati sul costo dei fabbricati cui si riferiscono (ad esempio le *c.d. spese di miglioria*).

In sede di confronto tra i due parametri, si deve decrementare il valore complessivo delle stesse, prima di operare il calcolo della quota percentuale forfetaria.

L'Agenzia svolge ha distinto due ipotesi:

- se gli incrementi riguardano un fabbricato che non è ancora bene strumentale (in quanto non entrato in funzione), pur essendo fabbricato significativo ai sensi dell'art.2645-*bis* c.c., gli stessi costi non possono essere decurtati per determinare la base su cui applicare le percentuali forfetarie;
- se gli incrementi, invece, riguardano un bene già entrato in funzione, gli stessi possono essere dedotti dalla base di calcolo; sul

punto, pertanto, appare singolare la successiva affermazione in cui si legittima la deduzione degli oneri di urbanizzazione che, solitamente, sono sostenuti in un momento anteriore rispetto a quello di entrata in funzione del bene¹⁴².

Del tutto similari agli incrementi per migliorie sono i maggiori valori iscritti sui fabbricati a seguito di operazioni di rivalutazione o di imputazione del disavanzo da fusione; anche gli stessi, pertanto, andranno a diminuire la base di calcolo su cui applicare le percentuali.

Gli immobili edificati su suolo in diritto di superficie

Altra ipotesi particolare è quella concernente la presenza di un diritto di superficie. L'Agenzia delle entrate ha indagato la fattispecie con 2 risoluzioni, la n.157/E/07 e la n.192/E/07.

La soluzione offerta è, una volta tanto, positiva per i contribuenti.

Le risoluzioni, infatti, hanno sostenuto che nel caso di acquisto del diritto di superficie il costo sostenuto è per intero deducibile dall'acquirente con l'unica eccezione nel caso in cui lo stesso sia stato acquistato a tempo indeterminato.

Il diritto di superficie costituisce un'eccezione al principio di accessione¹⁴³.

Infatti il legislatore, prendendo atto dell'inscindibilità tra terreno e fabbricato che divengono una cosa sola, ha adottato il principio in base al quale la proprietà della cosa principale (il terreno) fa acquistare automaticamente anche la proprietà del bene accessorio (il fabbricato).

Il legislatore ha, però, previsto delle norme di carattere specifico, che possono modificare la portata del principio generale di cui sopra. Le parti possono, infatti, stabilire diversamente e prevedere che proprietà del suolo e proprietà del fabbricato siano separabili (art.952 c.c.)¹⁴⁴.

La proprietà viene quindi scissa e vi saranno 2 soggetti titolari di diritti sull'area interessata:

- il proprietario del suolo, che perde la possibilità di sfruttamento dello stesso in senso verticale (sottostante e/o soprastante);
- il superficiario che acquista il diritto di costruire sopra o sotto il suolo.

In caso di diritto di superficie a tempo determinato, alla scadenza il proprietario del suolo acquista automaticamente anche la proprietà della costruzione sovrastante (o sottostante).

¹⁴² Sul punto vedasi anche Risoluzione n.434/E/08.

¹⁴³ Art.934 c.c. "Qualunque piantagione, costruzione od opera esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario di questo, salvo quanto è disposto dagli articoli 935, 936, 937 e 938 e salvo che risulti diversamente dal titolo".

¹⁴⁴ Art.952 c.c. "Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al disopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà.

Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo".

Al contrario, la possibilità di costituire un diritto di superficie di carattere perpetuo differenzia tale istituto da altri per certi versi assimilabili, quali il diritto di usufrutto o di abitazione, che presentano inderogabilmente una durata predefinita.

Come detto, l'Agenzia delle entrate ha affrontato il tema e, bisogna dirlo, ha assunto una posizione che risulta indifferente rispetto al comportamento contabile almeno con riguardo al riconoscimento della deducibilità o meno di quanto pagato.

Il trattamento contabile utilizzato influisce, al contrario, in punto di metodo di deduzione o, meglio ancora, tempistica.

Infatti, sotto l'aspetto contabile bisogna, in prima battuta, differenziare a seconda che il diritto di superficie venga pagato:

- rate periodiche: i corrispettivi pagati concorrono alla formazione del reddito come costi della produzione, maturando per competenza. Nel CE troveranno allocazione nella voce B 8) "*Costi per godimento di beni di terzi*";
- versamento una tantum: le alternative concesse sono 2:
 1. iscrizione nello SP, voce B.II. 1) "*Terreni e fabbricati*" capitalizzato nel costo sostenuto per la realizzazione del fabbricato ed ammortizzato omogeneamente al fabbricato. In questo caso il diritto di superficie è trattato quale onere accessorio del bene principale (l'immobile) e la sua capitalizzazione deriva dalla previsione legislativa di cui all'art.2426 c.c.;
 2. iscrizione nello SP, voce B.II. 7) "*Immobilizzazioni immateriali*" ed ammortizzato per la durata della concessione del diritto di superficie. In questo caso il diritto di superficie è trattato quale onere di utilità pluriennale ed è prevista la possibilità di recuperare in futuro la spesa sostenuta.

Da un punto di vista fiscale, alla luce delle due risoluzioni richiamate in premessa, non vi sono conseguenze in merito alla deducibilità del costo sostenuto.

Ciò che rileva è solamente la durata della concessione, infatti, si avrà:

- diritto di superficie a tempo determinato: il diritto di superficie costituisce un costo per il superficiario che concorre al risultato di esercizio ed è fiscalmente deducibile. La deducibilità ricorre indipendentemente dal comportamento contabile tenuto. Infatti in caso di rate periodiche, i corrispettivi pagati costituiscono componenti negativi di reddito deducibili in base al principio generale di competenza (fiscale) dettato dall'art.109 Tuir.

In caso di pagamento *una tantum*, come detto le ipotesi sono 2:

- iscrizione tra le “*Immobilizzazioni immateriali*” la deducibilità soggiace alle regole di cui all’art.103, co.2 Tuir e quindi in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge;
- iscrizione, quale onere accessorio, tra le “*Immobilizzazioni materiali*” nella voce B.II. 1) “*Terreni e fabbricati*”, unitamente al costo sostenuto per la realizzazione del fabbricato cui si riferisce, il costo complessivo è dedotto fiscalmente, a partire dall’esercizio di effettiva entrata in funzione del fabbricato, in ottemperanza a quanto previsto all’art.102 Tuir.
- diritto di superficie a tempo indeterminato: in questo caso si rende applicabile la previsione di cui all’art.36, co.7 e seguenti D.L. n.223/06 con conseguente indeducibilità del costo sostenuto. L’acquisto del diritto di superficie a tempo indeterminato è sostanzialmente assimilabile all’acquisto in proprietà del terreno.

Caso	Modalità di pagamento	Trattamento contabile	Riconoscimento del costo in bilancio	Trattamento fiscale
Acquisto diritto di superficie per un tempo determinato	Canoni periodici	Imputazione tra i costi della produzione del canone (voce B8 del conto economico)	Costo dell'esercizio: costo per il godimento di beni di terzi, rilevato per competenza	Deducibilità <i>ex art.109 del Tuir</i>
Acquisto diritto di superficie per un tempo determinato	Pagamento in unica soluzione	Iscrizione tra le immobilizzazioni materiali	Ammortamento	Deducibilità <i>ex art.102 del Tuir</i>
		Iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali	Ammortamento	Deducibilità <i>ex art.103 del Tuir</i>
Acquisto diritto di superficie per un tempo indeterminato		Iscrizione tra le immobilizzazioni materiali (se da considerare accessorio al fabbricato)	Ammortamento	Si applica l'art.36, co.7 seguenti D.L. n.223/06
Acquisto diritto di superficie per un tempo indeterminato		Iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali (se da non considerare accessorio al fabbricato)	Ammortamento	Si applica l'art.36, co.7 seguenti D.L. n.223/06

6.5 Le quote ammortamento antecedenti la “Visco-Bersani”

Ai sensi dell'ultimo periodo dell'art.36, co.8 D.L. n.223/06, nel caso di immobili acquistati prima del periodo d'imposta di prima applicazione della norma, “*il residuo valore ammortizzabile è pari alla quota di costo riferibile allo stesso al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti calcolate sul costo complessivo*”.

L'Agenzia delle entrate, con la richiamata Circolare n.1/E/07 aveva sin da subito affermato che la norma era da interpretarsi nel senso che gli ammortamenti pregressi dedotti dovevano essere imputati prioritariamente al fabbricato.

Le casistiche riscontrabili nella realtà operativa e le connesse soluzioni percorribili erano:

- valore del fondo pari al valore del fabbricato: nessun deduzione fiscale per ammortamento era più possibile;
- valore del fondo alimentato nel passato inferiore alla quota parte del valore imputata al fabbricato: la deduzione di quote di ammortamento era possibile solo per la parte residua (quota parte costo del fabbricato – totale fondo ammortamento pregresso);
- valore fiscale del fondo ammortamento era superiore al costo fiscale imputato al solo fabbricato: non si generava alcuna sopravvenienza attiva imponibile bensì un azzeramento del valore fiscale del fabbricato e l'imputazione della eccedenza del fondo di ammortamento non assorbiva a riduzione del valore fiscale dell'area. La quota di fondo eccedente il nuovo valore del singolo fabbricato avrebbe in tal caso inciso, diminuendolo, sul costo fiscale dell'area rilevante per la determinazione di una eventuale plusvalenza o minusvalenza da cessione.

Esempio

Valore complessivo dell'immobile non industriale (terreno + fabbricato): €100.000

Valore fiscale del fabbricato: €80.000 (dato dal valore complessivo meno la quota forfetaria del 20%)

Ammortamenti già dedotti: €80.000

La conseguenza era che nessun costo sembrava più deducibile per l'impresa.

Il legislatore aveva cercato di porre rimedio alla situazione creatasi con l'art.1 D.L. n.118/07 entrato in vigore il 4 agosto 2007, norma di interpretazione autentica della disposizione in commento che doveva interpretarsi “*nel senso che per ciascun immobile strumentale le quote di ammortamento dedotte nei periodi di imposta precedenti al periodo di*

imposta in corso al 4 luglio 2006 calcolate sul costo complessivo sono riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato".

L'effetto era il recupero di deducibilità di quote di ammortamento. Purtroppo il D.L. n.118/07 non è stato convertito in legge nel termine dei 60 giorni previsti dall'art.77 Costituzione. Tuttavia, la breve vita del D.L. ha permesso l'utilizzo della previsione normativa in sede di versamento per abbattere le imposte dovute o in sede di presentazione di modello unico al fine di recuperare deducibilità, abbattere il reddito imponibile e far emergere un credito da quadro RX considerando che il pagamento era (presumibilmente) avvenuto non considerando la norma più favorevole.

Il legislatore, probabilmente conscio della problematica, è nuovamente intervenuto, questa volta in maniera definitiva, con l'art.1, co.81 L. n.244/2007 (c.d. *Finanziaria per il 2008*) risolvendo definitivamente la questione con una norma di interpretazione autentica.

Art.1, co.81 L. n.244/07

La disposizione contenuta nel terzo periodo del comma 8 dell'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n.223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n.248, e successive modificazioni, si interpreta nel senso che per ciascun immobile strumentale le quote di dedotte nei periodi di imposta precedenti al periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006 calcolate sul costo complessivo sono riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato.

Il legislatore, da un lato ha risolto, in via definitiva, le problematiche scaturenti dal "decreto Visco-Bersani", ma dall'altro ha creato problematiche derivanti dalla conformità o meno del comportamento tenuto in sede di calcolo delle imposte e di dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2006 rispetto alla norma di interpretazione autentica. Riprendendo l'esempio prima offerto riproponiamo la stessa situazione ma questa volta applicata in forza della nuova interpretazione offerta dalla legge finanziaria.

Esempio

<p>Valore complessivo dell'immobile non industriale (terreno + fabbricato): €100.000</p> <p>Valore fiscale del fabbricato: €80.000 (dato dal valore complessivo meno la quota forfetaria del 20%)</p> <p>Ammortamenti già dedotti: €80.000</p> <p>Quote ammortamento già dedotte da riferire al fabbricato: $80.000 \times 80\% = 64.000$</p> <p>Costo residuo ammortizzabile: $80.000 - 64.000 = 16.000$</p>

I possibili comportamenti tenuti da parte dei contribuenti possono essere stati:

Ipotesi 1	<p>il contribuente ha considerato un costo residuo ammortizzabile pari a 16.000 su cui ha calcolato e dedotto parzialmente la quota di ammortamento imputata a conto economico per il 2006.</p> <p>Il calcolo delle imposte correnti dell'anno sarà stato corretto ed in sede di versamento delle imposte e di redazione di Unico non avrà fatto che dare evidenza al comportamento già tenuto.</p>
Ipotesi 2	<p>il contribuente ha iscritto in bilancio un carico fiscale maggiore rispetto a quello realmente dovuto anche se corrispondente a quanto versato.</p> <p>In sede di Unico hanno considerato la norma di interpretazione autentica e fatto emergere le maggiori imposte versate quale credito verso l'erario.</p>
Ipotesi 3	<p>il contribuente non ha mai considerato la norma di interpretazione autentica.</p> <p>Unica possibilità per non perdere definitivamente la deducibilità dell'ammortamento era la dichiarazione rettificativa a favore del contribuente per recuperare le maggior imposte versate e dichiarate.</p> <p>Non era possibile recuperare la deducibilità non goduta tramite una ripresa in diminuzione da inserire in Unico 2008, poiché, in assenza di una previsione specifica tale comportamento porterebbe a ritenere deducibile un componente negativo in un periodo non di competenza.</p> <p>La tesi è stata confermata dall'Agenzia delle entrate nella teleconferenza organizzata da Italia Oggi del 24 maggio 2008.</p>

6.6 I riflessi sulle spese di manutenzione

La novella introdotta dal legislatore non impatta esclusivamente in tema di quote di ammortamento deducibili, infatti, ha dei riflessi anche per quanto riguarda:

1. deducibilità delle spese di manutenzione;
2. test di operatività per le società di comodo.

Come già detto, gli immobili strumentali partecipano alla formazione del reddito di esercizio, anche tramite le spese di manutenzione che su di esso debbono essere eseguite.

La disciplina relativa alla deducibilità dal reddito di impresa delle spese relative alla manutenzione è contenuta nell'art.102, co.6 Tuir, che ha subito alcune modifiche a mezzo dell'art.3, co.16-*quater* del D.L. n.16/12, con decorrenza dal 29 aprile 2012.

Art.102, co.6 Tuir

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento D.L. costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per le imprese di nuova costruzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio; per i beni ceduti, nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi...Resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato.

Ai sensi dell'art.102, co.6 richiamato, le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione se non sono state capitalizzate nel costo dei beni cui si riferiscono, sono deducibili:

- nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili;
- nel limite del 5% di detto costo alla fine del primo esercizio per le imprese di nuova costituzione.

In entrambi i casi, l'eventuale eccedenza è deducibile per quote costanti nei 5 esercizi successivi.

La deducibilità, fino al 29 aprile 2012, doveva essere rapportata, sia in caso di cessione che di acquisto di beni all'interno del periodo d'imposta, al periodo di possesso sulla base del costo di acquisizione e ciò con validità anche per i beni costruiti o fatti costruire durante l'esercizio.

Come anticipato, il D.L. n.16/12 ha abrogato l'inciso "*per i beni ceduti, nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione.*",

con la conseguenza che tale parametrizzazione non si rende più necessaria, semplificando di fatto il calcolo.

Non soggiacciono al limite percentuale individuato all'art.102, co.6 Tuir le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione e restauro delle cose vincolate ai sensi della L. n.1089/39 e del DPR n.1409/63, per le quali operano le disposizioni di cui all'art.100, co.2, lett.e) Tuir nonché le spese su beni di terzi¹⁴⁵.

Ebbene, sul punto, l'Agenzia delle entrate, con la più volte richiamata Circolare n.1/E/07, ha testualmente affermato come *“L'indeducibilità del valore delle aree si riflette altresì, riducendone l'ammontare, sul plafond del 5 per cento del valore complessivo dei beni ammortizzabili al quale commisurare l'importo delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione deducibili ai sensi dell'art.102, comma 6, del TUIR”*.

In dottrina è stato sottolineato come, ai fini del calcolo, non rilevi la natura delle spese e quindi se esse siano ordinarie o straordinarie, circostanza che, al contrario, ha la sua rilevanza in sede di contabilizzazione¹⁴⁶.

Il Principio contabile n.16, al paragrafo D.VI), dopo aver classificato i costi di manutenzione come “quelli sostenuti per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali onde garantire la loro vita utile prevista, nonché la capacità e la produttività originarie” suddivide gli stessi in:

- manutenzione ordinaria: rappresentata da spese di natura ricorrente che si sostengono per pulizia, verniciatura, riparazione sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ecc., spese, cioè, che servono a mantenere i cespiti in buono stato di funzionamento. Alla luce della definizione data, tali costi concorreranno alla formazione del risultato d'esercizio in via ordinaria con l'imputazione in base al principio di competenza:
- manutenzione straordinaria: costituita dai costi che comportano un aumento significativo e tangibile di produttività o di vita utile del cespite e, pertanto, tali costi rientrano tra quelli capitalizzabili.

Qualche dubbio interpretativo si poteva porre in merito alla previsione contenuta nell'ultimo periodo del co.6 ed in particolare sulla portata da attribuire all'inciso *“resta ferma”*. Sul punto sono di aiuto le istruzioni ministeriali al modello Unico 2013 SC ove testualmente si legge come *“La disposizione contenuta nell'ultimo periodo del comma 6 dell'art.102 del TUIR, in base alla quale i compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni sono deducibili*

¹⁴⁵ In merito ai costi sostenuti sugli immobili vincolati di interesse storico-artistico si rimanda a quanto verrà detto nel capitolo dedicato agli immobili patrimonio.

¹⁴⁶ M. Leo *“Le imposte sui redditi nel testo unico”*, Giuffrè, 2010

nell'esercizio di competenza, non ha carattere vincolante, nel senso che l'impresa ha facoltà di optare per la deduzione di detti compensi nei limiti e con le modalità di cui alle disposizioni precedenti dello stesso comma. Qualora l'impresa intenda avvalersi del criterio di deduzione di cui al citato ultimo periodo del comma 6, lo stesso criterio va mantenuto per tutti i periodi di imposta compresi nella durata del contratto. In tal caso eventuali spese di manutenzione, riparazione ecc., diverse dai predetti compensi periodici vanno incluse tra le altre spese (e sono quindi deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili), senza tener conto del costo di quelli la cui manutenzione è affidata a terzi.

Esempio

La Rossi Srl detiene 4 immobili strumentali industriali iscritti in bilancio ad un valore, al 1° gennaio 2012, di €3.500.000 comprensivo del valore delle aree.

Nel corso del 2012 ha sostenuto spese di manutenzione ordinaria per €210.000

Valore immobili: 3.500.000

Valore fiscale immobili: 2.450.000

Valore fiscale terreni: 1.050.000

Manutenzioni deducibili: $2.450.000 \times 5\% = 122.500$

Manutenzioni riportabili: 87.500

Ne deriva che si dovrà dare rilevanza alle imposte differite attraverso l'accensione di un fondo imposte differite.

Calcolo fondo imposte Ires: $87.500 \times 27,5\% = 24.062,50$

Calcolo fondo imposte differite Irap: $87.500 \times 3,9\% = 3.412,50$

La scrittura sarà:

Imposte differite (E22 CE)	a	Diversi	24.475,00
		F.do imposte differite Ires (B2 SP)	24.062,50
		F.do imposte differite Irap (B2 SP)	3.412,50

In sede di Unico 2013 si dovrà procedere ad una ripresa per €17.500 e contemporaneamente si dovrà stornare il fondo:

Diversi	a	Imposte differite (E22 CE)	5.495,00
F.do imposte differite Ires (B2 SP)			4.812,50
F.do imposte differite Irap (B2 SP)			682,50

La Rossi Srl procederà così fino al quinto anno in cui vi sarà l'azzeramento del fondo imposte differite.

A semplice completamento delle considerazioni appena svolte in tema di impatto indiretto della “Visco-Bersani” e rimandando ogni considerazione alla relativa sezione, si evidenzia come l'indeducibilità delle quote di ammortamento relative ai terreni non si riflette in sede di applicazione del “*test di operatività*” previsto dal legislatore con l'art.30 L. n.724/94 per cercare di controbattere al fenomeno meglio conosciuti di società “senza impresa” e controbattere alla formazione del “*passive income*”¹⁴⁷.

7. Il leasing immobiliare

7.1 Caratteristiche generali del contratto

Il *leasing*, il cui termine deriva dall'inglese *to lease* (prendere in prestito, affittare) è il contratto con cui una parte (il locatore) concede l'utilizzo dietro corrispettivo di un determinato bene ad un'altra parte (il locatario).

Nella realtà si riscontrano due tipologie di *leasing*:

- **operativo**;
- **finanziario** che a sua volta si bipartisce in:
 - di godimento;
 - traslativo.

Nel settore immobiliare viene utilizzato il *leasing* finanziario caratterizzato dal fatto che il bene non viene prodotto direttamente da chi lo concede in locazione, ma acquistato e in un secondo tempo concesso all'utilizzatore¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Sul tema si rimanda a M. Beghin “*Gli immobili nell'impresa e nelle imposte dirette*” in “*Rassegna tributaria*” n.4/2010.

¹⁴⁸ L'Oic n.1 definisce le operazioni di *leasing* finanziario come quei “*contratti di locazione di beni materiali (mobili e immobili) o immateriali (ad esempio, software), acquistati o fatti costruire dal locatore*”

In altri termini, il *leasing* finanziario traslativo si caratterizza per la volontà delle parti di procedere, al termine del contratto, al passaggio del bene in proprietà all'utilizzatore.

I soggetti coinvolti nell'operazione saranno:

- il fornitore che è il proprietario effettivo dell'immobile;
- la società di *leasing* che mette a disposizione l'immobile;
- l'utilizzatore che rappresenta l'acquirente dell'immobile.

Nel *leasing* immobiliare oggetto del contratto è un bene che, in presenza di un'economia normale, tende ad accrescere il proprio valore nel tempo.

Se il *leasing* ha ad oggetto un immobile da costruire, la prassi ricollega lo stesso ad un contratto di appalto.

Visti gli elevati importi dei *leasing* immobiliari, è la concessione da parte dell'utilizzatore di garanzie contrattuali per prevenire i casi di insolvenza che possono consistere alternativamente in fidejussioni prestate da soggetti terzi o in una lettera di *patronage*.

7.2 La contabilizzazione del *leasing*

In questo paragrafo si analizzerà la corretta contabilizzazione dell'operazione da parte del soggetto utilizzatore dell'immobile. La prassi contabile ha sviluppato nel tempo due differenti tecniche:

1. metodo finanziario con cui si procede all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale del valore del bene acquistato in *leasing*, con contropartita il debito nei confronti della società concedente. Negli esercizi seguenti alla stipulazione del contratto, il valore del bene viene ammortizzato e, con il pagamento dei canoni dovuti contrattualmente, si diminuisce fino ad estinzione il debito verso la società di *leasing*;
2. metodo patrimoniale che prevede l'iscrizione del bene in *leasing* nell'attivo patrimoniale solamente al momento del riscatto, e – quindi – con l'effettiva acquisizione della proprietà da parte dell'utilizzatore. Di contro, i canoni di *leasing* passano per il conto economico e confluiscono nella voce B.8-Costi per il godimento di beni di terzi.

Il metodo finanziario

Il metodo finanziario, pur se accolto a livello internazionale, non è stato ancora recepito dal legislatore italiano¹⁴⁹.

su scelta e indicazione del conduttore che ne assume tutti i rischi e con facoltà di quest'ultimo di divenire proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo di riscatto".

¹⁴⁹ Segnaliamo come con la legge delega per la riforma del diritto societario (la *c.d. riforma Vietti*), ne era stata prevista l'introduzione, tuttavia il principio non è stato integralmente recepito.

La problematica è data dalla mancata proprietà dei beni, circostanza che determina l'impossibilità di una loro evidenziazione degli stessi a livello quali immobilizzazioni materiali, fino a riscatto avvenuto.

Il metodo privilegia la sostanza sulla forma poiché viene ammessa la contabilizzazione senza attendere il riscatto del bene.

Il conduttore dovrà:

- iscrivere il bene nell'attivo di Stato patrimoniale;
- ammortizzare regolarmente il bene;
- quale contropartita rilevare nel passivo il debito verso la società di *leasing* che si ridurrà gradualmente del valore della quota capitale incorporata nei canoni periodici versati alla società di *leasing*;
- a conto economico registrare le quote d'ammortamento e gli oneri finanziari incorporati nei canoni periodici versati alla società di *leasing*.

STATO PATRIMONIALE	
ATTIVO	PASSIVO E NETTO
Immobilie in <i>leasing</i>	Debito vs società <i>leasing</i>
	F.do ammortamento beni in <i>leasing</i>

Le rilevazioni contabili saranno:

- al momento di stipula del contratto viene registrato l'entrata del bene acquisito e l'iscrizione del valore del bene nell'attivo dello stato patrimoniale:

Immobilizzazioni in <i>leasing</i>	a	Debiti v/fornitori beni in <i>leasing</i>
---------------------------------------	---	--

- contemporaneamente è possibile che venga versato un maxicanone iniziale¹⁵⁰.che riduce immediatamente il debito verso la società di *leasing*.

Diversi	a	Banca c/c
Debiti vs fornitori beni in <i>leasing</i>		
Iva a credito		

- al pagamento del canone periodico, bisogna scindere la parte relativa agli interessi passivi da quella del capitale

¹⁵⁰ Assilea ha precisato come tale importo non possa superare il 25% del valore dell'immobile

Diversi	a	Banca c/c
Debiti vs fornitori beni in <i>leasing</i>		
Interessi passivi		
Iva a credito		

- a fine anno si procederà alla rilevazione dell'ammortamento:

ammortamento beni in <i>leasing</i>	a	Fondo ammortamento beni in <i>leasing</i>
--	---	--

- al momento del riscatto si estingue il debito e si verifica il passaggio di proprietà tra il conduttore e la società di *leasing*:

Diversi	a	Debiti vs fornitori beni in <i>leasing</i>
Immobilizzazioni materiali		
Iva a credito		

Il metodo patrimoniale

Con il metodo patrimoniale viene data preminenza agli aspetti formali del contratto di locazione finanziaria poiché l'iscrizione del bene in Stato patrimoniale del conduttore si ha solamente nel momento del passaggio di proprietà.

Nel bilancio del conduttore verranno rilevati solo i canoni dovuti al locatore in base al principio di competenza.

Contabilmente il conduttore dovrà:

- alla stipula del contratto movimentare i conti d'ordine per integrare la quasi assoluta mancanza di informazioni della contabilità primaria. Il valore rilevato è dato dalla somma dei canoni di *leasing* che l'azienda dovrà pagare fino al momento del riscatto:

Beni in <i>leasing</i>	a	Fornitori beni in <i>leasing</i>
---------------------------	---	-------------------------------------

- in caso di versamento di un maxicanone, esso non è di competenza dell'esercizio di pagamento ma dell'intero periodo di durata del contratto di *leasing*. Si deve procedere all'imputazione in base al principio di competenza per mezzo del sistema dei risconti.

Diversi	a	Debiti vs fornitori beni in <i>leasing</i>
Risconto maxicanone <i>leasing</i>		
Iva a crediti		
Debiti vs fornitori beni in <i>leasing</i>	a	Banca c/c

- al pagamento periodico del canone:

diversi	a	Debiti vs fornitori beni in <i>leasing</i>
Canoni in <i>leasing</i>		
Iva a credito		
Debiti vs fornitori beni in <i>leasing</i>	a	Banca c/c

Contemporaneamente si deve procedere allo storno, per la parte concernente il canone *leasing* rimborsato nell'anno, del valore iscritto nei conti d'ordine.

Fornitori beni in <i>leasing</i>	a	Beni in <i>leasing</i>
----------------------------------	---	------------------------

- al riscatto, l'immobile verrà iscritto per il valore del prezzo di riscatto e negli anni seguenti verrà ammortizzato questo valore. Nello stesso momento si procederà all'estinzione dell'impegno rilevato nei conti d'ordine.

Diversi	a	Debiti vs fornitori beni in <i>leasing</i>
Immobilizzazioni materiali		
Iva a credito		
Debiti vs fornitori beni in <i>leasing</i>	a	Banca c/c
Fornitori beni in <i>leasing</i>	a	Beni in <i>leasing</i>

L'utilizzo del metodo finanziario a priori

La Corte di Cassazione, con sentenza n.8292/02 ha ammesso, in contrasto con il dettato legislativo, la contabilizzazione del *leasing* con il metodo finanziario.

In particolare i giudici hanno affermato che *“In definitiva, pur rappresentando il criterio usato una sorta di anticipazione di quello sostanziale o finanziario seguito dagli IAS per i beni concessi in locazione finanziaria, tale criterio, anche se non espressamente riconosciuto dall'attuale sistema, non può considerarsi vietato...”*.

A base del disposto della sentenza vi sono i seguenti presupposti:

- il ricorso sempre più diffuso allo Ias n.17 porta alla contabilizzazione secondo gli aspetti sostanziali, ove le norme, pur prevedendo un particolare sistema di tenuta dei costi, non vietino l'indicazione dei loro effetti economici;
- gli Ias indicano che, mentre la disciplina giuridica stabilisce che il locatario non può acquisire la proprietà del bene, la realtà sostanziale e finanziaria è tale che il locatario acquista i benefici economici derivanti dall'uso del bene per la maggior parte della sua vita utile in cambio dell'impegno a pagare un corrispettivo che è prossimo al valore del bene e ai relativi costi finanziari. Se tali operazioni non si riflettono nello stato patrimoniale del locatario, le risorse economiche e il livello degli impegni dell'impresa sono sottostimati, distorcendo così gli indici finanziari;
- con il criterio finanziario si mira ad ottenere una rappresentazione più fedele della capacità economica e dello stato dell'impresa.

A chiusura, si deve comunque segnalare come i supremi giudici concludano affermando come la norma di riferimento fiscale sia l'art.102 Tuir, con conseguente divieto per l'impresa utilizzatrice di deduzione delle quote di ammortamento inerenti gli immobili.

7.3 La rappresentazione in nota integrativa

Art.2427, co.1, p.to 22 codice civile

La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:

22. le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio.

Con il 1° gennaio 2004 le società hanno l'obbligo di fornire in nota integrativa tutte le informazioni necessarie per permettere al soggetto terzo che legge il bilancio di comprendere appieno gli effetti economici e reddituali connessi ai contratti di *leasing*.

Il codice civile, infatti, all'art.2427, co.1, p.to 22 prevede l'obbligo di indicare rispettivamente:

- il valore attuale delle rate non ancora scadute (si utilizza per l'attualizzazione il tasso di interesse effettivo del finanziamento);
- l'onere finanziario legato a ciascun contratto (con specifica indicazione della quota di competenza dell'esercizio);
- il valore dei beni alla chiusura dell'esercizio (con separata indicazione degli ammortamenti, delle rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati rilevati nell'esercizio con riferimento a ciascun bene)

relativamente ai contratti di *leasing* finanziario in essere¹⁵¹ alla data di chiusura del bilancio.

L'Oic n.1, nell'individuare quali siano i *leasing* finanziari per i quali si deve procedere all'indicazione in nota integrativa delle informazioni richieste dal codice civile precisa come vi soggiaciano esclusivamente quelli per i quali vi sia la formale previsione dell'opzione finale di acquisto¹⁵². In caso contrario, potrebbe non essere certa che la proprietà del bene si trasferisca al termine della locazione.

Resta inteso che, stante il dato letterale della norma in base al quale le informazioni devono essere fornite per tutti i contratti "*che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni*", rientreranno nell'adempimento, indipendentemente dalla presenza o meno della clausola di riscatto, tutti quei contratti che nella sostanza comportano il trasferimento in capo al locatario della parte prevalente di rischi e benefici connessi al bene.

Sempre l'Oic n.1 suggerisce, in aggiunta alle informazioni richieste dal legislatore, l'inserimento di alcune informazioni aggiuntive, tra le quali:

- l'effetto sul risultato di esercizio e sul Pn derivante dal metodo finanziario, evidenziando la riserva di utili latente derivante dalla contrazione dei risultati dell'esercizio e di quelli precedenti a fronte dell'imputazione a conto economico dei canoni anziché degli ammortamenti e degli interessi passivi (tale differenza, al termine

¹⁵¹ Il dato letterale della norma pare prevedere l'informativa solo per i contratti in essere, mentre il documento Oic n.1 consiglia l'informativa anche per i contratti cessati (in termini di maggior valore dei beni riscattati rispetto al loro valore contabile).

¹⁵² Il principio contabile porta quale esempio, i cosiddetti *leasing "full pay out"* che lo Ias n.17 classifichi quali finanziari ma che nella realtà, essendo privi della previsione contrattuale del riscatto, non dovrebbero rientrare nell'obbligo di informativa di cui al codice civile.

- del contratto, sarà pari alla differenza tra il prezzo di riscatto del bene ed il suo valore di mercato);
- la fiscalità differita connessa alla maggiore deduzione fiscale dei canoni di locazione rispetto alla deduzione di ammortamenti ed interessi passivi.

Informazioni richieste dal codice civile
valore attuale delle rate non ancora scadute
onere finanziario
valore dei beni alla chiusura dell'esercizio con indicazione di ammortamenti e di rettifiche di valore
Informazioni consigliate dall'Oic
effetto del risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto derivante dall'utilizzo del metodo finanziario
fiscalità differita connessa all'utilizzo del metodo patrimoniale

7.4 Riflessi fiscali

Art.102, co.2 e 7 Tuir

2. La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

*7. Per i beni concessi in locazione finanziaria ... Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, **a prescindere dalla durata contrattuale prevista**, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore ai diciotto anni, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a undici anni ovvero pari a diciotto anni. ... La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96.*

Le regole fiscali relative al *leasing* (nel nostro caso immobiliare) hanno subito numerose modifiche, da ultimo quella di cui all'art.4-*bis* del D.L. n.16/12, convertito con L. n.44/12.

Le novità normative, riassumibili nell'eliminazione di un vincolo temporale di durata minima del contratto per la deducibilità dei canoni,

nel rispetto comunque di una durata minima fiscale, si applicano per i contratti stipulati a decorrere dal 29 aprile 2012.

Ne deriva che risulterà possibile avere società che devono applicare sia le vecchie che le nuove regole.

Contratti stipulati entro il 28 aprile 2012

Per i contratti stipulati entro il 28 aprile 2012, le regole applicabili alle società utilizzatrici per la deducibilità dei canoni versati possono essere così riassunte:

- rispetto dei principi di inerenza, competenza ed imputazione;
- rispetto dei limiti di cui all'art.102, co.7 Tuir;
- rispetto, per gli interessi passivi delle regole di cui all'art.96 Tuir.

Le regole inerenti la durata minima del contratto di *leasing* riguardano esclusivamente i soggetti che contabilizzano l'operazione con il metodo patrimoniale.

Norma di riferimento è l'art.102, co.7 Tuir, la cui versione attuale, per espressa previsione legislativa, si applica ai contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2008¹⁵³.

L'Agenzia delle entrate con la Circolare n.10/E/06, paragrafo 10.1. ha precisato che per l'individuazione della decorrenza di un contratto di leasing bisogna "...dare rilievo a quelle vicende giuridiche che consentano di ritenere definitivamente intervenuto ad una certa data l'accordo di locazione finanziaria...In ipotesi di modifica delle pattuizioni di un contratto già in corso di esecuzione al 3 dicembre 2005, tale da configurare la novazione del precedente contratto, ai sensi degli artt.1230 e seguenti del codice civile, troveranno applicazione le nuove regole sulla deducibilità dei canoni di locazione finanziaria introdotte dal decreto".

L'attuale quadro di riferimento prevede:

- se i 2/3 del periodo di ammortamento sono inferiori a 11 anni, questa è la durata minima contrattuale;
- se i 2/3 sono ricompresi tra 11 e 18 anni, la durata minima deve essere pari almeno ai 2/3;
- se i 2/3 sono superiori a 18 anni, la durata minima deve essere pari a 18 anni.

Semplificando:

Coefficiente di ammortamento	Durata minima leasing
$C < 3,70\%$	18 anni
$3,70\% \leq C \leq 6\%$	2/3 dell'ammortamento
$C > 6\%$	11 anni

¹⁵³ Art.1, co.34 L. n.244/07.

L'Agenzia delle entrate, sempre con la Circolare n.10/E/06 ha precisato che il coefficiente di ammortamento da utilizzare ai fini del calcolo in oggetto è quello dell'utilizzatore del bene.

Ai fini del calcolo del periodo di ammortamento, non rileva la circostanza che per il primo esercizio i coefficienti si riducono alla metà¹⁵⁴.

Come data di inizio del contratto si considera quella di stipula del contratto e, solamente se diversa, quella di consegna dell'immobile¹⁵⁵.

Con la Risoluzione n.183/E del 4 dicembre 2000, l'Agenzia ha infine chiarito che la durata minima del *leasing* è quella contrattuale e non quella effettiva, con la conseguenza che, in caso di riscatto anticipato del bene, non si dovrà procedere alla ripresa a tassazione dei canoni precedentemente dedotti.

Come abbiamo ampiamente trattato in sede di ammortamento, con il "decreto Visco-Bersani", è stata prevista l'indeducibilità della parte di canone relativo al terreno su cui il fabbricato insiste.

L'Agenzia delle entrate sul punto, con la Circolare n.1/E/07 ha precisato come " *Per effetto del comma 7-bis, l'irrelevanza fiscale già prevista per le quote di ammortamento dei terreni, viene estesa anche a quella parte delle quote capitale dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, riferibile ai terreni medesimi. La norma trova applicazione, per espressa previsione del comma 8, a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n.223 del 2006, anche in relazione agli immobili acquisiti in precedenti periodi di imposta, ma solo con riferimento ai canoni che maturano a decorrere dal predetto periodo di imposta. La norma è volta a rendere il trattamento fiscale dei canoni relativi all'acquisizione in leasing di un fabbricato, per la quota parte riferibile al terreno sul quale il fabbricato insiste, equivalente a quello applicabile al costo sostenuto per l'acquisizione del medesimo fabbricato a titolo di proprietà.*"

Contratti stipulati a decorrere dal 29 aprile 2012

Come anticipato, il legislatore è nuovamente intervenuto sugli aspetti fiscali connessi al contratto di *leasing*, eliminando il prerequisite della durata minima ai fini della deducibilità dei canoni versati dall'utilizzatore.

In altri termini, ferme restando le regole specifiche di deducibilità per gli immobili e per le autovetture, per i nuovi contratti la deducibilità dei canoni non è più subordinata ad una durata minima del contratto, ma sarà solo limitata in ragione di tale limite: indipendentemente da quale

¹⁵⁴ Agenzia delle entrate Circolare n.188/E/98.

¹⁵⁵ Agenzia delle entrate Circolare n.10/E/06.

sia la durata che le parti abbiano scelto per il contratto, comunque il canone di competenza annuo potrà essere dedotto entro un certo importo annuale massimo, determinato in ragione del coefficiente di ammortamento per quel determinato bene.

In funzione di queste nuove regole, si potrà avere un disallineamento tra valore civilistico e fiscale che va a creare un doppio binario tra gestione civilistica-contabile dei canoni e fiscale che comporta la necessità di procedere alla rilevazione della fiscalità differita.

Abbiamo usato il condizionale in quanto, nella realtà operativa, si potranno verificare due (*rectius* tre) differenti situazioni:

1. durata del contratto inferiore a quella minima fiscale (i 2/3 di quella derivante dall'ammortamento tabellare) con conseguente necessità di procedere a variazioni in aumento in sede dichiarativa e alla rilevazione di fiscalità differita;
2. durata contrattuale pari al minimo fiscale con perfetto allineamento e assenza di variazioni, salvo quelle necessarie per effetto delle regole in tema di terreni e interessi passivi;
3. durata contrattuale superiore al minimo fiscale nel qual caso si ritiene necessario dedurre i canoni in base alla durata reale e non minima fiscale del contratto in quanto non si potrebbe procedere alla deduzione dei canoni derivanti dall'applicazione della durata minima fisica perché privi del requisito della preventiva imputazione a Conto economico.

Ma, nell'ipotesi di cui al punto 1, nascono alcune problematiche a tutt'oggi non ancora ufficialmente risolte con qualsivoglia documento di prassi.

Del tema si sono occupate sia Assilea che Assonime.

La prima, con la Circolare n. 18/12 ha affermato come l'eccedenza non dedotta andrà recuperata sotto forma di variazioni in diminuzione a conclusione del contratto¹⁵⁶. Parallelamente si procederà al disinnesco della fiscalità differita creata.

Tale impostazione, a parere dell'associazione e di rilevante dottrina, è quella adottabile anche in ipotesi di riscatto anticipato¹⁵⁷.

In questo caso il costo fiscalmente riconosciuto del bene riscattato sarà pari al prezzo corrisposto alla società concedente, eventualmente maggiorato degli oneri accessori di diretta imputazione.

¹⁵⁶ In senso conforme R. Valacca "I disallineamenti tra valori di bilancio e fiscali nel nuovo regime di deducibilità dei canoni di leasing" in Corriere tributario n.27-2012, pag. 2051.

¹⁵⁷ Vedasi G. Albano e L. Miele "Riflessi dell'eliminazione del vincolo della durata minima dei contratti di leasing per le imprese utilizzatrici" in Corriere tributario n.21-2012, pag. 1600.

La teoria incontra alcune problematiche nell'ipotesi di successiva cessione poiché l'eventuale plusvalenza imponibile dovrebbe essere "depurata" dei canoni ancora non dedotti¹⁵⁸.

Assonime, con la circolare n. 14/12, §4.1., sostiene che i canoni non dedotti dovrebbero andare a incremento del costo fiscale riconosciuto del bene, procedendo, di fatto, a una capitalizzazione.

Fermo restando l'assoggettabilità degli interessi passivi derivanti da locazioni finanziarie alle regole di cui all'art.96 Tuir e al cui commento rimandiamo, resta comunque opportuno fare qualche ragionamento in merito.

Sul punto è intervenuta Assonime, sempre con la richiamata circolare n.14/12, sviluppando due teorie:

- a. l'intero canone versato, comprensivo degli interessi passivi impliciti, va spalmato sulla durata minima fiscale;
- b. solo la quota capitale va dedotta lungo la durata minima fiscale, mentre gli interessi impliciti, opportunamente scorporati, vanno dedotti prendendo a riferimento l'effettiva durata contrattuale del *leasing*.

7.5 La cessione del contratto di *leasing*

Art.88, co.5 Tuir

In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva.

Il tema della cessione di un contratto di locazione finanziaria è stato oggetto della Risoluzione n.212/E/07, per la parte relativa al corretto trattamento da riservare al corrispettivo versato per il subentro nel contratto, posto che le disposizioni del Tuir disciplinano solamente le conseguenze fiscali in capo al cedente, nonché le modalità di deduzione dei canoni in capo al cessionario subentrante.

L'articolo 88, co.5 Tuir prevede che la cessione di un contratto di *leasing* comporti l'emersione di una sopravvenienza attiva in capo al soggetto cedente.

La natura della norma è antielusiva, scoraggiando la cedere a soggetti terzi del contratto ed il relativo diritto di riscatto ad un prezzo prossimo al "costo" del riscatto stesso, a fronte di un valore di mercato del bene molto più elevato. Lo strumento utilizzato consiste nell'introduzione di una presunzione assoluta secondo cui il valore normale del bene al momento della cessione del contratto costituisce sopravvenienza attiva tassabile.

¹⁵⁸ G. Gavelli "Leasing, il contratto libero complica la deducibilità" in Il Sole 24 ore del 21 luglio 2012, pag. 27 dove propone quale alternativa la quantificazione in via ordinaria della plusvalenza e la prosecuzione nella deduzione dei canoni "sospesi".

L'Agenzia delle entrate con la Circolare n.108/E/96, l'Agenzia ha precisato che a tal fine il valore normale *“non può che essere assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto, che dovranno essere pagati dal cessionario in dipendenza della cessione, attualizzati alla data della cessione medesima”*.

La recente Circolare n.28/E/11 ha offerto ulteriori certezze in tema di corretta quantificazione della sopravvenienza derivante dalla cessione del contratto di *leasing*. Infatti, dopo aver richiamato quanto affermato con la Circolare n.108/E/96 l'Agenzia ha puntualizzato come la sopravvenienza debba determinarsi tenendo conto della quota capitale dei canoni già pagati e relativi al terreno (quindi non dedotti) portandoli in diminuzione¹⁵⁹.

I canoni già dedotti non comportano una ripresa a tassazione sulla base di quanto già affermato in tema di riscatto anticipato dall'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n.183/E/00.

Come detto, la Risoluzione n.212/E/07 affronta il caso della cessione del contratto e nello specifico, dalla doppia causa riscontrabile nella cessione del contratto discende il trattamento fiscale della somma pagata.

Nello specifico si dovrà distinguere tra:

- corrispettivo pagato a fronte del godimento del bene: onere pluriennale da ripartirsi in funzione della residua durata del contratto;
- corrispettivo pagato per il diritto di riscatto: “costo sospeso”, fiscalmente deducibile con la procedura dell'ammortamento, unitamente al prezzo corrisposto per il riscatto stesso del bene¹⁶⁰.

A parere dell'Agenzia deve sussistere una corrispondenza tra quanto tassato in capo al cedente come sopravvenienza attiva ed il “costo sospeso” da iscrivere nell'attivo dello Stato patrimoniale e da ammortizzare unitamente all'importo corrisposto per il riscatto. La procedura individuata è:

1. determinazione della sopravvenienza attiva in capo al cedente data dalla differenza tra valore normale del bene e sommatoria dei canoni residui e del prezzo di riscatto attualizzati alla data della cessione;
2. simultanea individuazione del “costo sospeso” in capo al cessionario, da iscrivere nell'attivo dello Stato patrimoniale e da ammortizzare a riscatto del bene, unitamente al costo sostenuto per il riscatto stesso;
3. l'eventuale delta tra costo sospeso e quanto effettivamente corrisposto al cedente costituisce:

¹⁵⁹ L'Agenzia precisa come *“Tale soluzione è coerente con il principio di sostanziale equivalenza tra l'acquisizione o la realizzazione del bene in proprio e quella effettuata tramite contratto di leasing (Cfr. Risoluzione n.19/E del 23 febbraio 2004)”*.

¹⁶⁰ Sul punto vedasi anche la norma di comportamento n.141 dell'ADC di Milano.

- a. per il cedente, un componente positivo di reddito, in base al principio di derivazione di cui all'art.83 del Tuir, ai sensi del quale il reddito d'impresa si determina partendo dalle risultanze di bilancio;
- b. per il cessionario, una spesa relativa a più esercizi, deducibile nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio ai sensi dell'art.108, co.3, del Tuir.

In merito alla non deducibilità della quota parte di ammortamento riferita alle aree, sono applicabili le regole ordinarie, con conseguente obbligo per il cessionario di procedere al conteggio della quota parte di quota capitale del canone di *leasing* di competenza di ciascun esercizio. Per quanto concerne i soggetti cessionari Ias, dovendo prevalere la sostanza sulla forma, procederanno all'iscrizione del bene tra le attività patrimoniali ad un valore pari alla sommatoria di quanto versato per l'acquisto del contratto e del debito residuo da versare fino a scadenza dello stesso.

8. Il contratto di *sale & lease back*

Il contratto di *sale & lease back* consiste nella cessione da parte di un'impresa ad una società di *leasing* di un bene di proprietà, per poi riacquisirlo tramite una locazione finanziaria.

Tecnicamente l'operazione può essere frazionata in due distinti momenti:

- stipula di un contratto di vendita del bene dall'impresa alla società di *leasing*;
- acquisizione attraverso un contratto di *leasing*.

Il legislatore con il D.Lgs. n.310/04, con l'art.2425-bis, co.4 c.c. ha espressamente previsto che *“le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione”*.

Alla luce del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, la plusvalenza non può imputarsi integralmente al periodo di realizzo, ma è necessario “spalmarla” sulla durata del contratto di *leasing* tramite l'utilizzo dei risconti passivi.

Esempio

La Rossi Srl il 1° gennaio 2012 stipula un contratto di *sale & lease back* con la Bianchi *leasing* avente ad oggetto la propria sede.

La locazione viene prevista in 18 anni e dalla cessione la Rossi Srl rileva una plusvalenza pari ad €1.500.000.

La Rossi Srl al 1° gennaio 2012 rileverà la seguente scrittura

Diversi	a	Diversi		
Banca c/c			4.600.000	
F.do amm.to immobili			1.200.000	
		Immobili		4.000.000
		plusvalenza		1.800.000

Al 31 dicembre 2012 si procederà alla ripartizione della plusvalenza tramite la rilevazione di risconti passivi

plusvalenza	a	Risconti passivi	170.000
-------------	---	------------------	---------

In seguito, ogni anno, la Rossi Srl dovrà far concorrere la quota di competenza della plusvalenza rilevando la seguente scrittura

Risconti passivi	a	plusvalenza	100.000
------------------	---	-------------	---------

Passando a trattare la plusvalenza da un punto di vista strettamente fiscale, l'Agenzia delle entrate si è espressa in merito con due documenti di prassi: la recente Risoluzione n.237/E/09 e la Circolare 218/E/00.

A parere dell'Agenzia, la plusvalenza deve concorrere integralmente alla formazione del risultato dell'esercizio di realizzato. In deroga è ammessa la rateazione in un massimo di 5 esercizi in caso di possesso triennale ai sensi dell'art.86, co.4 Tuir.

L'Agenzia fonda le proprie ragioni sull'assunto che nella legislazione tributaria non esiste una norma corrispondente a quella civilistica.

In dottrina l'impostazione è stata criticata poiché *“sulla base del principio di derivazione del reddito d'impresa dalle risultanze del bilancio, la plusvalenza dovrebbe ricevere, anche da un punto di vista fiscale, lo stesso trattamento previsto a livello contabile: dovrebbe quindi seguire la competenza definita secondo i criteri stabiliti dal quarto comma dell'articolo 2425-bis, anche al fine di garantire equivalenza fra l'acquisizione dei beni in proprietà ed in leasing”*¹⁶¹.

Anche Assonime, con Circolare n.27/10 (nota 70) è allineata nella critica ed integrandola con l'ulteriore tesi dottrinale secondo cui fiscalmente, la plusvalenza è parte di un negozio complesso e atipico contraddistinto anche dalla causa finanziaria.

¹⁶¹ S. Pellegrino e G. Valcarengi *“La prevalenza della sostanza sulla forma”* in Bilancio, vigilanza e controlli n.1/2011

In conclusione, la competenza deve ritenersi disciplinata dall'art.109, co.2, lett.b) in tema di prestazioni di durata e non in base al disposto di cui al precedente co.1 in materia di beni.

9. Gli interessi passivi nelle imprese immobiliari¹⁶²

9.1 La norma di riferimento

Il nuovo articolo 96 ha riscritto per le società di capitali le regole in tema di deducibilità degli interessi passivi¹⁶³. Dall'affermazione se ne ricava che, al contrario, in caso di soggetti Irpef (quindi sia le ditte individuali che le società di persone) non si rende applicabile la disciplina di cui all'art.96 Tuir.

Infatti, Il nuovo regime di deducibilità degli interessi passivi, introdotto con l'art.1, co.33 lett.d) L. n.244/07 (c.d. *Finanziaria per il 2008*) ha previsto una distinzione di natura soggettiva: rispetto al passato i soggetti Irpef hanno un'autonoma e distinta fonte normativa per quanto riguarda gli interessi passivi¹⁶⁴.

L'assetto normativo riferibile ai soggetti Irpef (art.61 Tuir) non ricalca quello dell'art.96 Tuir. L'abrogazione degli artt.62 e 63 Tuir – con cui avveniva l'estensione ai soggetti Irpef della disciplina prevista agli artt.97 (*pro-rata* patrimoniale) e 98 (*thin cap*) Tuir - comporta il sussistere dell'unica regola di cui all'art.61 per cui la deducibilità degli interessi passivi è data dal rapporto tra l'ammontare dei proventi e dei ricavi che concorrono a formare il reddito d'impresa ovvero che non vi concorrono in quanto esclusi con l'ammontare complessivo di tutti i ricavi ed i proventi.

La disposizione ha il pregio di essere di immediata applicazione poiché, in concreto, consiste nell'applicazione di un rapporto matematico ove al numeratore vi sono l'ammontare dei ricavi e dei proventi che concorrono alla formazione del reddito di esercizio o che non vi concorrono perché esclusi, mentre al denominatore andrà indicato l'ammontare complessivo dei ricavi e dei proventi.

¹⁶² Il presente intervento non vuole essere un'esaustiva trattazione della disciplina degli interessi passivi ma solamente, dopo aver introdotto sommariamente le regole dell'art.96, analizzare le particolarità direttamente connesse agli immobili.

¹⁶³ Nello specifico sono state sostituite le regole cosiddette della "*thin cap*" e del "*pro-rata patrimoniale*".

¹⁶⁴ La differenziazione va trovata nella ricerca di una immediatezza di determinazione del reddito d'impresa in riferimento a soggetti che, per loro natura, dovrebbero avere una struttura economico-patrimoniale più snella e "ridotta" rispetto a quella propria delle società di capitali.

Esempio

La Rossi Snc, per il periodo d'imposta 2012 presenta i seguenti dati contabili:

- ricavi imponibili 200.000
- dividendi percepiti 32.000 (di cui imponibili 12.800)
- plusvalenza da partecipazione pex 40.000 (di cui 16.000 imponibili)
- interessi passivi 7.000

Calcolo percentuale interessi passivi deducibili

$$(200.000 + 32.000 + 16.000)/(200.000 + 32.000 + 40.000) = 91,18\%$$

Interessi passivi deducibili. $7.000 * 91,18\% = 6.382,60$

Con riferimento alle società di capitali, potenzialmente destinatarie della disciplina di cui all'art.96 del DPR n.917/86, il legislatore ha individuato tre differenti categorie di soggetti Ires: quelli per cui trova applicazione la disciplina ordinaria di cui ai commi da 1 a 4 del presente articolo; quelli cui si applica la disciplina speciale di cui al co.5-bis; quelli, infine, esclusi *ex lege* dal regime di deducibilità di cui trattasi e per i quali è possibile procedere alla deduzione integrale degli interessi passivi inerenti l'attività di impresa.

Come precisato nella Circolare n.19/E/09, l'elenco dei soggetti cui non trova applicazione la disciplina limitativa ordinaria (*i.e.* quelli indicati all'art.96, co.5 del DPR n.917/86 diversi da coloro per i quali trova applicazione il regime di cui all'art.5-bis del Tuir) riveste carattere tassativo non essendo suscettibile di applicazione analogica (Risoluzione n.268/E/08): i soggetti passivi che svolgono attività *assimilabili* a quelle di cui all'art.96, co.5 del DPR n.917/86, non essendo espressamente ricompresi nell'elenco di cui alla norma in esame, rientrano nella disciplina ordinaria.

Con riferimento alla tripartizione soggettiva sopra proposta, i soggetti Ires cui trova applicazione la disciplina ordinaria di cui ai commi da 1 a 4 dell'art.96 del DPR n.917/86 sono quelli identificati dall'art.73 del DPR n.917/86.

I soggetti Ires cui si applica la disciplina speciale di cui al co.5-bis sono:

- le banche
- gli altri soggetti finanziari di cui all'articolo 1 del D.Lgs. n.87 del 27.01.1992;
- le imprese di assicurazione;
- le società capogruppo di gruppi bancari ed assicurativi.

Ai sensi dell'art.96, co.5 del DPR n.917/86 sono, infine, esclusi *ex lege* dall'ambito di applicazione delle discipline (ordinaria e speciale) di cui all'art.96 del DPR n.917/86 le seguenti tipologie di società che svolgono

“attività speciali”, ovvero tali da non giustificare l’applicazione delle norme di sottocapitalizzazione:

- società consortili costituite per l’esecuzione unitaria - totale ovvero parziale – di lavori ai sensi dell’art.96 del DPR n.554/99;
- società di progetto costituite ai sensi dell’art.156 del D.Lgs. n.163/06;
- società costituite per la realizzazione e l’esercizio di interporti di cui alla L. n.240/90 e succ. mod.;
- società il cui capitale è sottoscritto prevalentemente da enti pubblici che costruiscono e gestiscono impianti per la fornitura di acqua, energia, teleriscaldamento, smaltimento e depurazione.

Di seguito tabella riepilogativa dell’ambito soggettivo della disciplina di deducibilità degli interessi passivi in capo a soggetti Ires.

REGIME DI DEDUCIBILITÀ	AMBITO SOGGETTIVO
“ordinario” <i>ex art.96</i> , commi da 1 a 4 del Tuir	SOGGETTI <i>ex art.73</i> Tuir
“speciale” <i>ex art.96</i> , co.5- <i>bis</i> del Tuir	BANCHE ed ALTRI SOGGETTI FINANZIARI <i>ex art.1</i> D.Lgs. n.87/92
PIENA DEDUCIBILITÀ (esclusione <i>ex lege</i> dall’art.96 Tuir)	<ul style="list-style-type: none"> - società consortili costituite per l’esecuzione unitaria - totale ovvero parziale – di lavori ai sensi dell’art.96 del DPR n.554/99; - società di progetto costituite ai sensi dell’art.156 del D.Lgs. n.163 /06; - società costituite per la realizzazione e l’esercizio di interporti di cui alla L. n.240/90 e succ. mod.; - società il cui capitale è sottoscritto prevalentemente da enti pubblici che costruiscono e gestiscono impianti per la fornitura di acqua, energia,

Delimitato l’ambito soggettivo di applicazione dell’art.96, è giunto il momento di inquadrare l’ambito oggettivo di applicazione.

A tale scopo bisogna aver riguardo al dettato legislativo di cui ai co.1 e 3:

Art.96, co.1 e 3 Tuir

1 Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lett.b) dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo di imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati...

3. ... assumono rilevanza gli interessi passivi e gli interessi attivi, nonché gli oneri e i proventi assimilati, derivanti da contratti di mutuo, da contratti di locazione finanziaria, dall'emissione di obbligazioni e titoli similari e da ogni altro rapporto avente causa finanziaria, con esclusione degli interessi impliciti derivanti da debiti di natura commerciale e con inclusione, tra gli attivi, di quelli derivanti da crediti della stessa natura. Nei confronti dei soggetti operanti nei confronti della pubblica amministrazione, si considerano interessi attivi rilevanti ai soli effetti del presente articolo anche quelli virtuali, calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto, ricollegabili al ritardato pagamento dei corrispettivi ...

Dalla lettura dei commi richiamati se ne evince sin da subito l'ampiezza. Il perimetro trova giustificazione se correlato alle modalità di calcolo degli importi deducibili definiti all'art.96, co.1: infatti, è strettamente funzionale al primo livello di verifica della deducibilità degli interessi passivi (comparabilità con gli interessi attivi e proventi assimilati) e solo subordinatamente all'accertamento della loro capienza rispetto al 30% del ROL.

9.2 Il primo livello di deducibilità**Art.96, co.1 e 3 Tuir**

1. Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lett.b) dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo di imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati.

Il legislatore individua il primo limite di deducibilità degli interessi passivi nell'ammontare degli interessi attivi e dei proventi assimilati. Innanzitutto, ai fini dell'individuazione degli interessi attivi e proventi assimilati, non si deve aver riguardo alla natura "fiscale" degli stessi. Scopo del raffronto tra elementi attivi e passivi è quello di determinare il grado di indebitamento in rapporto alla redditività, intesa in termini di

risultato civilistico d'esercizio, in modo tale da disincentivare una sottocapitalizzazione della stessa società¹⁶⁵.

Gli interessi attivi

Gli interessi attivi che devono essere convogliati nel primo livello di deducibilità sono quelli derivanti:

- da rapporti di natura finanziaria: cioè quelli che si originano da contratti di mutuo, di locazione finanziaria, dall'emissione di obbligazioni e titoli simili e da ogni altro rapporto di natura finanziaria;
- da crediti di natura commerciale: a prescindere dall'esplicitazione o meno in sede contrattuale. Gli interessi attivi impliciti consistono in una forma di compenso implicito nell'importo del credito per la disponibilità di denaro a termine¹⁶⁶. L'Agenzia delle entrate con la Circolare n.19/E/09 ha ricompreso nel calcolo anche gli interessi passivi di mora stanziati in bilancio per ritardati pagamenti¹⁶⁷.
- virtuali: trovano applicazione esclusivamente con riferimento ai soggetti operanti con la pubblica amministrazione. Consistono negli interessi, calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di 1 punto percentuale (TUR) determinati sui pagamenti non ancora effettuati da parte della P.A..

I proventi assimilati

Per i proventi assimilati si rendono fruibili le considerazioni fatte per gli interessi attivi poiché ad essi, per espressa previsione normativa, si riferiscono. Ne deriva che si ritiene consigliabile individuare i proventi assimilati agli interessi attivi in base ad una nozione economico-funzionale e non nominalistica della loro natura.

Gli interessi passivi

Ai fini del calcolo di "prima deducibilità", bisogna avere riguardo agli interessi passivi finanziari "puri" e non anche a quelli finanziari ma di origine commerciale.

In altri termini, debbono essere ricompresi gli interessi passivi finanziari connessi alla messa a disposizione di una provvista di denaro, titoli ovvero altri beni fungibili per i quali sussiste l'obbligo di restituzione ed in relazione ai quali è prevista una specifica remunerazione.

¹⁶⁵ Corollario di siffatta affermazione è che, se ai fini del calcolo del R.O.L. si utilizzano risultanze civilistiche, lo stesso deve avvenire in sede di misurazione del limite di deducibilità rispetto agli interessi attivi e ai proventi assimilati.

¹⁶⁶ Sul punto vedasi anche l'Oic n.19.

¹⁶⁷ La giustificazione dell'impostazione assunta dall'Amministrazione potrebbe risiedere nel fatto che, qualora lo stanziamento non avvenisse nel rispetto dei principi di bilancio, lo stesso dovrebbe trovare rettifica nell'esercizio successivo come sopravvenienza passiva in deducibile.

Di converso sono esclusi gli interessi passivi aventi solo natura finanziaria derivante da operazioni commerciali e, per espressa previsione normativa, quelli commerciali non aventi causa finanziaria, gli interessi passivi capitalizzati e gli interessi passivi oggettivamente indeducibili.

In merito agli interessi passivi commerciali, l'Agenzia delle entrate, con Circolare n.19/E/2009 ha affermato che *“gli interessi passivi impliciti derivanti da operazioni di natura commerciale - al pari di quelli esplicitati in bilancio, secondo corretti principi contabili, qualora derivanti da rapporti diversi da quelli aventi una causa finanziaria - non assumono rilevanza ai fini dell'applicazione dell'art.96 del TUIR e sono, pertanto, interamente deducibili, purché assistiti dal requisito dell'inerenza allo svolgimento dell'attività d'impresa”*.

Sintesi sul primo livello di deducibilità

Alla luce delle considerazioni fatte, ne emerge che il legislatore abbia messo a confronto 2 categorie di componenti reddituali – gli interessi attivi e passivi – che non sono omogenee in quanto a natura poiché il plafond “passivo” non comprende gli interessi commerciale, mentre quello “attivo” sì.

9.3 Gli interessi passivi nel settore immobiliare

Una corretta trattazione della materia deve partire dalla suddivisione degli immobili, cui i finanziamenti da cui si originano gli interessi passivi si riferiscono, in strumentali, merce e patrimonio.

In questa sede tratteremo esclusivamente in riferimento ai primi due, rimandando al capitolo di competenza per quanto attiene gli interessi connessi agli immobili patrimonio.

Ma ancor prima di tale scissione è necessario effettuare una bipartizione degli interessi a seconda delle modalità di contabilizzazione degli stessi.

In altri termini la distinzione deve essere fatta tra interessi passivi capitalizzati e di funzionamento.

Gli interessi capitalizzati

La capitalizzazione degli interessi passivi consiste nella loro imputazione ad incremento del costo del bene cui si riferisce il finanziamento da cui gli stessi si originano.

La normativa fiscale disciplina tale possibilità nella norma di carattere generale di cui all'art.110, co.1, lett.b) Tuir.

Art.110, co.1 lett.b) Tuir

Tuttavia per i beni materiali ed immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo per effetto di disposizioni di legge. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione e ristrutturazione

L'articolo 96, co.1, nel definire il perimetro oggettivo di applicazione della norma limitativa stabilisce che vi sono ricompresi "Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 110".

L'articolo 2426, co.1, n.1 c.c. prevede la possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari a condizione che gli stessi derivino da finanziamenti specificatamente assunti, nel nostro caso, per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione dell'immobile.

In merito al concetto di oneri assimilati, il documento interpretativo n.1 del principio Oic n.12 stabilisce che devono considerarsi quali:

- c. interessi (C17 C.E.) le commissioni passive sui finanziamenti (ad esempio quelle per massimo scoperto e per fidejussioni legate a finanziamenti), le spese bancarie ed accessorie;
- d. costi per servizi (B.7 C.E.) quelli che non sono inerenti la gestione dei finanziamenti.

Lo stesso documento contabile fornisce due differenti metodologie di capitalizzazione:

1. **metodo diretto**: in questo caso la scrittura contabile sarà semplicemente

Immobili (B II 1 S.P.)	a	Interessi passivi (C 17 C.E.)
---------------------------	---	----------------------------------

2. **metodo indiretto**: in questo caso, metodo consigliato in quanto, come vedremo, l'incremento della posta patrimoniale A.4 comporta l'incremento del ROL, le scritture saranno le seguenti

Interessi passivi (C 17 C.E.)	a	Banca c/c (C IV 1 S.P.)
Immobili (B II 1 S.P.)	a	Incrementi per immobilizzazioni per lavori interni (A 4 C.E.)

Dal combinato disposto delle due norme richiamate in premessa, se ne ricava che ai fini di una disamina puntuale della materia è necessario preliminarmente affermare che:

1. la capitalizzazione varia in funzione dei beni in quanto, se per quelli strumentali ciò è in linea di principio sempre possibile, per quanto attiene i beni merce, il legislatore ha riconosciuto la possibilità di capitalizzare anche gli interessi derivanti da prestiti contratti per la realizzazione o la ristrutturazione o l'acquisto di immobili merce da destinare esclusivamente alla cessione;
2. vige il "principio di derivazione" in base al quale, a prescindere dalla tipologia di bene, sia esso strumentale o merce, la capitalizzazione in ottemperanza dei principi contabili nazionali o internazionali, comporta l'automatico riconoscimento ai fini fiscali.

Fatte queste premesse di carattere sistematico è possibile affrontare distintamente le fattispecie relative agli immobili strumentali e merce, alla luce della disciplina dettata sia dai principi contabili nazionali che da quelli internazionali.

Gli interessi patrimonializzati su immobili strumentali

Principio contabile nazionale di riferimento è l'OIC n.16 che ammette la capitalizzazione, che non rappresentando *"un mezzo di differimento di perdite"* deve essere *"effettuata con oculatezza"* e nel rispetto delle seguenti condizioni:

- la capitalizzazione deve riferirsi ad interessi passivi sostenuti per finanziamenti specificamente contratti con riferimento all'acquisizione (e alla costruzione) di immobili;
- gli interessi capitalizzabili sono quelli maturati durante il periodo di costruzione, ovverosia dall'esborso dei finanziamenti ai fornitori di beni e servizi relativi ai cespiti fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso; tale periodo include anche i tempi di montaggio e di messa a punto, sempre che siano "normali". A precisazione viene affermato che *"il tempo che intercorre tra l'esborso dei fondi al fornitore ed il momento in cui il cespite è pronto per l'uso deve ovviamente essere significativo. Gli interessi relativi all'acquisizione di routine dei cespiti vanno di solito esclusi dalla capitalizzazione poiché il periodo di costruzione è relativamente breve. Se la costruzione di un cespite viene affidata a stadi, gli interessi sono capitalizzati per il "periodo di costruzione" di ciascuno stadio considerato separatamente dagli altri"*;
- il finanziamento deve essere stato effettivamente utilizzato per l'acquisizione dei beni immobili;

- il tasso di interesse da utilizzare per la capitalizzazione è quello dell'interesse realmente sostenuto per il finanziamento a medio e lungo termine impiegato per il pagamento delle immobilizzazioni;
- il valore, comprensivo degli interessi, del bene immobile destinato a far parte dell'organizzazione permanente dell'impresa non può superare il valore recuperabile tramite l'uso, così come definito per le immobilizzazioni materiali di un'impresa in condizioni di funzionamento. Compito della società è, quindi, l'effettuazione di uno studio da cui risulti che la capitalizzazione degli interessi sostenuti è attuabile in quanto si può ragionevolmente prevedere che tale maggior costo potrà essere recuperato tramite flussi di ricavi sufficienti. Il valore recuperabile tramite l'uso, ai sensi del paragrafo D.XIII deve essere valutato con riferimento alle aspettative concrete e plausibili che l'impresa riceverà utili o benefici futuri da tali costi.

Gli interessi patrimonializzati su immobili merce

Il principio contabile di riferimento è l'Oic n.13. Si rileva sin da subito come gli immobili non costituiscono attivo immobilizzato poiché sono la merce e l'oggetto dell'attività dell'impresa e, in quanto tali, rappresentano rimanenze. In linea di principio, come anticipato in premessa, gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione di merce non sono capitalizzabili. L'Oic n.13, al paragrafo D.III.m. precisa che *“nella determinazione del costo delle rimanenze gli oneri finanziari, come regola generale, vanno esclusi. Tuttavia, in quei casi in cui un finanziamento è stato chiaramente assunto a fronte di specifiche voci che richiedono un processo produttivo di vari anni prima di poter essere vendute (ad esempio nel caso di invecchiamento del brandy) si possono includere i relativi interessi passivi tra i costi, limitatamente al periodo di produzione, sempreché l'onere degli interessi sia stato effettivamente sostenuto il costo più gli interessi non ecceda il valore netto di realizzo ed il fatto della capitalizzazione venga chiaramente esposto nella nota integrativa”*.

Se il finanziamento è stato sottoscritto per merci (nel nostro caso immobili) che necessitano di un processo produttivo pluriennale prima di cederle possibile cessione, allora è possibile capitalizzare gli interessi passivi a condizione che:

- gli interessi devono essere stati effettivamente sostenuti;
- il valore, comprensivo degli interessi, del bene-merce non può superare il valore netto di realizzo;
- sia data esaustiva indicazione nella nota integrativa dei motivi della capitalizzazione e del soddisfacimento dei presenti requisiti.

L'Agenzia delle entrate, con Circolare n.19/E/09, ribadendo quanto precisato dal Dipartimento delle Politiche Fiscali con Risoluzione

n.3/DPF/08, ha sostenuto l'esclusione degli interessi passivi capitalizzati nel bene merce. Analoghe conclusioni sono da ritenersi valide per la fattispecie in cui gli interessi passivi siano relativi a finanziamenti contratti per la realizzazione su commessa, nell'ipotesi in cui siano imputati ad incremento del costo/valore delle rimanenze. Nell'ipotesi in cui i finanziamenti siano stati sottoscritti per la realizzazione di lavori su commessa (relativi ad immobili-merce) e non siano stati imputati ad aumento delle rimanenze degli stessi immobili-merce, i relativi interessi passivi saranno assoggettati alla disciplina di cui all'art.96 del DPR n.917/86.

Gli interessi passivi, capitalizzati nel rispetto dei principi dettati dall'Oic n.13 e dallo Ias 23, non rientrano nel computo previsto all'art.96 Tuir, e diventano deducibili al momento della cessione dell'immobile-merce costruito o ristrutturato.

Gli interessi passivi di funzionamento

Per interessi passivi di funzionamento si intende quelli riconducibili all'attività tipica dell'impresa. Di norma risultano deducibili nell'esercizio di maturazione e sono soggetti alla disciplina di cui all'art.96 Tuir sia nel caso degli immobili merce che di quelli strumentali.

IMMOBILI STRUMENTALI (soggetti IRES)				
TIPOLOGIA INTERESSI PASSIVI		TIPOLOGIA IMMOBILI		
		IMMOBILI LOCATI		IMMOBILI UTILIZZATI DIRETTAMENTE
Interessi passivi di funzionamento		Deducibili nel limite dell'art.96 del Tuir		
Interessi passivi sostenuti per la costruzione e per l'acquisto	non capitalizzati	Integralmente deducibili se derivanti da finanziamento garantito da ipoteca	Deducibili nel limite dell'art.96 del Tuir se derivanti da finanziamenti non garantiti da ipoteca	Deducibili nel limite dell'art.96 del Tuir
	capitalizzati	- integralmente deducibili per il tramite di quote annuali di ammortamento - non applicabilità dell'art.96 del Tuir		

IMMOBILI-MERCE (soggetti IRES)	
TIPOLOGIA INTERESSI PASSIVI	DEDUCIBILITÀ
Interessi passivi di funzionamento	- deducibili nel limite dell'art.96 del Tuir; - non si comprendono nel costo degli immobili gli interessi passivi relativi ad immobili destinati alla successiva rivendita ovvero locazione (Circolare n.19/E/09)
Interessi passivi sostenuti per la costruzione ovvero per la ristrutturazione	Partecipazione alla formazione del valore delle rimanenze finali di magazzino e divengono (di fatto) deducibili al momento della cessione dell'immobile costruito/ristrutturato

9.4 Il calcolo del ROL e il secondo livello di deducibilità

Art.96, co.1 e 3 Tuir

1 Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lett.b) dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo di imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. La quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta.

Il legislatore prevede che per quanto riguarda gli interessi passivi che non trovano capienza in quelli attivi del periodo, la loro deducibilità è determinata in funzione di una percentuale (il 30%) del risultato operativo lordo. Ai fini dell'individuazione del significato da attribuire al risultato operativo lordo, si deve fare riferimento all'art.2425 c.c. ed in particolare determinare la differenza tra:

A) Valore della produzione:

- 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
- 3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;

- 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
- B) Costi della produzione:
 - 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;
 - 7) per servizi;
 - 8) per godimento di beni di terzi (laddove gli stessi siano canoni di locazione, questi dovranno essere esclusi dal calcolo per espressa previsione normativa);
 - 9) per il personale:
 - a) salari e stipendi;
 - b) oneri sociali;
 - c) trattamento di fine rapporto;
 - d) trattamento di quiescenza e simili;
 - e) altri costi;
 - 10) ammortamenti e svalutazioni:
 -
 - c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
 - d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;
 - 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
 - 12) accantonamenti per rischi;
 - 13) altri accantonamenti;
 - 14) oneri diversi di gestione.

Sulla base di quanto sopra, dal raffronto tra eccedenze di interessi passivi e ROL possono emergere due situazioni alternative:

1. l'eccedenza di interessi passivi ed oneri finanziari assimilati è superiore al trenta per cento del ROL. In tal caso, gli interessi che non trovano capienza nel reddito operativo lordo della gestione caratteristica diventano indeducibili nel periodo e devono essere ripresi a tassazione operando una variazione in aumento nella determinazione del reddito imponibile ai fini Ires. L'importo degli interessi non dedotti può essere riportato a nuovo negli esercizi successivi ovvero conferito al consolidato fiscale nazionale, in ipotesi di adesione;
2. gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati sono di ammontare inferiore al trenta per cento del ROL della gestione caratteristica. In tal caso emerge un'eccedenza di ROL che, a regime, ossia a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, è riportabile nei successivi periodi d'imposta.

Lapalissiano che più consistente è il risultato operativo e maggiore sarà la percentuale di interessi passivi deducibile.

Una possibilità di incremento è quella di giungere all'esatta contabilizzazione (spesso non seguita) degli incrementi interni delle immobilizzazioni (quanto si dirà in seguito in tema di modalità di contabilizzazione trova applicazione anche nell'ipotesi prima esaminata di capitalizzazione degli interessi passivi)¹⁶⁸.

Le opere eseguite direttamente dall'imprenditore sono comunemente denominate investimenti realizzati in economia oppure costruzioni in economia e possono avere ad oggetto immobilizzazioni sia materiali che immateriali. Il primo obiettivo da perseguire è la corretta individuazione, quantificazione e rilevazione dei costi sostenuti. L'operazione deve essere fatta in ottemperanza del principio della prudenza e del disposto di cui all'art.2423 c.c. in tema di obbligo di una rappresentazione veritiera e corretta della situazione della società.

La valorizzazione dei beni costruiti in economia è simile al procedimento di capitalizzazione, poiché, ai sensi dell'art.2426, n.1 c.c. bisogna iscrivere le immobilizzazioni al costo di acquisto o di produzione, comprensivo degli oneri accessori.

Contabilmente la scrittura da eseguire sarà:

Immobili (B II 1 S.P.)	a	Incrementi per immobilizzazioni per lavori interni (A 4 C.E.)
---------------------------	---	---

Nel caso in cui la costruzione interna si prolunghi oltre la chiusura dell'esercizio, la scrittura sarà:

Immobilizzazioni in corso e acconti (B II 5 S.P.)	a	Incrementi per immobilizzazioni per lavori interni (A 4 C.E.)
---	---	---

¹⁶⁸ Breve inciso: per quanto attiene il corretto trattamento contabile da riservare alle costruzioni interne eseguite dai soggetti *Ias adopter*, lo *Ias* n.16 precisa come "Il costo di una costruzione interna è determinato impiegando gli stessi principi previsti per il bene acquistato. Se l'entità produce normalmente beni similari per la vendita, il costo del bene è solitamente uguale al costo di produzione di un bene destinato alla vendita (vedere *Ias* 2). Per determinare tali costi, perciò, si eliminano eventuali profitti interni. Analogamente, il costo di anormali sprechi di materiale, lavoro, o altre risorse, sostenuto nella costruzione in economia di un bene, non è incluso nel costo del bene. Lo *Ias* 23 *Oneri finanziari disciplina i criteri per la rilevazione degli interessi come un componente del valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari costruito in economia*".

Ad ultimazione della costruzione, si procederà con lo storno tramite la scrittura:

Immobili (B II 1 S.P.)	a	Immobilizzazioni in corso e acconti (B II 5 S.P.)
---------------------------	---	---

Nell'esercizio di rilevazione delle costruzioni in economia bisogna rilevare un ricavo quale contropartita dell'iscrizione delle immobilizzazioni nello stato patrimoniale.

In questo modo si sterilizzano eventuali indebite manovre di bilancio verificabili ad esempio:

- a) con società in perdita che avranno interesse a sovrastimare l'importo dei lavori realizzati in economia, in modo tale da ridurre la perdita dell'esercizio mediante l'iscrizione di una maggior componente positivo di conto economico alla voce A)4-incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni;
- b) società in utile che al contrario vorrebbero ridurre l'iscrizione di una componente positivo di conto economico, non rilevando (ovvero rilevando in misura inferiore all'effettivo) gli investimenti realizzati in economia.

L'Oic n.16 differenzia a seconda che l'attività di costruzione in economia sia:

- a) continuativa nel qual caso, in presenza di un'apposita divisione aziendale a ciò preposta, anche le spese generali di produzione concorrono a formare il valore del cespite;
- b) sporadica con conseguente parziale contabilizzazione delle spese generali di produzione.

La valutazione dei lavori in economia dipende da:

- costi diretti di fabbricazione;
- quota spese generali imputabile

Sempre il principio contabile individua, a titolo di esempio, quali costi diretti di fabbricazione:

- a) acquisto dei materiali utilizzati o il valore di carico nel magazzino dell'azienda. Sono altresì compresi nel computo i costi di trasporto su acquisti;
- b) manodopera diretta, pari a stipendi e relativi contributi previdenziali, comprensivi di ogni eventuale onere accessorio;
- c) spese di progettazione;

d) forniture esterne.

In merito alle spese generali di produzione o fabbricazione bisogna preliminarmente individuare quali siano.

L'Oic 13 le individua in:

- a) costi del personale relativi a mano d'opera indiretta e personale di stabilimento;
- b) quote di ammortamento dei cespiti destinati alla produzione;
- c) spese di manutenzione e riparazione ordinarie;
- d) materiali di consumo;
- e) altre spese sostenute per la lavorazione dei prodotti ed a queste inequivocabilmente riconducibili (per es. energia elettrica, combustibile, manutenzioni esterne, servizi di vigilanza, ecc.).

La capitalizzazione di detti costi è facoltativa e si consiglia la massima prudenza nel caso in cui l'attività sia sporadica. In tale caso i possibili comportamenti da adottare sono:

1. escludere le spese generali di produzione dal valore di costruzione dei cespiti;
2. includere solo una parte di tali spese, in modo tale da evidenziare esclusivamente la parte di spese generali direttamente riconducibili alla realizzazione del bene in economia.

CAPITOLO QUINTO

GLI IMMOBILI PATRIMONIO

1. La rappresentazione contabile

Preliminarmente ricordiamo come siano classificabili quali immobili patrimonio tutti quelli che non sono né strumentali all'esercizio dell'attività di impresa, né merce e quindi oggetto dell'attività stessa.

In linea di principio, sono tali i fabbricati destinati a civile abitazione (categorie catastali del gruppo A, esclusi gli A/10) non utilizzati direttamente a titolo esclusivo per l'esercizio dell'impresa.

A questo punto analizziamo quale sia la corretta rappresentazione in bilancio degli immobili così classificati.

Per quanto attiene lo Stato patrimoniale, essi saranno allocati alla voce B.II.1 "Terreni e fabbricati" dello Stato patrimoniale, al netto degli ammortamenti che si anticipa, non essendo rilevanti ai fini reddituali, comporteranno l'obbligo di una variazione in aumento in sede di redazione della dichiarazione dei redditi.

In particolare, il principio contabile Oic n.16, al paragrafo D XI "Ammortamento" ammette l'ammortamento dei fabbricati di civile abitazione a condizione che abbiano un carattere accessorio rispetto a quelli strumentali ed a quelli indirettamente strumentali.

Per effetto di quanto previsto dall'art.2426, co.1, n.1 c.c. in sede di prima iscrizione in bilancio, il valore varia in funzione delle modalità di derivazione dello stesso:

1. acquisto presso terzi: costo di acquisto aumentato dei costi accessori. L'Oic n.16, al paragrafo D.II.a) a titolo esemplificativo, individua, in riferimento ai fabbricati le spese notarili per la redazione dell'atto di acquisto, la tassa di registrazione dell'atto e gli onorari per la registrazione dello stesso;
2. costruito in economia o con contratto di appalto: costo di produzione incrementato, ad esempio, degli oneri relativi all'eventuale finanziamento della fabbricazione

La partecipazione al risultato civilistico avviene attraverso ammortamenti e svalutazioni, da una parte, plusvalenze e minusvalenze dall'altra.

Nel conto economico si iscriveranno gli ammortamenti nella voce B.10.b, mentre le svalutazioni in quella B.10.c del conto economico¹⁶⁹.

Eventuali plusvalenze/minusvalenze derivanti dalla cessione di un immobile patrimoniale trovano una differente allocazione a seconda che:

¹⁶⁹ In punto di ammortamenti rimandiamo alla trattazione del capitolo 4.

- se l'attività di cessione degli immobili rientra nell'attività tipica, come ad es. gli immobili ceduti da società immobiliari che esercitano attività di compravendita: A/5;
- se l'attività di cessione degli immobili non rientra nell'attività tipica, come ad es. gli immobili ceduti da società industriali: E/20 ed E/21.

Gli eventuali fitti attivi riscossi andranno allocati nella voce A.5.

2. Le modalità di partecipazione al reddito

Art.90 Tuir

I redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I per gli immobili situati nel territorio dello Stato e a norma dell'articolo 70 per quelli situati all'estero. Tale disposizione non si applica per i redditi dominicali e agrari, dei terreni derivanti dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti. In caso di immobili locati, qualora il canone risultate dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15 per cento del canone medesimo, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n.380, risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.

Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione.

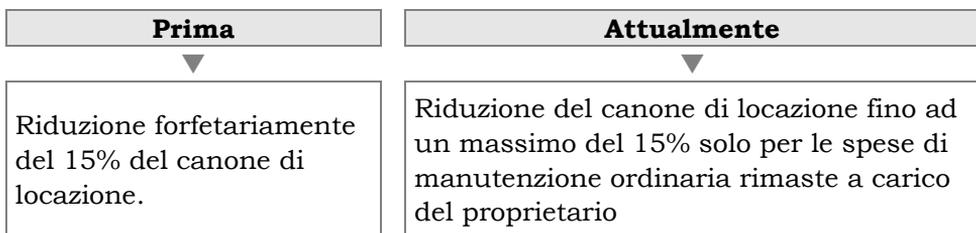
Norma fiscale di riferimento per gli immobili classificabili quali patrimonio e quindi quelli non riconducibili tra gli strumentali ed i merce, è l'art.90 Tuir.

Inciso: la norma non introduce alcuna distinzione di tipo soggettivo. La fattispecie è infatti regolata solo con riguardo alla sua connotazione oggettiva. Ciò significa che qualsiasi impresa, in qualsiasi settore operi, qualora si trovi nella situazione richiamata dalla norma, deve soggiacere alle regole ivi previste. Per esemplificare anche l'impresa che produce e/o commercia beni non immobiliari (e che pertanto non può essere classificata come impresa immobiliare) se possiede un bene immobile non strumentale concesso in locazione rientra nella disciplina di cui all'art.90 Tuir.

⇒ **Disciplina per gli immobili non locati**¹⁷⁰⇒ **Disciplina per gli immobili locati**

Ai sensi dell'articolo 90, il reddito imponibile è determinato assumendo l'importo maggiore tra la rendita catastale e il canone di locazione ridotto delle sole spese sostenute nel periodo d'imposta, debitamente documentate, riferibili agli interventi di manutenzione ordinaria (di cui all'art.3, co.1, lett.a) DPR n.380/01) ma, in ogni caso, fino al limite massimo del 15% del canone locativo. Resta inteso, come peraltro confermato dalla stessa Agenzia delle entrate con la Circolare n.10/E/06 come la deduzione forfettaria sia esclusa in riferimento agli immobili ubicati all'estero in quanto ad essi non si rendono applicabili le tariffe d'estimo.

Si ricorda come in passato il reddito veniva determinato con una riduzione forfettaria del 15% (in alcuni casi 25%) che si applicava per effetto del rimando che veniva fatto alle disposizioni dell'art.37, co.4-*bis*.



L'attuale art.90 Tuir prevede che il reddito degli immobili patrimonio è dato dal maggiore importo tra il reddito medio ordinario, determinato catastalmente ai sensi del Capo II del titolo I del Tuir e il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto, fino a un massimo del 15% dello stesso canone, dell'importo delle spese di manutenzione ordinaria sostenute effettivamente dal locatore e adeguatamente documentate.

Rispetto al passato, l'art.7, co.1, lett.a) D.L. n.203/05, convertito con L. n.248/05 ha introdotto:

- l'abolizione della deduzione forfettaria del 15%;
- l'introduzione di un limite massimo, pari al 15% del canone, alla deducibilità delle spese di manutenzione ordinaria (da documentare) con perdita fiscale, senza possibilità di recupero successivo, delle spese sostenute in eccesso rispetto a tale limite;
- il mantenimento dell'obbligo del raffronto tra il canone locativo (eventualmente ridotto) e la rendita catastale dell'unità immobiliare

¹⁷⁰ Si rimanda a quanto detto nel capito secondo, relativo alle società semplici.

con il conseguente obbligo di assoggettare a tassazione il maggior dei due importi.

La modifica introdotta dal legislatore è stata oggetto in dottrina di critica in quanto la limitazione al 15% senza possibilità di “riporto” di eventuali eccedenze nel tempo, porterebbe a risultati causali e penalizzanti in determinate circostanze¹⁷¹. La “perdita” dell’eventuale eccedenza è confermata dall’Agenzia delle entrate con la Circolare n.10/E/06 ove afferma che *“se le spese di manutenzione ordinaria sostenute da un’impresa risultino, in un determinato periodo d’imposta, superiori al limite del 15 per cento, l’eccedenza non rileva nei periodi d’imposta successivi, anche se l’importo delle spese sostenute nel corso di essi sia inferiore al predetto limite”*.

Esempio

La società Alfa ha sostenuto nell’anno x spese di manutenzione ordinaria su di un immobile per €7.000.

Il canone annuo di affitto dell’immobile ammonta ad €20.000

Limite annuo: $20.000 \cdot 15\% = 3.000$

Spese di manutenzione non utilizzabili: $7.000 - 3.000 = 4.000$

Le spese che consentono la riduzione del canone di locazione sono esclusivamente quelle di manutenzione ordinaria, da intendersi come tutti quegli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie a integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti¹⁷².

Al fine di un’individuazione più dettagliata delle spese di manutenzione ordinaria, torna utile quanto affermato dall’Amministrazione finanziaria con la Circolare n.57/98 con cui sono state offerte alcune casistiche di manutenzioni ordinarie ex art.31, lett.a) L. n.457/78.

Sono tali.

- la sostituzione integrale o parziale di pavimenti e le relative opere di finitura e conservazione;
- la riparazione di impianti per servizi accessori (impianto idraulico, impianto per lo smaltimento delle acque bianche e nere);

¹⁷¹ M. Leo *“Le imposte sui redditi nel Testo Unico”*, Giuffrè 2010 ove si legge come *“La disposizione in commento, che decorre dal periodo d’imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto legge (4 ottobre 2005), desta perplessità, perché la stessa commisura la deducibilità delle spese ordinarie a quelle sostenute in ciascun anno, sicché l’applicazione della norma determina risultati del tutto causali, penalizzando le imprese che sostengono spese di manutenzione ordinaria in modo non uniforme nel corso del periodo di locazione dell’immobile”*.

¹⁷² In dottrina è stato evidenziato come le manutenzioni straordinarie, andando ad incrementare il valore dell’immobile sono legittimamente ad iscriversi ad incremento fiscale dello stesso con eventuale rilevanza in sede di cessione. Leo, *op. cit.*

- i rivestimenti e le tinteggiature di prospetti esterni senza modifiche dei preesistenti oggetti, ornamenti, materiali e colori;
- il rifacimento di intonaci interni e la tinteggiatura;
- il rifacimento di pavimentazioni esterne e manti di copertura senza modifiche ai materiali;
- la sostituzione di tegole e altre parti accessorie deteriorate per smaltimento delle acque, rinnovo delle impermeabilizzazioni;
- la riparazioni di balconi e terrazze e relative pavimentazioni;
- la riparazione di recinzioni;
- la sostituzione di elementi di impianti tecnologici;
- la sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, senza modifica della tipologia di infisso.

Individuate le tipologie di interventi, possiamo ad analizzare gli ulteriori requisiti richiesti dal legislatore e cioè:

- la documentabilità delle spese
- l'essere restata a carico del locatore che le ha sostenute.

La documentabilità delle spese è intesa quale possibilità di esibire idonee certificazioni del costo sostenuto.

L'ipotesi classica è la fattura emessa a fronte della manutenzione commessa dal proprietario della singola unità immobiliare.

Parimenti utilizzabile è il documento con cui l'amministratore di un condominio procede al riparto millesimale relativa ad una manutenzione ordinaria "condominiale".

L'Agenzia delle entrate con Circolare n.10/E/06, p.to 14.1. ha precisato come *"il sostenimento di tali spese deve essere comprovato per mezzo di contratti, attestazioni di pagamento, fatture e ricevute fiscali"*.

Il secondo requisito richiesto, quello del rimanere in capo al proprietario, se calato nella realtà, rischia di ridurre di molto le ipotesi di effettività deducibilità fiscale di tali oneri.

Ai sensi dell'art.1576, co.1 c.c. *"Il locatore deve eseguire, durante la locazione, tutte le riparazioni necessarie, eccettuate quelle di piccola manutenzione che sono a carico del conduttore"*. Spesso i contratti di locazione prevedono che le spese di manutenzione ordinaria siano a carico del conduttore. In tale ipotesi, risulterebbe impossibile riconoscere l'esistenza della condizione richiesta dall'art.90 (gli oneri anche se eventualmente sostenuti dal proprietario sarebbero infatti poi riaddebitati al conduttore che ne sopporterebbe l'onere economico) con conseguente impossibilità, per l'impresa locatrice, di non poter usufruire di alcuna riduzione del canone di locazione, ai fini fiscali¹⁷³.

¹⁷³ In dottrina è stata auspicato il ripristino di *"una misura forfetaria di deducibilità delle spese sostenute - non solo di quelle di manutenzione ordinaria - o garantita la deduzione dei costi di manutenzione straordinaria e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia sostenuti dall'impresa"*

Sul punto bisogna segnalare la presa di posizione dell’Agenzia delle entrate che con la richiamata Circolare n.10/E/06 ha avuto modo di affermare come *“La norma richiede, inoltre, che le spese di manutenzione ordinaria siano “effettivamente rimaste a carico” dell’impresa locatrice. A tale proposito, si rileva che l’art.1576 del codice civile pone a carico del locatore l’obbligo di eseguire, per la durata della locazione, tutte le riparazioni necessarie per il mantenimento in buono stato del bene locato, eccetto le spese di piccola manutenzione che sono a carico del conduttore. Se le parti stabiliscono nel contratto di locazione che le spese di manutenzione ordinaria siano addebitate al conduttore anziché al locatore, quest’ultimo non potrà dedurre gli importi delle spese in argomento e il canone rileverà per l’intero ammontare contrattualmente previsto”*.

A chiusura, si segnala come ai sensi dell’art.26 Tuir, in ipotesi di immobile abitativo, in riferimento ai canoni non percepiti, gli stessi, a decorrere dalla conclusione del procedimento di convalida di sfratto per morosità, non vengono tassati. In caso di imposte già versate su canoni in pregressi mai percepiti, viene concesso un credito di imposta di pari importo. Di converso, per i periodi di imposta in cui non vengono percepiti i canoni, deve comunque essere dichiarata la rendita catastale¹⁷⁴.

Disciplina per gli immobili siti all’estero

Art.70 Tuir

2. I redditi dei terreni e dei fabbricati situati all’estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell’ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo di imposizione estero che scade nel corso di quello italiano. I redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l’ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese.

La norma di riferimento in caso di possesso di immobili situati al di fuori del territorio italiano è, per effetto del rimando di cui all’art.90, co.1, l’art.70 Tuir e nello specifico il co.2.

locatrice” L. Miele e V. Russo *“Per gli immobili patrimonio una normativa alquanto penalizzante”* in *“Corriere tributario”* n.44/2010.

¹⁷⁴ Art.26, co.1 *“... I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell’ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità è riconosciuto un credito di imposta di pari ammontare”*.

Ai sensi di detta disposizione normativa, detti fabbricati concorrono alla formazione del risultato dell'esercizio:

- in base all'ammontare netto della valutazione effettuata nello Stato in cui è ubicato l'immobile;
- in base all'ammontare percepito nel periodo di imposta ridotto in misura forfettaria del 15%, se i redditi non sono soggetti ad imposizione nel Paese estero in cui gli immobili sono ubicati.

Nel caso in cui non vi sia coincidenza tra il periodo di imposta italiano e quello dello Stato estero si deve prendere a riferimento il reddito determinato dallo Stato estero in riferimento al periodo di imposta ivi vigente e scadente nel corso di quello italiano.

Da ultimo, si segnala come l'Agenzia delle entrate con la Circolare n.10/E/06 abbia precisato come, in caso di assoggettamento ad imposizione del reddito nel Paese estero, sia possibile usufruire del credito di imposta previsto all'art.165, co.6 Tuir¹⁷⁵.

3. La deducibilità delle spese

Come visto, l'articolo 90, co.1 Tuir prevede che gli immobili patrimonio (diversi cioè dai beni strumentali e dai beni merce) concorrano alla formazione del reddito di impresa secondo i criteri dei redditi fondiari.

Si avrà che:

- i **componenti positivi** rilevano in base a norme specifiche quali la rendita catastale o il canone di locazione ridotto, come visto, in misura forfettaria. A nulla valgono i dati risultanti dalle scritture contabili, con conseguente obbligo di intervenire con una variazione in diminuzione ed una variazione in aumento nel modello dichiarativo UNICO;
- i **componenti negativi** imputati a bilancio e relativi a tali immobili sono indeducibili nella determinazione del reddito, pertanto debbono essere sterilizzati media sempre in sede di dichiarazione dei redditi.

Proprio in riferimento ai componenti negativi da riprendere a tassazione non sempre il compito si presenta agevole e scevro di dubbi.

A tali fini si richiamare la norma di comportamento n.156 emanata nel corso del mese di aprile 2004 dall'ADC di Milano quale utile guida da utilizzare.

¹⁷⁵ Art.165, co.6 "Nel caso di reddito d'impresa prodotto, da imprese residenti, nello stesso Paese estero, l'imposta estera ivi pagata a titolo definitivo su tale reddito eccedente la quota d'imposta italiana relativa al medesimo reddito estero, costituisce un credito d'imposta fino a concorrenza della eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto a quella estera pagata a titolo definitivo in relazione allo stesso reddito estero, verificatasi negli esercizi precedenti fino all'ottavo. Nel caso in cui negli esercizi precedenti non si sia verificata tale eccedenza, l'eccedenza dell'imposta estera può essere riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ed essere utilizzata rispetto a quella estera relativa allo stesso reddito di cui al primo periodo del presente comma".

Il documento citato, individua la *ratio* dell'art.90 nelle modalità di costruzione del parametro "rendita catastale"; infatti, l'art.7 del DPR n.604/73 prevede che *"la tariffa di estimo è costituita per unità di riferimento ed in moneta legale e per ciascuna categoria e classe, dal reddito lordo medio ordinario da essa ritraibile, diminuito delle spese di riparazione e manutenzione e di ogni altra spesa necessaria a produrlo. Nessuna detrazione avrà luogo per decime, canoni, livelli, interessi passivi, nonché per oneri tributari"*.

Dalla lettura se ne evince che tra le spese, dubbi in merito all'esclusione di quelle di riparazione e manutenzione non ce ne sono, in quanto le stesse sono già ricomprese nella tariffa d'estimo.

Le problematiche possono sorgere per tutte le altre tipologie di componenti negativi contabilizzati.

A prescindere dall'allocazione contabile in un unico conto o separata, la norma di comportamento individua ed elenca alcuni esempi di costi che tipicamente si ritrovano nei bilanci delle aziende, e che debbono/non debbono essere considerati nei conteggi.

In particolare l'ADC ha individuato:

Spese per il personale per la cui deducibilità occorre distinguere tra:

- spese per il personale addetto ai servizi di custodia o di portineria, alla manutenzione degli edifici o dedicato all'amministrazione e gestione degli stabili, in quanto legate alla corrente redditività dell'immobile, indeducibili¹⁷⁶;
- personale addetto alla contabilità, non essendo quest'ultima specificamente "relativa ai beni immobili" i cui costi, al contrario, sono integralmente deducibili.

Spese societarie che sono integralmente deducibili, in quanto non è rinvenibile una correlazione fra tale spese ed i beni immobili, essendo riferite alla struttura aziendale e non ad una particolare attività dell'impresa o alla tipologia dei beni patrimoniali dalla stessa gestiti.

Sono tali, ad esempio:

- spese per la tenuta della contabilità;
- spese per il deposito del bilancio e per gli altri adempimenti societari;
- spese per la consulenza societaria e fiscale e per l'espletamento delle relative formalità;
- emolumenti per l'organo di controllo, ove esistente;

¹⁷⁶ Vedasi Corte di Cassazione, sentenza n.16780/02.

- indennità di carica per l'organo amministrativo, con esclusione dello specifico compenso per la gestione degli immobili eventualmente delegata a taluno degli amministratori.

4. Gli interessi passivi

Paragrafo a parte merita la tematica relativa alla deducibilità o meno degli interessi passivi sostenuti dalle imprese che detengono immobili patrimonio¹⁷⁷.

L'articolo 7, co.2 DPR n.604/73 prevede che *“La tariffa di estimo è costituita per unità di riferimento ed in moneta legale e per ciascuna categoria e classe, dal reddito lordo medio ordinario da essa ritraibile, diminuito delle spese di riparazione e manutenzione e di ogni altra spesa necessaria a produrlo. Nessuna detrazione avrà luogo per decime, canoni, livelli, interessi passivi, nonché per oneri tributari”*, per cui, gli interessi passivi non rientrano fra gli elementi considerati nella determinazione degli estimi.

In un primo momento l'Amministrazione finanziaria, con Risoluzione n.9/903/77 ha considerato in deducibili per una società immobiliare di gestione gli interessi passivi da funzionamento e deducibili gli interessi passivi da finanziamento (ossia quelli contratti per finanziare l'acquisto dell'immobile o le manutenzioni straordinarie)¹⁷⁸.

La giurisprudenza di legittimità ha escluso la rilevanza di qualsiasi tipologia di interesse¹⁷⁹.

Di contra, la dottrina, muovendo le mosse dall'art.7 DPR n.604/73 richiamato, affermava che *“gli interessi passivi costituiscono un componente negativo del reddito di impresa generato dalla gestione finanziaria, ossia una spesa che non è riferita ad una particolare attività aziendale, né accessoria ad uno specifico onere”*, concludendo per la loro deducibilità nel limite di quanto previsto dagli allora vigenti artt.96, 97 e 98 Tuir¹⁸⁰.

Anteriormente alla L. n.244/07 (Finanziaria per il 2008), l'Agenzia delle entrate, con due documenti di prassi (Circolare n.6/E/06 e n.10/E/06) riteneva che nel concetto di *“spese e gli altri componenti negativi relativi”* agli immobili-patrimonio fossero ricompresi gli interessi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisto dei suddetti immobili con conseguente in deducibili.

La Circolare n.6/E/06 in sede di commento delle novità introdotte con l'art., co.1 lett.a) D.L. n.203/05, ha attribuito all'art.90, co.2 del DPR

¹⁷⁷ Sul punto vedasi anche F. Ghiselli *“Deducibilità degli interessi passivi relativi ai beni immobili patrimoniali”* in *“Il fisco”* n.2/2010

¹⁷⁸ Allineate sul tema anche le Risoluzioni n.9/2086/77 e n.9/1099/80.

¹⁷⁹ Corte di Cassazione, sentenza n.5501/94.

¹⁸⁰ Norma di comportamento ADC Milano n.156/04. Concorde sull'impostazione anche Corte di Cassazione, sentenze n.16780/02 e n.1430/06.

n.917/86 carattere “... speciale e derogatorio rispetto al principio generale di inerenza dei componenti negativi di reddito” poiché contiene un divieto assoluto di deducibilità di tutti i componenti negativi relativi agli immobili, compresi anche i relativi interessi passivi di funzionamento e di finanziamento.

La successiva Circolare n.10/E/06 non faceva altro che confermare il principio.

Il legislatore, con successivo art.1, co.35 L. n.224/07, in contrasto con l'indirizzo ministeriale ha stabilito che *"Tra le spese e gli altri componenti negativi indeducibili di cui al comma 2 dell'articolo 90 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, non si comprendono gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili indicati al comma 1 dello stesso articolo 90. La disposizione del periodo precedente costituisce norma di interpretazione autentica"*.

La previsione per cui la norma è di interpretazione autentica ha la conseguenza di essere retroattiva e dispiegare i suoi effetti *ex tunc*, dal momento in cui la legge oggetto di interpretazione è entrata in vigore; restano salvi i rapporti *c.d. esauriti*, ovverosia quelli per cui è intervenuto un giudicato o un atto amministrativo definitivo o per i quali siano decorsi i termini di prescrizione o decadenza stabiliti dalla legge per l'esercizio dei relativi diritti.

A seguito della novità legislativa, l'Agenzia delle entrate ha effettuato un *revirement*, allineandosi all'indirizzo legislativo, con le Circolari n.47/E/08 e n.19/E/09¹⁸¹.

L'Agenzia ha offerto ulteriori chiarimenti in merito al concetto di “acquisizione” degli immobili.

In particolare, con la Circolare n.19/E/09 l'Agenzia ha affermato che *“con il termine “acquisizione” il legislatore abbia inteso riferirsi non solo agli interessi passivi sostenuti in relazione ai finanziamenti accesi per l’“acquisto” di tali immobili (i.e. interessi sostenuti sui mutui contratti per l’“acquisto” degli immobili-patrimonio), ma anche agli interessi passivi relativi a finanziamenti stipulati per la “costruzione” degli stessi (i.e. interessi sostenuti in dipendenza di mutui accesi per la “costruzione” degli immobili- patrimonio)”*.

Ne consegue che gli interessi maturati su finanziamenti diversi rispetto a quelli ivi descritti saranno ricompresi nella disciplina dell'art.90, co.2 del DPR n.917/86 e, pertanto, integralmente indeducibili¹⁸².

¹⁸¹ Con la Circolare n.19/E/09 l'Agenzia ha colto l'occasione per specificare, se mai ce ne fosse stato bisogno, come gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per il sostenimento di manutenzioni straordinarie, al pari di quelli relativi ai finanziamenti per le manutenzioni ordinarie sono indeducibili.

In dottrina è stato suggerito di ricorrere, al fini della dimostrazione dell'effettiva causa dell'accensione del mutuo, ai cosiddetti "mutui di scopo" che si caratterizzano, rispetto a quelli fondiari, per essere preordinati ad una finalità ben precisa tale da contrassegnare il negozio stesso¹⁸³.

La Circolare n.47/E/2008 ha chiarito che sono altresì assoggettati alla disciplina di cui all'art.96 del Tuir anche gli interessi passivi che si generano a fronte di uno scoperto di conto corrente riferito ad un finanziamento per l'acquisizione di immobili-patrimonio.

A seguito dell'interpretazione autentica introdotta opportunamente dal legislatore, vengono meno anche i concetti espressi nella Risoluzione n.71/E/07 comunque antecedente la norma della Finanziaria 2008).

Oggetto della Risoluzione era il corretto trattamento da riservare agli interessi passivi maturati su finanziamenti corrisposti da società cooperative edili a proprietà indivisa.

Anteriormente all'art.1, co.35 L. n.244/07, gli interessi passivi venivano considerati deducibili nei limiti di cui all'art.15 Tuir per analogia con le persone fisiche. Ora, detti interessi, sono da assimilare a quelli maturati su finanziamenti per l'acquisto degli immobili-patrimonio e, conseguentemente, rientrano nell'art.96 del DPR n.917/86.

Ma, quali sono gli interessi passivi maturati su finanziamenti diversi da quelli finalizzati all'acquisizione (i.e. acquisto e costruzione) di immobili-patrimonio? Sono tali quelli derivanti da finanziamenti sottoscritti per far fronte a spese di manutenzione straordinaria e quelli non direttamente imputabili al singolo bene.

In caso di accensione di un finanziamento unitario teso a sostenere sia l'acquisto che la manutenzione straordinaria di un immobile patrimonio, bisogna individuare separatamente le due fattispecie di finanziamenti per poter determinarne i relativi interessi passivi da assoggettare alle differenti regole di (in)deducibilità.

Da ultima, ma non meno importante, analizziamo l'ipotesi relativa ai finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

L'articolo 1, co.36 L. n.244/07 ha stabilito che *"...con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è istituita una commissione di studio sulla fiscalità diretta e indiretta delle imprese immobiliari, con il compito di proporre, entro il 30 giugno 2008, l'adozione di modifiche normative, con effetto anche a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, volte alla semplificazione e alla razionalizzazione del sistema vigente, tenendo conto delle differenziazioni*

¹⁸² Una lettura sistematica e completa della materia non può prescindere dal ricordare come l'art.96,co.6 Tuir preveda l'applicazione prioritaria delle norme in punto di indeducibilità di cui all'art.90, co.2.

¹⁸³ A. Dodero, G. Ferranti e L. Miele *"Interessi passivi"*, Ipsa, 2010.

esistenti tra attività di gestione e attività di costruzione e della possibilità di prevedere, compatibilmente con le esigenze di gettito, disposizioni agevolative in funzione della politica di sviluppo dell'edilizia abitativa, ferma restando, fino all'applicazione delle suddette modifiche normative, la non rilevanza ai fini dell'art.96 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione”.

Per quanto concerne la prima parte della previsione normativa, si sottolinea come la Commissione, istituita con D.M. 20 febbraio 2008, non abbia mai reso noto alcun lavoro.

L'Agenzia delle entrate, con la Circolare n.47/E/08 aveva definito transitoria la norma. Assonime, con Circolare n.49/09 ha affermato che, stante l'assenza delle modifiche previste, la norma probabilmente assurgerà a definitiva.

Sintetizzando, allo stato attuale gli interessi in oggetto:

- non soggiacciono all'art.90, co.2 perché non ricompresi fra quelli finalizzati all'acquisizione;
- non rientrano nemmeno nella disciplina di cui all'art.96 per cui sono interamente deducibili.

La disciplina in esame rappresenta un'agevolazione fiscale che ha determinato un vasto dibattito dottrinale in punto di applicabilità.

La portata molto ampia e l'estrema generalità degli elementi oggettivi contenuti nel disposto di cui all'art.1, co.36 della L. n.244/07 hanno ingenerato considerazioni ed interpretazioni contrastanti. A questo deve aggiungersi la mancanza di chiarezza riscontrabile nella richiamata Circolare n.19/E/09.

L'ambito soggettivo di applicazione

Tenuto, tra l'altro, conto che la norma in esame (*i.e.* art.1, co.36 della L. n.244/07) è stata inserita con riferimento alle società immobiliari, l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina *de qua* dovrebbe essere circoscritto alle *c.d. immobiliari di gestione* ovvero a quelle società la cui attività consiste principalmente nell'utilizzazione degli immobili-patrimonio e di quelli strumentali per natura locati.

Con la Circolare n.37/E/09 l'Agenzia, per individuare compiutamente i soggetti interessati, ha rimandato a quanto precisato nella precedente Risoluzione n.323/E/07 in punto di requisiti Pex¹⁸⁴.

¹⁸⁴ Ai sensi dell'art.87, co.1, lett d) Tuir vi è una presunzione assoluta di non commercialità per le società "il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa".

L'identificazione della natura degli immobili destinati alla locazione

Alla luce dell'ampiezza del dato letterale della norma e, ad esempio, della limitazione solamente ad alcune categorie catastali, si pone il problema della corretta individuazione degli immobili ricompresi nella fattispecie. In dottrina è stato sostenuto come *“in base a un'interpretazione letterale – ma supportata dalla voluta legislatoris risultante dai lavori parlamentari”* non emergono elementi che portino ad una limitazione né in punto di natura degli immobili, né di tipologia di finanziamento (mutuo, scopo di conto corrente)¹⁸⁵.

L'identificazione dell'oggetto del mutuo ipotecario

La Circolare n.19/E/09 chiarisce che la deducibilità degli interessi passivi è collegata solo a mutui ipotecari gravati sull'immobile destinato ad essere locato. Nell'ipotesi in cui il mutuo ipotecario gravi su un immobile della società ed il finanziamento concesso sia finalizzato all'acquisto di un altro immobile successivamente destinato alla vendita, gli interessi passivi che maturano sul finanziamento stesso non sono deducibili, ma devono essere assoggettati alla disciplina di cui all'art.96 del DPR n.917/86: non si ravvisa, infatti, nella fattispecie in esame la coincidenza fra immobile gravato da ipoteca ed immobile da acquistare e destinare successivamente alla locazione.

Segnala in maniera puntuale l'Assonime che restano in ogni caso esclusi gli interessi passivi maturati su finanziamenti/mutui contratti per l'acquisto di immobili che vengano successivamente rinegoziati per ottenere ulteriori finanziamenti, come da prassi nel settore immobiliare. Sembrano, invece, assoggettabili alla disciplina *de qua* gli interessi passivi maturati su finanziamenti/mutui sottoscritti dal promittente venditore successivamente trasferiti all'impresa immobiliare promissaria acquirente¹⁸⁶.

La prova dell'effettiva locazione dell'immobile su cui grava il mutuo ipotecario

L'estrema generalità della norma si ripercuote anche sulla prova della locazione. Nulla dice, infatti, la norma, in merito alla concreta realizzabilità della locazione ed alla relativa tempistica: nemmeno i documenti di prassi citati (*i.e.* Circolare n.19/E/09 e Circolare n.37/E/09) fanno riferimento all'applicabilità della norma in relazione all'ipotesi in cui il bene non sia poi effettivamente concesso in locazione e nulla dice in relazione alle eventuali conseguenze (se poi ce ne

¹⁸⁵ T. Di Tanno *“Immobili in affitto, deducibilità ampia”* in *“Il sole 24 ore”* 4 giugno 2009.

¹⁸⁶ Circolare n.47/09 richiamata

dovessero essere). Ciò posto, al fine di tutelare e garantire le finalità agevolative della norma in esame, la dottrina propenderebbe per la concreta dimostrazione dell'avvenuta locazione. Sarebbe tuttavia opportuno avere indicazioni in merito al termine entro il quale il contratto di locazione debba intervenire, considerato che esso potrebbe non sussistere al momento della sottoscrizione del finanziamento.

Definizione temporale di applicazione della norma

Tale questione riguarda l'applicabilità della norma agli interessi passivi maturati con riferimento a mutui ipotecari – che soddisfano le condizioni ed i requisiti di cui all'art.1, co.36 L. n.244/07 – contratti in un periodo anteriore all'entrata in vigore della suddetta legge. Anche in tale ipotesi, pur nel silenzio della legge ed in assenza di chiarimenti della prassi, parte della dottrina sembra riconoscere l'applicazione della disciplina agevolativa agli interessi passivi ora maturati, sebbene con riferimento a mutui ipotecari sottoscritti antecedentemente l'entrata in vigore della norma *de qua*.

L'applicabilità delle agevolazioni normative in esame all'ipotesi di acquisizione, mediante leasing, dell'immobile da destinare a locazione

Nel silenzio della norma, parte della dottrina si è chiesta se la disciplina agevolativa in esame sia applicabile anche all'acquisizione, mediante *leasing*, di un immobile destinato a locazione. In tale fattispecie è stata suggerita, infatti, l'assimilazione del mutuo ipotecario alla proprietà in capo al concedente dell'immobile successivamente locato dal cessionario che ha riscattato lo stesso immobile. La questione è sorta in virtù del fatto che, in genere, il trattamento fiscale delle componenti derivanti dall'acquisizione di un bene in proprietà è analogo a quello delle componenti afferenti ad un contratto di *leasing* avente medesimo oggetto. Per analogia, pertanto, la disciplina agevolativa di cui all'art.1, co.36 della L. n.244/07 avrebbe potuto trovare applicazione anche nell'ipotesi di un *leasing* relativo ad un immobile destinato a locazione.

La Circolare n.37/E/09 ha chiarito l'estensione della disciplina agevolativa in esame anche nell'ipotesi di immobili, oggetto di locazione, che sono detenuti in forza di un contratto di *leasing*: la *ratio* sottostante tale logica è quella di “assicurare nel tempo, in relazione alle mutevoli condizioni di mercato, la necessaria neutralità fiscale della scelta aziendale tra acquisizione dei beni in proprietà e di quelli in *leasing*”.

5. Gli immobili di interesse storico-artistico¹⁸⁷

Come anticipato in sede di commento relativo alla tassazione *ex art.37 Tuir* degli immobili di interesse storico-artistico, il D.L. n. 16/12 ha apportato modifiche anche per quanto attiene la disciplina prevista per gli immobili locati di interesse storico-artistico, detenuti in regime di impresa¹⁸⁸.

In particolare, l'art.4 del D.L. n.16/12 ha, come già detto, stabilito nuove modalità di determinazione del reddito, in funzione della locazione o meno dell'immobile.

L'abrogazione dell'art.11, co.2 della L. n.413/91 ha comportato, con decorrenza dal 2012, il venir meno della tassazione in base alla *c.d. rendita figurativa*, basato sulla irrilevanza, in ogni caso, dei canoni di locazione e sull'applicazione della minore tariffa d'estimo della zona censuaria nella quale è sito l'immobile.

Al contempo, è stata introdotta una nuova metodologia di determinazione del reddito da far concorrere a tassazione che prevede il raffronto tra il canone risultante dal contratto di locazione (rapportato alla percentuale di possesso), ridotto in misura forfettaria del 35%, e la rendita catastale effettiva derivante dall'applicazione della tariffa d'estimo propria dell'immobile, rivalutata del 5% e rapportata al periodo e alla percentuale di possesso.

IL nuovo quadro di riferimento prevede quindi due differenti ipotesi:

- se l'immobile non è locato vi è una duplice agevolazione: la riduzione al 50% della rendita effettiva rivalutata nonché la disapplicazione, in ogni caso, della maggiorazione di un terzo, ai sensi dell'art.41 Tuir, della rendita stessa ordinariamente prevista per gli immobili "a disposizione";
- se l'immobile è locato a terzi, il reddito imponibile è dato dal maggiore fra il canone di locazione ridotto del 35% e il reddito medio ordinario ritraibile dall'unità immobiliare, ottenuto applicando la tariffa d'estimo propria dell'unità stessa, anche in questo caso ridotto al 50%, come confermato dall'Agenzia delle entrate con la Circolare esplicativa del nuovo regime di tassazione n.114/E/12.

In passato era stato dibattuto il regime oggettivo di applicazione dell'abrogato art.11, co.2 della L. n.413/91 con esplicito riferimento agli immobili detenuti in regime di impresa, salvo poi trovare una posizione di sintesi comune¹⁸⁹.

In giurisprudenza la sentenza della Corte di Cassazione n.26343/09 stabiliva che *"I canoni prodotti dalla locazione di immobili riconosciuti di*

¹⁸⁷ Per quanto riguarda la cessione ed in particolare il momento impositivo della stessa si rimanda al capitolo 4.

¹⁸⁸ Per un primo commento alla nuova disciplina vedasi Zanni M, *Il nuovo regime fiscale degli immobili di interesse storico o artistico*, in *Il Fisco*, n. 27-12, pagg. 1-4245 e ss.

¹⁸⁹ Sul punto vedasi la Risoluzione n.99/E/06

interesse storico o artistico, ai sensi della L. n.1089 del 1939, art.3 e successive modificazioni, che siano oggetto dell'impresa, ne rappresentano i ricavi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa secondo le norme che lo disciplinano, senza che sia applicabile la regola di cui alla L. n.413 del 1991, art.11, comma 2".

In dottrina numerose erano le posizioni critiche poiché non si comprendeva il motivo per cui se si rendeva applicabile la norma per gli immobili strumentali detenuti da persone fisiche (sul punto vedasi la Circolare n.2/E/06) così non avrebbe dovuto essere anche per quelli detenuti in regime di impresa. In particolare veniva evidenziato come *"Ed invero, la norma, da un lato, afferma la generalità della sua applicazione con la locuzione "in ogni caso" che non legittima l'esclusione di alcuna tipologia di immobili e, dall'altro, non stabilisce alcuna condizione e, quindi, neanche quella avanzata dall'Agenzia delle entrate secondo cui gli immobili da agevolare, se posseduti da imprese, devono comunque rientrare tra quelli a determinazione del reddito con criteri catastali, ai sensi dell'art.90 del TUIR"*¹⁹⁰.

A chiusura si rileva come ai sensi dell'art.100, co.2, lett.e) è ammesso dedurre le spese sostenute (vige il principio di cassa) per la manutenzione, la protezione ed il restauro degli immobili vincolati.

Le spese deducibili sono quelle effettivamente rimaste a carico della società e quindi devono essere determinate al netto di eventuali contributi percepiti.

L'Agenzia delle entrate con la Risoluzione n.147/E/03 ha precisato che la disposizione richiamata *"trova applicazione con riferimento alle spese relative a beni immobili non strumentali, cioè patrimoniali, ed in considerazione del particolare interesse storico ed architettonico che questi rivestono. In questo caso le spese sostenute sono deducibili interamente nel periodo d'imposta di sostenimento, anche se capitalizzate ad incremento del valore iscritto dell'immobile. In assenza di tale norma, invece, dette spese non sarebbero deducibili secondo il disposto dell'art.57, comma 2, del TUIR"* (ora art.90 n.d.A.).

Di *contra*, in ipotesi di spese sostenute per un immobile strumentale esse *"sono di conseguenza inerenti e deducibili secondo le ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa in base al principio di competenza. Essendo state capitalizzate ad incremento del valore dell'immobile iscritto in contabilità, la deduzione di tali spese avverrà in concomitanza con il processo di ammortamento e sulla base delle disposizioni dell'art.67 del TUIR"* (ora art.102 n.d.A.).

¹⁹⁰ M. Leo, *op. cit.* ed in senso conforme vedasi anche M. Di Marino e M. Pardi *"Imposte dirette per gli immobili di interesse storico e artistico vincolati"* in *"Il fisco"* n.9/2011.

Sezione seconda

FISCALITÀ INDIRETTA

CAPITOLO SESTO

IL TRASFERIMENTO DI IMMOBILI

1. Premessa

Il regime fiscale dei trasferimenti e delle locazioni dei fabbricati ha formato oggetto di una profonda rivisitazione con la riforma attuata con il D.L. n.233/06 che negli anni successivi ha richiesto una significativa opera di affinamento e manutenzione, culminata, da ultimo con il D.L. n.83/12, convertito con modificazioni nella Legge n.134/12.¹⁹¹ Con tutta evidenza, il cuore delle innovazioni introdotte con la riforma attuata con il D.L. n.233/06 era costituito dalle modifiche al regime fiscale dei trasferimenti e delle locazioni dei fabbricati, in tale ambito, in particolare, quelli posseduti dalle società di costruzioni.

Più in generale, tale decreto aveva esteso notevolmente l'operatività del regime di esenzione¹⁹² delle operazioni relative ai fabbricati di ogni tipologia, a eccezione delle cessioni di fabbricati poste in essere da società di costruzioni. Il D.L. in oggetto ha comportato, infatti, un radicale "cambio di filosofia" determinato, in particolar modo, dal transito dei fabbricati strumentali (che hanno costituito la categoria maggiormente colpita dalla novella legislativa) dal regime di imponibilità Iva a quello dell'Imposta di Registro, con inevitabili conseguenze non solo sul regime delle operazioni attive (ossia sul futuro), ma anche, per effetto dei peculiari meccanismi applicativi del tributo sulla cifra d'affari, sulla definitività delle detrazioni d'imposta, effettuate in dipendenza di acquisti dei cespiti immobiliari in questione, nel corso del periodo decennale di "osservazione fiscale" rilevante ai fini dell'applicazione del meccanismo di rettifica della detrazione (con effetto, dunque, retroattivo).

Vero è che già la legge di conversione n.248/06 aveva sensibilmente mitigato la portata di tale decreto, intervenendo in particolar modo nel ridurre la portata dell'operatività del regime di esenzione. Più in dettaglio, la finalità del provvedimento era da rinvenire in due interventi: in primo luogo, come accennato, ci si era resi conto della necessità (sollevata a gran voce e talvolta anche oltre misura da tutto il mondo immobiliare) di ridurre l'ambito di operatività del regime di esenzione, tanto per le locazioni, quanto per le cessioni di fabbricati strumentali, con la previsione della possibilità (salvo talune ipotesi) di

¹⁹¹ È appena il caso di segnalare che vi sono, sia all'interno che all'esterno del decreto Iva, specifiche ipotesi la cui disciplina differisce dai criteri generali sopra forniti: a titolo esemplificativo, le cessioni esenti contemplate dal punto 12) dell'art.10 del DPR n.633/72 e cioè le cessioni gratuite a enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS, oppure le cessioni escluse dal campo di applicazione dell'Iva contemplata dall'articolo 51 della L. n.342/00, relativa alle acquisizioni di aree e di opere da parte dei comuni.

¹⁹² Va sottolineato sin d'ora che tali cambiamenti di rotta si giustificano per il fatto che la Direttiva n.2006/112/CE lascia ampi margini di manovra ai singoli stati membri per quanto riguarda l'estensione delle esenzioni per quel che attiene il comparto immobiliare.

optare per l'imponibilità con riferimento alla singola cessione o locazione; in secondo luogo, con intervento più mirato, si era inteso attenuare gli effetti negativi che il decreto comportava per i fondi immobiliari e le società di *leasing*, per le quali il decreto legge prevedeva una duplicazione (rispetto all'acquisto diretto con finanziamento che costituisce la logica alternativa concorrenziale) delle imposte ipotecarie e catastali (all'atto di acquisto e al momento del riscatto) disponendo, come sarà di seguito descritto, una riduzione al 50% delle stesse e lo scomputo dell'Imposta di Registro dovuta sui canoni.

Successivamente, la lett.a) del co.156 dell'art.1 della L. n.244/07 aveva modificato l'art.17 del DPR n.633/72, inserendo al co.6 la lett.a-bis), estendendo la disciplina del *reverse charge* a talune ipotesi di cessioni di immobili strumentali, oggetto di trattazione nel prosieguo, al fine di limitare il diffuso fenomeno dell'evasione da riscossione.

A tal riguardo merita anticipare sin d'ora una delle novità introdotte dal D.L. n. 83/12¹⁹³ convertito con modificazioni nella L. n.83/12 (di cui oltre), vale a dire l'estensione del meccanismo del *reverse charge* (in merito al quale ci si soffermerà più diffusamente nell'esaminare la disciplina delle cessioni, da parte di impresa costruttrice o ristrutturatrice, di immobili strumentali) anche per le cessioni da parte dei medesimi soggetti di immobili abitativi cui si applica l'Iva per effetto di opzione del cedente. Ovviamente il meccanismo del *reverse charge* non si applica in ogni caso se il cessionario non è soggetto passivo Iva.

In aggiunta, il co.164 della summenzionata legge ha introdotto, sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, il co.3-bis all'art.60-bis del DPR n.633/72 prevedendo una responsabilità solidale del cessionario di immobili, anche nel caso in cui non agisca nell'esercizio di imprese, arti o professioni, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni in caso di corrispettivo pagato superiore a quello indicato nell'atto di cessione. È stata prevista, inoltre, una forma di regolarizzazione della violazione per il cessionario che non agisca, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, mediante il versamento di una maggiore imposta entro 60 giorni dalla stipula dell'atto di compravendita. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione dovrà presentare all'ufficio territorialmente competente copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione. La disposizione, pertanto, persegue l'intento di scoraggiare comportamenti fraudolenti che mirino a occultare il corrispettivo, in modo da conseguire un indebito risparmio d'imposta per il cessionario, ovvero ad accrescerlo, in modo da consentire indebite detrazioni senza che l'imposta a debito sia stata versata.

¹⁹³ In vigore dal 26 giugno 2012, giorno della sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

La Legge di Stabilità 2011 (L. n.220/10 recante “*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*”), entrata in vigore il 1° gennaio 2011, aveva pressoché lasciato invariato il precedente assetto normativo, mantenendo il principio della generalizzata esenzione dal campo di applicazione dell’Iva di tutte le tipologie di cessioni di fabbricati sia abitativi che strumentali con alcune specifiche eccezioni previste, in particolare, per le società di costruzione e cosiddette “di ripristino”.

In particolare, il n.8-*bis*) del primo comma dell’art.10 DPR n.633/72, così come modificato dalla Legge di Stabilità 2011, prevedeva, quale eccezione al citato ordinario regime di esenzione, le cessioni che hanno a oggetto fabbricati diversi da quelli strumentali, effettuate dalle imprese costruttrici ovvero dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di “ripristino” entro cinque anni, e non più quattro anni, dalla data di ultimazione della costruzione o dell’intervento o anche successivamente nel caso in cui, entro tale termine, i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

Non v’è dubbio alcuno che la *ratio* dell’allungamento temporale da 4 a 5 anni è da rinvenire nell’intenzione del legislatore di non penalizzare le imprese immobiliari di costruzione e di ripristino del settore edile, duramente colpite negli ultimi anni, con la finalità di evitare alle predette imprese le conseguenze negative del *pro-rata* di detraibilità e delle rettifiche Iva di cui all’art.19-*bis*2. Infatti, gli immobili rimasti invenduti oltre 4 anni, oggi innalzati a 5 anni, transitano dal regime di imponibilità a quello dell’esenzione, comportando un peggioramento del *pro-rata* per le imprese nell’anno in cui si perfeziona la cessione esente e, nelle ipotesi peggiori, altresì l’obbligo di rettificare in negativo l’Iva che l’impresa si era detratta sull’acquisto o la produzione in economia del bene¹⁹⁴.

2. Il regime previsto per le società di costruzioni

2.1 Il trasferimento di immobili abitativi

Con specifico riferimento al trasferimento di immobili abitativi, ben più incisivo è stato l’intervento operato dall’art.9 del D.L. n.83/12 sopra citato che è intervenuto nuovamente sul testo dei nn.8, 8-*bis*) e 8-*ter*) dell’art. 10 del DPR n.633/72 nel dichiarato intento di venire

¹⁹⁴ Non era prevista alcuna disposizione di carattere transitorio, pertanto il regime è entrato in vigore con riferimento a tutte le cessioni perfezionate a decorrere dal 1° gennaio 2011. A tal riguardo non assume rilevanza la circostanza che, alla data del 31 dicembre 2010, siano decorsi più di quattro anni dalla costruzione e che, dunque, la cessione, in base alla disciplina previgente, sarebbe stata esente se fosse stata effettuata entro tale data.

ulteriormente (e in misura assai più incisiva della Legge di Stabilità 2011) incontro alle esigenze delle imprese di costruzione o di ristrutturazione¹⁹⁵. Va precisato che, sempre nel corso del 2012, già il D.L. n.1/12 era intervenuto in misura meno significativa e in buona parte rivista dal sopra citato D.L. n.83/12 in modo tale che merita di essere esaminato direttamente l'effetto "combinato".

Va sottolineato che rimane immutata l'impostazione di fondo per cui il regime naturale delle cessioni di immobili abitativi è quello dell'esenzione Iva, ma viene ampliata in misura rilevante la possibilità per le imprese costruttrici o ristrutturatrici di optare per il regime di imponibilità che non trova più un limite temporale o, per meglio dire, subentra senza soluzione di continuità al regime di imponibilità obbligatoria.

Ciò consente alla società costruttrice di detrarre l'Iva a monte, mantenendo nel tempo la propria prospettiva di applicare l'Iva a valle; viene così scongiurato il rischio che l'imminenza del periodo (prima 4 e poi 5 anni) oltre il quale la cessione diviene esente e può pregiudicare il diritto alla detrazione esercitato induca a precipitose dismissioni immobiliari che deprimano ulteriormente il mercato immobiliare. In tale prospettiva, l'intervento del legislatore del 2012 esplica effetti anticongiunturali secondo gli obiettivi prefissati.

In realtà, anche in vigenza del limite temporale, di 4 o 5 anni, il regime Iva al momento della successiva cessione non era necessariamente quello dell'esenzione – con conseguenti effetti negativi sul diritto alla detrazione – ben potendo lo stesso immobile essere soggetto a successivi interventi di ristrutturazione che facevano decorrere un nuovo periodo, di 4 o 5 anni, entro il quale la cessione doveva scontare l'Iva tale circostanza è significativa anche ai fini del meccanismo di applicazione della rettifica della detrazione di cui in appresso.

Sono considerate imprese di "ripristino" (o di ristrutturazione), quelle incaricate di svolgere gli interventi previsti originariamente dall'art.31, co.1, lett.c), d), e), della L. n.457/78, oggi art. 3, co.1, lett.c), d) e f), del TU dell'edilizia DPR n.380/01 (interventi di restauro, risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e urbanistica).

In proposito, l'Amministrazione finanziaria con la Circolare n.182/E/96 e la Circolare n.27/E/06 chiari che devono definirsi imprese di costruzione quelle imprese che hanno costruito gli edifici anche solo occasionalmente, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia stata eventualmente affidata, in tutto in parte, ad altre in

¹⁹⁵ Vedasi infra il significato che il termine imprese di costruzione e imprese di ripristino (o ristrutturazione) assume ai fini della disciplina Iva in commento.

subappalto. Inoltre, la “qualifica” di impresa di costruzione non deve intendersi come necessariamente riferita al soggetto nella sua interezza o anche al settore di attività da questi condotto, bensì al ciclo produttivo del singolo bene (immobile). In altri termini, è ben possibile che un soggetto che ordinariamente svolge attività industriali o di servizi che nulla hanno a che vedere con il comparto immobiliare, possa (e debba) essere considerato, a questi fini, alla stregua di una impresa di costruzioni con riferimento a uno (o più) beni immobili su cui abbia effettuato un intervento di “costruzione” (nel senso *infra* specificato). Parimenti, a una impresa di costruzioni (per l’oggetto sociale e l’attività ordinariamente svolta) che per uno (o più) immobili acquisti l’immobile e lo destini, tal quale, alla rivendita (o addirittura alla locazione) non si applicherà la disciplina qui in commento (che ordinariamente le si applica) con riferimento alle operazioni attive e passive che attengono a detto/i immobile/i.

Con specifico riferimento al concetto di “interventi di ristrutturazione edilizia” di cui all’art.31, co.1, lett.d), che, come visto, assume rilievo ai fini dell’imponibilità dell’operazione, la Circolare n.11/E/07, in riferimento alla voce n.127-*quaterdecies*, la quale ugualmente prevede il regime di imponibilità Iva alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all’art.31 co.1, lett.c), d), e) della L. n.457/78, ha opportunamente chiarito che, in considerazione del fatto che le previsioni contenute nella lettera d) sono state integrate per effetto dell’art.3 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, approvato con DPR n.380/01, nella categoria degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche “*quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l’adeguamento alla normativa antisismica*”. Al riguardo, sebbene il n.127-*quaterdecies*) faccia espresso riferimento solo all’art.31 della L. n.457/78, e non anche all’art.3 del DPR n.380/01, la suddetta Circolare precisa come “*atteso il carattere interpretativo del predetto art.3, l’aliquota Iva agevolata del dieci per cento sia applicabile anche ai contratti di appalto relativi alla demolizione e fedele ricostruzione*” a condizione che si rispetti la volumetria e la sagoma dell’edificio preesistente.

La Circolare n.8/E/09 ha precisato che per le cessioni di immobili operate dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di “ripristino” entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell’intervento (dal 1° gennaio 2011), non si richiede che tali interventi siano connessi a particolari condizioni

di degrado del fabbricato ai fini dell'applicazione del regime di imponibilità Iva. La condizione essenziale, come sarà di seguito analizzato in relazione al concetto di "ultimazione", è che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati.

Infatti, con specifico riferimento alla individuazione del momento in cui il fabbricato può considerarsi "ultimato", la Circolare n.12/E/07 ha espressamente chiarito che detto momento deve 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"*. Ciò posto, la stessa Circolare sottolinea che deve ritenersi "ultimato" l'immobile per il quale sia intervenuta la formale attestazione da parte del direttore dei lavori dell'ultimazione degli stessi, la quale generalmente coincide con la "dichiarazione di fine lavori" da presentare al Catasto ai sensi degli artt.23 e 24 del DPR n.380/01. L'Agenzia delle entrate, inoltre, opportunamente precisa che, in assenza della suddetta attestazione, il fabbricato può comunque ritenersi "ultimato" laddove sia concesso in uso a terzi mediante i *"fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile"*. Ciò in quanto, in tali ipotesi, deve presumersi che l'immobile, essendo idoneo ad essere immesso in consumo, *"presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completa"*. Con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione, la stessa Circolare precisa che la relativa cessione si deve ritenere imponibile 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. Per quanto concerne, invece, l'ipotesi dell'immobile in corso di costruzione, la Circolare, nell'individuare il regime Iva applicabile, esclude l'applicazione dell'art.10 co.1, n.8-bis e 8-ter in considerazione del fatto che la norma *"non tratta specificamente anche dei fabbricati "non ultimati"*.

In sede di conversione in legge del D.L. n.83/12 è stata introdotta la possibilità di opzione per l'imponibilità Iva delle cessioni alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008 (cosiddetto *housing sociale*).

Merita di essere sottolineato sin d'ora che tale facoltà di opzione sembra essere consentita a qualsiasi soggetto passivo Iva (e non solo alle imprese costruttrici o ristrutturatrici di cui qui in argomento). Il punto

controverso è costituito dall'entrata in vigore di tale facoltà, vale a dire se, per l'appunto, dalla data di conversione (12 agosto 2012) o già dalla data di entrata in vigore del decreto legge (24 giugno 2012). In effetti un problema analogo si pose proprio con il *c.d. Decreto Bersani* (D.L. n.223/06) su cui la nuova norma si va a innestare, come si è già sottolineato, profondamente riscritto dalla legge di conversione. In tale occasione la risposta che fu data, facendo leva su quanto disposto dall'art.77 cp. 3 della Costituzione, è che le disposizioni dei decreti legge modificate in sede di conversione decadono fin dall'inizio, salvo che la legge non disponga diversamente. Nel caso specifico, il dilemma che tale norma sistematicamente pone per distinguere tra disposizioni dei decreti legge modificate in sede di conversione (effetto retroattivo) e disposizioni del tutto nuove recate dalla legge di conversione (efficaci dall'entrata in vigore delle legge di conversione), ad avviso di chi scrive, deve quindi ragionevolmente essere risolto a favore della retroattività e, quindi, le modifiche relative agli alloggi sociali possono considerarsi in vigore sin dal 24 giugno 2012.

In conseguenza della realizzazione di cessioni esenti, il meccanismo del **pro-rata** determina la porzione dell'Iva pagata sugli acquisti di beni e servizi effettivamente detraibile.

Giova rammentare che la disciplina della detrazione è contenuta negli artt.19, 19-bis, 19-bis1, 19-bis2 e19-ter del DPR n.633/72.

L'articolo 19, co.1, del citato decreto afferma il principio generale del diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi inerenti l'attività esercitata. Tale principio incontra però alcune deroghe significative.

Innanzitutto, in base al co.2 del citato art.19, il diritto di detrazione non spetta qualora il bene o il servizio sia afferente a operazioni attive non soggette ad imposta, ovvero sia funzionale all'effettuazione di operazioni esenti o escluse: la norma prevede, quindi, un criterio di indetraibilità analitica, basato sull'utilizzo del bene o del servizio acquistato. Il comma 4 del medesimo articolo dispone, inoltre, che, in caso di destinazione promiscua, la detrazione è ammessa in misura parziale, ovvero per la sola quota imputabile alle operazioni che danno diritto a detrarre l'imposta.

La determinazione dell'imposta detraibile va effettuata da parte del soggetto passivo in base a una valutazione oggettivamente prospettabile, all'atto dell'acquisto, circa l'utilizzo dei beni e dei servizi,

“secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati”¹⁹⁶.

Una regola specifica è, inoltre, prevista nel caso in cui l'impresa eserciti contemporaneamente sia attività che danno luogo a operazioni imponibili, sia attività che danno luogo a operazioni esenti (le cosiddette imprese “miste”) ai sensi dell'art.10 del DPR n.633/72, ovvero eserciti un'attività che dia luogo sistematicamente alla effettuazione di operazioni “che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e attività esenti”¹⁹⁷.

Il comma 5 dell'art.19 del predetto decreto prevede, infatti, che il diritto di detrazione in questo caso spetta in misura proporzionale alle operazioni che danno diritto alla detrazione, applicando il cosiddetto “pro-rata” di cui al successivo articolo 19-bis, ossia al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti. In base a tale norma, i soggetti che effettuano sia operazioni imponibili, sia operazioni esenti non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi in ragione della loro destinazione specifica, poiché l'imposta detraibile è calcolata applicando il *pro-rata* dell'anno al totale dell'imposta assolta sugli acquisti nel medesimo anno solare¹⁹⁸.

In tale impostazione, occorre peraltro osservare come, poiché tale *pro-rata* presuppone che l'impresa effettui sistematicamente sia operazioni esenti sia operazioni imponibili, nel caso in cui le operazioni esenti non rientrino nell'attività propria dell'impresa o siano accessorie a operazioni imponibili troverà, invece, applicazione il diverso criterio della indetraibilità specifica di cui al co.2 dell'art.19.

¹⁹⁶ Ai sensi dell'art.19-bis2 co.1, “La detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi”. Quanto all'imposta sull'acquisto di beni ammortizzabili, essa è detraibile fin dall'acquisto per intero, ma nei quattro anni successivi all'anno di entrata in funzione (nove in caso di fabbricati), la detrazione andrà rettificata in caso di utilizzo diverso da quello inizialmente prospettato o in ipotesi di mutamenti “nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività” (art.19-bis2 co.3), con riferimento “a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio” (art.19-bis2 co.2). Ancora, ai sensi del comma 4 del medesimo articolo, per i soggetti che svolgono sia attività che danno diritto alla detrazione, sia operazioni esenti, la diversità di percentuale di detrazione (*pro-rata*) dell'anno di entrata in funzione da quella dell'anno di acquisto, implica una rettifica “per tutta l'imposta relativa al bene, in base alla percentuale di detrazione definitiva di quest'ultimo anno”. Diversamente, a seguito dell'entrata in funzione del bene ammortizzabile, la rettifica andrà effettuata esclusivamente qualora “in ciascuno dei 4 anni (n.d.r. 9 per i fabbricati) successivi a quello di entrata in funzione” la percentuale di detrazione vari di oltre dieci punti.

¹⁹⁷ C.M. n.328/E/97.

¹⁹⁸ La C.M. n.328/E/97 ha sottolineato che “se i soggetti che detraggono l'imposta in base a *pro-rata*, effettuano anche operazioni escluse, i medesimi devono prima sottrarre dall'imposta relativa agli acquisti, afferente i beni e i servizi utilizzati nelle predette operazioni escluse e, poi, sul restante importo, procedere all'applicazione della percentuale di detrazione”.

In proposito, con riferimento alla norma comunitaria (di cui la disposizione contenuta nel co.2 dell'art.19 costituisce il recepimento¹⁹⁹), in base al quale non partecipano alla percentuale di detrazione, le “operazioni finanziarie e immobiliari accessorie” e determinate operazioni esenti, “quando si tratta di operazioni accessorie”, la Corte di Giustizia ha ben spiegato il motivo che ha indotto a escludere, dal denominatore della frazione che individua la percentuale di detrazione, le operazioni esenti accessorie.

Infatti, nella sentenza 29 aprile 2004, C-77/01, (che richiama alla precedente sentenza 11 luglio 1996, C-306/94), la Corte muove dalla considerazione che “se tutti i risultati delle operazioni finanziarie del soggetto passivo aventi un nesso con un’attività imponibile dovessero essere inclusi nel detto denominatore, anche qualora l’ottenimento di tali risultati non implichi l’impiego di beni o di servizi soggetti all’Iva o, almeno, ne implichi solo un impiego limitatissimo, il calcolo della deduzione sarebbe falsato”: circostanza, questa, che violerebbe il fondamentale principio della neutralità dell’Iva. In tale prospettiva, “la circostanza che i redditi superiori a quelli prodotti dall’attività indicata come principale dell’impresa interessata provengano da tali operazioni non può di per sé escludere la qualificazione di queste ultime come operazioni accessorie”, giacché ciò che rileva è solo l’ammontare limitato della relativa “Iva a monte”.

Pertanto, a prescindere dalle operazioni esenti che presentino carattere di accessorietà a operazioni imponibili, sono da considerare non riconducibili nell’ambito dell’attività propria, e dunque irrilevanti ai fini del calcolo del *pro-rata*, non solo le operazioni aventi carattere occasionale, ma anche quelle svolte abitualmente, strumentali al perseguimento dell’attività propria dell’impresa.

In precedenza, l’Amministrazione finanziaria con la Circolare n.71/E/87, per dissipare dubbi in merito, aveva già chiarito la nozione di “attività propria del soggetto passivo”, precisando che la stessa, “specie per le società, va assunta sotto un profilo prevalentemente qualitativo, intesa cioè come quella diretta a realizzare l’oggetto sociale e quindi a qualificare sotto l’aspetto oggettivo l’impresa esercitata, e sotto tale aspetto proiettata sul mercato, quindi nota ai terzi”.

Sulla base di quanto specificato dall’ultima parte del co.2 dell’art.19-bis, per le operazioni di cui ai numeri da 1 a 9 del precedente art.10 (tra cui,

¹⁹⁹ L’articolo 174, paragrafo 2, della Direttiva n.2006/112/CE che ripropone la disposizione in precedenza contenuta nell’articolo 19, paragrafo 2, della VI direttiva.

per quanto di interesse, figurano le cessioni di fabbricati.) che non partecipano al calcolo della percentuale di detrazione, resta ferma *“la indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni”*.

NOTA BENE:

Riassumendo, un'impresa ha il diritto di detrarre l'imposta assolta sui beni e sui servizi acquistati nell'esercizio della sua attività economica. Tale principio incontra, però, taluni significativi limiti nell'ipotesi in cui l'impresa effettui anche operazioni esenti. Nel caso in cui l'effettuazione di operazioni esenti rientri nell'attività propria dell'impresa e le operazioni esenti non siano comunque accessorie a operazioni imponibili, l'impresa sarà tenuta a calcolare l'imposta detraibile secondo il *pro-rata*, ovvero in base a una percentuale corrispondente al rapporto tra operazioni imponibili e operazioni complessive (incluse quindi le operazioni esenti).

In proposito, la Circolare n.328/E/97 ha precisato che *“in tali casi torna applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente i beni e servizi impiegati nelle operazioni esenti”*.

Al contrario, troverà applicazione il criterio dell'indetraibilità analitica e, di conseguenza, l'impresa non potrà detrarre l'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi destinati all'effettuazione di operazioni esenti, qualora le stesse comunque non rientrino nell'attività propria dell'impresa ovvero siano accessorie a operazioni imponibili.

Tornando al tema di specifico interesse, la cessione esente dell'immobile abitativo sarà dunque inclusa nel calcolo per la determinazione della percentuale di detraibilità di cui all'art.19-*bis* del DPR n.633/72. In merito, è opportuno rammentare come la Risoluzione n.112/E/08 ebbe a precisare che alle imprese che esercitano congiuntamente l'attività di cessione di fabbricati in regime di esenzione e in regime di imponibilità, diversamente dalle imprese di locazione, non è consentito ricorrere all'istituto della separazione delle attività (quella esente da quella per la quale è invece possibile optare per l'applicazione per l'Iva), in quanto *“le cessioni di immobili, a prescindere dal regime Iva applicabile, restano espressione di un'unica attività contraddistinta dallo stesso codice attività”*. Al riguardo va rilevato che, per quanto l'esercizio dell'opzione, in effetti, fosse ostacolato dall'interpretazione letterale dell'art.36 citato

che consente la separazione contabile solo nel caso di esercizio di più attività, mentre, nella fattispecie, le attività di cessione di immobili in regime di esenzione e di imponibilità, ancorché regolate da regimi fiscali differenti, sono espressione di un'unica attività, e, quindi, a stretto rigore, fosse auspicabile un'espressa previsione legislativa per superare il dato normativo e separare le due attività²⁰⁰ a onor del vero, un'interpretazione sistematica e meno formalistica della norma avrebbe anche consentito di ritenere esercitabile l'opzione.

In effetti, il legislatore è intervenuto nel 2012 a modificare il testo dell'art.36, co.3 del DPR n.633/72 (art.57 del D.L. n.1/12) estendendo espressamente la facoltà di separare una singola attività anche a coloro che effettuano cessioni (e non più necessariamente anche locazioni) esenti di fabbricati abitativi e cessioni di altri fabbricati o immobili, "con riferimento a ciascun settore di attività". Tale norma sarà esaminata nel capitolo relativo alle immobiliari di compravendita, ma va sottolineato, sin d'ora, come la stessa non brilli per chiarezza e lasci aperto il dubbio se la circostanza che le cessioni cui fa riferimento derivino da un'attività di costruzione (o ristrutturazione) sia rilevante (e quindi perdurerebbe per le immobiliari di costruzioni qui in esame il divieto di procedere alla separazione dell'attività) ovvero sia lecito accedere a una lettura più ampia e sistematicamente più appagante della norma.

Ciò premesso, la disciplina dell'art.36 intende consentire al soggetto Iva di evitare tali effetti distorsivi allorché pregiudizievole ma, nel doveroso rispetto del principio di proporzionalità, non è prevista alcuna reazione dell'ordinamento nel caso in cui tali effetti siano favorevoli²⁰¹.

È agevolmente comprensibile, quindi, che il legislatore si sia cautelato (per esempio, richiedendo la tenuta di contabilità separate e un vincolo triennale per la revocabilità dell'opzione, che si protrae in caso di acquisto di beni ammortizzabili) al fine di garantirsi che l'opzione venga esercitata effettivamente per evitare fenomeni distorsivi, lasciando però impregiudicato il diritto a godere dei ben possibili vantaggi che derivino

²⁰⁰ È un peccato, infatti, che non si fosse colta l'occasione del D.L. n.223/06 per riscrivere il testo dell'art.36 del DPR n.633/72 che sottintende una non più attuale corrispondenza tra caratteristiche dell'immobile e regime Iva, con l'effetto che, in molti casi, stando alla lettera della norma, non sarà possibile eliminare in toto gli inconvenienti del *pro-rata*.

Di conseguenza, la variabilità del regime dei canoni di locazione (in funzione delle caratteristiche soggettive del conduttore) di un medesimo fabbricato strumentale diventerà fattispecie del tutto ordinaria e non vi sarà più alcun legame neppure con il regime delle cessioni (anche esso variabile in funzione delle caratteristiche soggettive sopra citate del cessionario). Orbene, la reintroduzione da parte della legge di conversione n.248/2006 dell'ultimo periodo del co.3 dell'art.36 del DPR n.633/72, temporaneamente soppresso dal D.L. n.223/06 nei medesimi termini (legando la separazione dei "settori di attività" alle caratteristiche di strumentalità o abitabilità degli immobili, anziché direttamente al regime di imponibilità o esenzione delle locazioni) lasciava intendere – assumendo (del che è lecito, peraltro, dubitare) la consapevolezza del problema da parte del legislatore – che si fosse inteso propendere per la risposta negativa.

²⁰¹ Nell'auspicio che, nell'attuale situazione di latente "orgasmo da abuso del diritto", non si voglia scardinare anche questo punto fermo ormai quasi trentennale.

dal regime naturale di detrazione forfettaria (per l'appunto il pro rata di cui agli artt.19, co.5, e 19-*bis* del DPR n.633/72). Nella sua rigidità, la norma lascia intendere che l'opzione per la separazione delle attività (necessariamente più d'una) avvenga all'inizio dell'esercizio o, al massimo, all'inizio dell'attività in corso d'anno; è, quindi, opportuno che l'Amministrazione finanziaria confermi che il silenzio della norma rispetto all'eventualità di operazioni straordinarie in corso d'esercizio lasci spazio per un'applicazione analogica di quanto previsto per l'inizio attività, anche laddove l'inizio è tale solo per il soggetto su cui si riverberano gli effetti dell'operazione straordinaria (del tutto irrilevante che si tratti di fusione, scissione, conferimento e cessione di azienda o altra operazione straordinaria).

Ciò premesso, sembra ragionevole ritenere che, in caso di operazioni in corso di esercizio, il vincolo triennale si riduca di qualche mese e non si allunghi (sempre in analogia a quanto avviene per i casi di inizio vero e proprio di attività). Parimenti, per quanto attiene alle modalità con cui si devono accorpate o separare i volumi di affari e i pro rata provvisori dell'anno precedente, buon senso vuole che il comportamento concludente nel corso dell'esercizio che tenga distinte attività riferibili a diversi soggetti che entrano in gioco nell'operazione possa soccorrere anche a tal riguardo²⁰².

Più in generale, ci si dovrebbe chiedere quale delle due sia l'attività che si separa (se quella esente, secondo tale logica, la fattura dovrebbe essere emessa dalla residua attività imponibile e riguarderebbe gli immobili abitativi e, verosimilmente, vi si applicherebbe l'esenzione di cui all'art.10, n.8-*bis*; se a essere separata è l'attività imponibile dovrebbero essere fatturati dalla residua attività esente gli immobili strumentali con applicazione di Iva detraibile per l'attività imponibile). Ci sembra una soluzione decisamente insoddisfacente.

²⁰² In particolare, ad avviso di chi scrive, dovrebbe essere riconosciuta la piena legittimità di comportamenti tesi a mantenere separate attività sostanzialmente coincidenti (implicitamente in tal senso si espresse la Risoluzione n.461456/88 relativa a un'ipotesi di fusione tra società aventi attività separate; in particolare, l'incorporata aveva un'attività esente e una con pro rata), riferibili a due soggetti che, per ipotesi, si vadano a fondere (o comunque a confondere per via di trasferimento di ramo d'azienda), per il solo anno in cui ha luogo la ristrutturazione societaria, con l'unico scopo di evitare dubbi e ulteriori complessità in ordine al pro rata provvisoriamente applicabile (come noto, basato sul pro rata dell'anno precedente) per gli acquisti dell'anno in corso. Più agevole risulterà accorpate omogeneamente le attività separate negli esercizi successivi, allorché si potrà disporre di dati definitivi affidabili. In altri e più espliciti termini, sarebbe di fatto auspicabile che fosse consentito mantenere "virtualmente" immutata la situazione Iva nell'anno in cui si opera il riassetto, onde evitare macchinose commistioni per le quali la carenza di una normativa di riferimento potrebbe generare dubbi in sede di verifica, oltre che – potenzialmente – ulteriori effetti distortivi per l'accentuazione dei fenomeni di forfetizzazione allorché si sia in presenza di "movimenti di massa".

**NOTA BENE:**

Il ricorso alla separazione dell'attività è scoraggiato dall'ampliamento delle ipotesi di opzione determinato dal D.L. n.83/12, oltre che dalle sopra descritte difficoltà applicative.

Tornando al tema di specifico interesse, inoltre, ai sensi dell'art.19-*bis*2, il passaggio dal regime di imponibilità al regime di esenzione determina la rettifica della detrazione operata all'atto dell'acquisto su beni e servizi, la cui destinazione è mutata rispetto a quella prevista, ove non siano passati dieci anni dall'acquisto. In termini più generali, la rettifica Iva consente di collegare il principio di correlazione al dato temporale di utilizzo e destinazione del bene sul quale si è proceduto alla detrazione dell'Iva.

Le regole della rettifica alla detrazione non si applicano ai fabbricati abitativi, posseduti alla data del 4 luglio 2006 per i quali, per effetto del D.L. n.223/06, sia mutato il regime (delle cessioni o delle locazioni), ovvero a quelli posseduti dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici per i quali i lavori siano stati ultimati oltre quattro anni prima dalla stessa data del 4 luglio 2006 (con l'effetto che si è passati dall'imponibilità all'esenzione con il suddetto decreto legge), nonché ai beni immobili strumentali, se nel primo atto di cessione o locazione stipulato dopo l'entrata in vigore della legge di conversione n.248/06 (12 agosto 2006) viene manifestata l'opzione per l'imposizione ai fini Iva.

Negli altri casi, sulla cessione esente, l'impresa dovrà provvedere alla rettifica dell'Iva assolta ai sensi dell'art.19-*bis*2.

Merita soffermarsi sul significato da attribuire alla formulazione dell'art.35, co.9, del D.L. n.223/06, allorché solleva dagli obblighi di rettifica della detrazione Iva operata in precedenti esercizi "*in sede di prima applicazione*" della predetta norma. Argomentazioni di natura letterale e sistematica inducono a ritenere che, per effetto dell'art.35, co.9, del D.L. n.223/06, l'affrancamento dall'obbligo di rettifica della detrazione sia consentito a tutte le imprese che in base alla normativa pregressa effettuavano cessioni imponibili di immobili abitativi e che, per effetto della novella, "*in sede di prima applicazione*", cedono gli stessi in regime di esenzione. In altri termini e per essere più espliciti, dovrebbe essere possibile invocare la norma transitoria in commento anche se il regime delle locazioni degli immobili non muta per effetto delle modifiche normative recate dal D.L. n.223/06, se e quando si verifica una cessione che sarebbe stata effettuata in regime di imponibilità, ma che - per effetto delle modifiche normative in questione

- avviene in regime di esenzione (con conseguente peggioramento del *pro-rata* dell'anno in cui avviene la cessione, e pregiudizio del diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti del medesimo esercizio in alcun modo neutralizzato dalla norma transitoria in questione). Merita di essere sottolineato che la Circolare n.12/E/07, implicitamente, sembra confermare siffatta impostazione.

Laddove tale conclusione sia condivisa, rimane da porsi un ulteriore quesito. Vale a dire in che modo, per i soggetti che operano la detrazione in base al *pro-rata* di cui all'art.19, co.5, del DPR n.633/72 - per i quali il verificarsi della variazione del *pro-rata* di detraibilità, in misura superiore al 10% per effetto della cessione degli immobili abitativi in esenzione determina l'obbligo di rettifica della detrazione, da effettuarsi nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che ne comportano la variazione - operi l'esonero degli immobili abitativi dall'obbligo di rettifica della detrazione. Devesi sottolineare che il tenore letterale della norma (il sopra citato art.35, co.9 del D.L. n.223/06) si presta a più di una interpretazione in ordine alle concrete modalità con cui debba tenersi conto di tale esclusione, né soccorre la relazione governativa in quanto riferita al testo del decreto legge che, nella sua versione originaria, divergeva radicalmente dal testo risultante *post* conversione in legge.

In assenza di chiarimenti più o meno espliciti sul punto da parte dell'Amministrazione, tenute, però, in debito conto la *ratio* e la collocazione sistematica della disposizione citata - volta a tutelare i comportamenti adottati in vigenza della precedente normativa, al fine di rispettare i principi espressi in materia di tutela di legittimo affidamento - appare fondato ritenere che occorra, in pratica, procedere a una rideterminazione del *pro-rata* di detraibilità ai soli fini della rettifica della detrazione neutralizzando gli effetti del mutamento di regime. Tale comportamento, infatti, risulta l'unico coerente con l'obiettivo del legislatore di impedire che, per effetto della nuova normativa in tema di cessione di immobili abitativi in esenzione, si producano pregiudizi al diritto alla detrazione esercitato in precedenti esercizi, a fronte di un testo normativo obiettivamente generico, verosimilmente, nell'obiettivo di poter essere adattato ai diversi regimi di detrazione e, quindi, di rettifica della detrazione, potenzialmente applicabili nelle diverse fattispecie.

Con specifico riferimento alle società di costruzione e ristrutturazione, per le quali, come visto, le cessioni di fabbricati (o porzioni di fabbricato) abitativi, costruiti o ristrutturati da meno di 5 anni, sono soggette a Iva, non vi sarà alcuna implicazione della detrazione dell'Iva sugli acquisti

(fino al 31 dicembre 2010 tali operazioni erano considerate imponibili, se effettuate entro 4 anni dall'ultimazione). Ancora, le cessioni di fabbricati (o porzioni degli stessi) costruiti o ristrutturati da oltre 4 anni alla data del 4 luglio 2006, pur essendo attratti nel regime di esenzione, non danno origine alla rettifica della detrazione Iva sugli acquisti ai sensi del D.L. n.233/06. Diversamente, qualora i fabbricati siano stati costruiti o ristrutturati da oltre 5 anni (con maturazione dei 4 anni successivamente al 4 luglio 2006), è prevista la rettifica ai sensi dell'art.19-*bis*2 del DPR n.633/72.

Gli immobili sono da considerare comunque beni ammortizzabili e, come tali, ai fini della rettifica Iva, assoggettati a un periodo di "osservazione fiscale" di 10 anni decorrenti dalla data di acquisto o di ultimazione (art.19-*bis*2 co.8), al di fuori del quale l'Iva assolta a monte deve considerarsi non più rettificabile.



NOTA BENE:

Si definisce periodo di osservazione fiscale, il periodo durante il quale può rendersi necessario operare la rettifica.

Trascorso il periodo di osservazione, l'Iva assolta a monte non è più soggetta a rettifica.

La rettifica in base al *pro-rata* si applica allorquando nell'anno in corso la percentuale di detrazione varia per più di dieci punti percentuali rispetto all'anno di entrata in funzione del fabbricato; in tal caso è necessario operare la rettifica dell'Iva in ragione di un decimo della differenza tra l'ammontare della detrazione operata in base al *pro-rata* dell'anno di entrata in funzione del bene e quello di detrazione spettante in base al *pro-rata* dell'anno di riferimento (art.19-*bis*2 co.4). Ancora, anche il soggetto che non effettui un'attività esente, non creando pertanto i presupposti per l'insorgenza del *pro-rata* e di una conseguente specifica rettifica della detrazione, ma che ceda in regime di esenzione l'immobile, dalla data del 4 luglio 2006 in poi, in sede di dichiarazione Iva dell'anno in cui effettua la cessione (prima che siano trascorsi dieci anni dall'entrata in funzione del bene), dovrà procedere alla rettifica della detrazione effettuata per tutti i decimi che residuano al compimento del decennio di tutela in unica soluzione (art.19-*bis*2 co.2).

Da ultimo, fattispecie rilevante ai fini della rettifica della detrazione è quella da "mutamento di regime", che presuppone una modifica radicale e irreversibile del regime applicabile a tutta l'attività svolta dal soggetto passivo (il caso tipico è il passaggio da un regime ordinario di

determinazione dell'Iva a un regime speciale, forfetario) e determina l'obbligo di rimborsare all'Erario l'imposta relativa agli acquisti effettuati che non sia definitivamente consolidata in ragione del passaggio del tempo (ossia deve essere restituita tutta l'imposta detratta su beni e servizi non ancora "consumati", ovvero per i quali esistano ancora dei quinti o dei decimi non acquisiti). Quest'ultima ipotesi è applicabile a casi molto particolari, tra i quali (a dispetto di quanto da taluni ipotizzato con riguardo alla riforma del 2006 in commento) non ricorre l'ipotesi di modifica del regime delle operazioni immobiliari in questione, anche in ragione della sua natura opzionale e variabile da immobile a immobile.

In conclusione, volendo più in generale schematizzare, possiamo distinguere 3 tipologie di rettifiche:

- le rettifiche da *pro-rata*, le quali operano nel caso in cui la percentuale di detraibilità vari di oltre 10 punti percentuali nel decennio decorrente dall'anno di entrata in funzione del bene (art.19-*bis*2 co.4). Se l'anno di acquisto non coincide con quello di entrata in funzione, la prima rettifica è eseguita per tutta l'imposta relativa al bene in base alla percentuale di detrazione di quest'ultimo anno e deve essere operata anche se lo scostamento non è superiore a 10 punti. La rettifica consiste in una diminuzione o nell'aumento dell'imposta annuale pari ad un decimo della differenza tra la detrazione operata e quella corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno;
- le rettifiche da cambio di destinazione, ovvero l'obbligo di rettifica (in aumento o in diminuzione) tutte le volte che l'effettiva utilizzazione del bene o servizio non corrisponde a quella in base alla quale è stato "provvisoriamente" calcolato il diritto alla detrazione al momento dell'acquisto. Per i beni non ammortizzabili e i servizi la detrazione deve essere rettificata ogni qualvolta gli stessi vengano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Per i beni ammortizzabili, la verifica della detrazione spettante va fatta a decorrere dall'anno di entrata in funzione e per i quattro anni successivi, e la rettifica va calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanto sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio (art.19-*bis*2, co.1 e 2);
- le rettifiche generalizzate da mutamenti di regime, ovvero un obbligo di rettifica per tutti i beni non ancora ceduti o utilizzati (e per i fabbricati per i quali non siano ancora trascorsi 10 anni dalla loro entrata in funzione) se si determina un diritto alla detrazione in misura diversa da quella operata quale conseguenza di ipotesi straordinarie (per esempio mutamenti del regime fiscale delle

operazioni attive, mutamenti del regime di detrazioni dell'imposta sugli acquisti o mutamenti dell'attività esercitata).²⁰³

NOTA BENE:

Giova sottolineare che la cessione di immobili abitativi effettuata da imprese di costruzione, la cui ultimazione dei lavori risalga a oltre 4 anni prima del 4 luglio 2006, concorre normalmente a generare il *pro-rata* di indetraibilità nell'anno di vendita, in quanto, come statuito dalla R.M. n.112/2008, *“nulla è esplicitamente affermato (...) circa un'eventuale esclusione di tali operazioni dal calcolo dell'imposta detraibile con il metodo del pro-rata generale”*.

Con riferimento **all'Imposta di Registro e alle Imposte Ipotecarie e Catastali**, vige il principio di alternatività (di cui all'art.40 del DPR n.131/86 (Testo Unico dell'Imposta di Registro, TUR) tra l'Iva e le imposte di registro e ipotecarie e catastali (ai sensi dell'art.1, Tariffa D.Lgs. n.347/90 e art.10 D.Lgs. n.347/90).

Pertanto, le sopra citate imposte d'atto sono dovute in misura fissa (168€ ciascuna) nel caso in cui la cessione è soggetta a Iva, mentre, in caso di cessione esente, si applicano con le ordinarie aliquote del 7% (ridotto al 3% ove ricorrano le condizioni per invocare l'agevolazione prima casa, Nota II-*bis* all'art.1, della Tariffa, Parte I, TUR) per quanto riguarda l'imposta di registro e del 2% e 1% rispettivamente per quanto riguarda le imposte ipotecarie e catastali.

In sintesi:

Ipotesi 1)

Cessione effettuata da impresa costruttrice/di ristrutturazione imponibile.

Iva: 21% se abitazione di lusso; 4% se prima casa; 10% in tutti gli altri casi

Registro: imposta fissa

Ipotecaria: imposta fissa

Catastale: imposta fissa

²⁰³ Merita di essere sottolineato che, nel corpo dell'art. 19-*bis*2, che raccoglie l'intera disciplina della rettifica della detrazione, le operazioni straordinarie (fusione, scissione conferimento e cessione di aziende o di rami di azienda) sono espressamente menzionate al co.7 che, in sostanza, afferma la neutralità ai fini della detrazione Iva di tutte queste operazioni accomunate dall'esclusione dall'ambito del presupposto oggettivo del tributo. La misura della detrazione esercitata, in tutti i casi in cui tali operazioni si inseriscano in un contesto negozialmente realizzativo, assume, quindi, una precisa valenza economica in funzione della possibilità che la stessa generi rettifiche che, per l'avente causa dell'operazione, hanno palesemente natura di sopravvenienze (attive o passive), sovente sottovalutate dagli operatori.

Ipotesi 2)

Cessione effettuata da impresa costruttrice/di ristrutturazione esente

Iva: esente

Registro: 3% se prima casa; 7% in tutti gli altri casi

Ipotecaria: imposta fissa se prima casa; 2% in tutti gli altri casi

Catastale: imposta fissa se prima casa; 1% in tutti gli altri casi

In tutte le descritte fattispecie non ha alcun rilievo il soggetto cessionario.

Una particolare fattispecie, evidenziata a suo tempo dalla Circolare Assonime n.3/11, induce a svolgere considerazioni di carattere più generale sul tema della fatturazione degli acconti anteriormente al rogito. Il caso specifico esaminato dall'Assonime era quello di un contratto preliminare di compravendita avente per oggetto un fabbricato costruito da oltre quattro anni, stipulato nel corso del 2010 al momento della stipula di detto preliminare e contestuale pagamento dell'acconto viene considerato assoggettato ad Iva, ma esente con l'applicazione dell'Imposta di Registro proporzionale secondo la normativa a quella data in vigore. Se il contratto definitivo viene sottoscritto nel 2011 e ancora non sono decorsi i cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione, l'operazione deve considerarsi come imponibile Iva e non più come esente. Pertanto, ai fini dell'Imposta di Registro, ciò non dovrebbe comportare una revisione della disciplina applicata agli acconti previsti dal contratto preliminare (esenzione Iva e Imposta proporzionale di Registro). In definitiva, secondo l'Assonime, l'Iva si renderà applicabile solo sul saldo del prezzo relativo alla cessione. L'Assonime giunge a tale conclusione, fondamentalmente rifacendosi alla risposta fornita nella Circolare 13/E/07 ove si legge che "la modifica del regime di tassazione di un'operazione, dovuta a provvedimenti legislativi che intervengono 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'art.26 del DPR n.633/72 per correggere la precedente fatturazione". Ed è in questa sede (in cui la situazione era opposta e il regime "finale" dell'operazione era quello di esenzione Iva ed imposta di registro proporzionale) che l'Agenzia aveva ipotizzato l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale "su una base imponibile, considerata al netto dell'acconto già assoggettato ad Iva".

In altri termini, la circostanza che il regime Iva applicabile al momento del perfezionamento della cessione sia quello dell'esenzione, non implicherebbe la necessità di riqualificare come esenti anche gli acconti anteriormente fatturati in regime di imponibilità Iva.

Conseguentemente, si applicheranno le imposte d'atto dovute in misura proporzionale solo sulla parte di corrispettivo fatturato in regime di esenzione Iva (in ragione del principio di alternatività Iva-Registro).

Anche di recente lo Studio n.102-2012/T del Consiglio Nazionale del Notariato (Novità e questioni aperte in tema di cessioni di fabbricati in ambito Iva), anche in questo caso senza un particolare apporto interpretativo, è giunto sostanzialmente a conclusioni identiche.

Il punto merita però qualche riflessione più attenta.

Costituisce principio largamente consolidato dalla pluridecennale disciplina relativa, che la normativa Iva applicabile secondo la successione delle leggi nel tempo è individuata dall'art.6 del DPR n.633/72 che definisce compiutamente che cosa si debba intendere agli specifici fini dell'imposta sul valore aggiunto per effettuazione di un operazione, distintamente a seconda che si tratti di prestazioni di servizi o di cessioni di beni e, nell'ambito di queste ultime, radicalmente distinguendo tra beni immobili e beni mobili. In particolare, ai sensi del co.1 dell'art.6 del DPR n.633/72, *“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 (...) si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti (...)”*. Tale disposizione deve altresì essere integrata con il co.4 del citato articolo secondo cui *“se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento (...)”*.

Sotto tale profilo, la normativa Iva (a differenza di altri aspetti) ha carattere di perfetta istantaneità a nulla rilevando lo sviluppo delle fasi prodromiche o conseguenti a tale momento normativamente definito e individuato.

Senza entrare nel dettaglio della disciplina dell'art.6, occorre rammentare che il pagamento di acconti antecedente a quello che costituirebbe il naturale momento di effettuazione dell'operazione determina, per così dire, un'effettuazione parziale nel senso che l'operazione si considera effettuata (e, conseguentemente deve essere emessa fattura) limitatamente all'importo pagato. Nessuna rilevanza comporta la collocazione temporale di tale pagamento che potrebbe anche assumere i connotati della mera anticipazione (vale a dire precedere completamente la controprestazione che esso remunera) dovendo solo avere la natura di (parziale) pagamento del corrispettivo.²⁰⁴

²⁰⁴ Giova rammentare che l'acconto, diversamente della caparra confirmatoria prevista dall'art.1385 c.c. che ha la funzione di vincolare maggiormente i contraenti, costituisce un anticipo di parte del

Il limite oltre il quale non si può più considerare pagamento, seppur anticipato, di (parte del) corrispettivo è stato fissato dalla Corte di Giustizia nella oggettiva conoscibilità per le parti di tutti gli elementi qualificanti il fatto generatore. Il contesto in cui tale principio è stato espresso rende palese la preoccupazione di possibili fenomeni di abuso dell'anticipazione normativamente prevista, proprio in situazioni di evoluzione della normativa quale quella in esame. Ne consegue che, fatti salvi fenomeni di artificiosa ridefinizione degli accordi finanziari per evitare pregiudizi in termini impositivi, rimane confermato il principio della rilevanza degli acconti.

Non è privo di importanza per quanto andremo più avanti a considerare che il medesimo fenomeno di effettuazione parziale si verifica laddove, per qualsiasi ragione, venga emessa dal dante causa (cedente o prestatore) una fattura per quota parte del corrispettivo.

Va considerato, tuttavia, che il principio di alternatività dell'Iva con l'imposta di registro, tale per cui l'applicazione della prima esclude l'applicazione della seconda (per così dire, l'Iva prevale sull'imposta di registro) non contempla soluzioni intermedie, essendo stato scritto nell'assunto che un'operazione sia suscettibile dell'applicazione di un solo regime (di imponibilità, di esenzione, di esclusione) in base al quale statuire se l'imposta di registro (proporzionale) debba essere assolta.

In assenza di registrazione del preliminare, l'imposta di registro rimane, infatti, del tutto indifferente al pagamento degli acconti.

Ne consegue che – assumendo che una determinata cessione si frazioni in relazione al momento di effettuazione in due sub-operazioni, acconto e saldo, di cui solo una soggetta a Iva – una meccanica applicazione del principio di alternatività implica l'assoggettamento o meno a imposta di registro proporzionale a seconda se sia il saldo a essere soggetto a Iva (imposta di registro in misura fissa) o l'acconto (secondo i medesimi principi, imposta di registro proporzionale sull'intero corrispettivo). Il sopra citato studio del Consiglio Nazionale del Notariato prendendo spunto dalla prima delle due ipotesi (definita di quasi integrale detassazione), facendo leva sull'evoluzione normativa ai fini dei due tributi in questione delle operazioni permutative, ha, da un lato, sollecitato un intervento del legislatore che realizzi un assetto normativo complessivo più sistematico, dall'altro, sostenuto la possibilità di interpretare, comunque, le norme vigenti “evitando salti di imposta” e, quindi, applicando l'imposta di registro proporzionale su quota parte del corrispettivo. Le preoccupazioni e gli sforzi interpretativi del Notariato verrebbero meno laddove si interpreti la disciplina domestica dell'Iva in

corrispettivo pattuito (infatti, le parti, dovranno decurtare tale importo dal corrispettivo complessivo dovuto in sede di adempimento del contratto).

conformità alla Direttiva Iva²⁰⁵. Fin qui, abbiamo fatto riferimento al dato testuale dell'art.6 che qualifica il pagamento di acconti come anticipazione del momento di effettuazione. Tuttavia, l'art.65 della Direttiva è chiarissimo nel prevedere l'anticipazione dell'esigibilità del tributo (limitatamente all'importo incassato, va da sé) senza che il "fatto generatore dell'imposta" (infelicitemente traslato nell'art.6 del DPR n.633/72 come effettuazione dell'operazione) risulti modificato.

Ne consegue se, come nessuno dubita, la disciplina applicabile va temporalmente individuata rispetto al momento di effettuazione (*rectius* al fatto generatore dell'imposta), l'anticipazione dell'esigibilità dell'imposta riferibile all'acconto non farebbe venir meno l'obbligo di applicare unitariamente il regime (opzionale o obbligatorio che sia) individuato al momento dell'atto di compravendita (e quindi, pagamento del saldo). A questo punto, anche l'alternatività con l'imposta di registro riprenderebbe a funzionare come un orologio svizzero.

Paradossalmente, una conferma implicita della correttezza di tale interpretazione va ravvisata con riferimento all'ipotesi di gran lunga più nota di applicazione di regimi differenziati tra acconto e saldo: il mutamento medio tempore dell'aliquota. Orbene, ciò che potrebbe apparire in controtendenza si spiega agevolmente facendo riferimento alla stessa Direttiva che all'art.93 prevede, come deroga ai principi generali che l'aliquota non rimanga ancorata al fatto generatore dell'imposta, bensì al pagamento dell'acconto o all'emissione della fattura (vale a dire a quelli che l'art.6 qualifica come anticipazioni del momento di effettuazione e che, invece, più correttamente, dovrebbero essere considerati anticipazioni dell'esigibilità).

Anche volendo fare riferimento alla prassi, la risposta data dall'Agenzia nel 2007 è in controtendenza alla consolidata prassi relativa agli acconti percepiti anteriormente al perfezionamento dell'esportazione, inteso come uscita fisica dei beni dal territorio che valorizza l'unitarietà dell'operazione, negando che il pagamento di acconti cristallizzi un

²⁰⁵ A ben vedere, non si tratta di una mera ipotesi di scuola, ma di un preciso obbligo: quello di interpretare le norme interne in modo da perseguire il risultato voluto dalla norma comunitaria (il principio dell'interpretazione conforme è stato affermato dalla Corte di Giustizia delle Comunità Economiche Europee nei casi: *Marlcasing*, sentenza 13 novembre 1990, causa 106/89, in *Celex*; *Kolpinghuis Nijmegen*, sentenza 8 ottobre 1987, causa 80/86, *ibidem*; *Marshall*, sentenza 26 febbraio 1986, causa 152/84, *ibidem*; *Von Colson*, sentenza 10 aprile 1984, causa 14/84, *ibidem*; *Faccini Dori*, sentenza 14 luglio 1994, causa C-91/92, *ibidem*). Laddove esista una possibile difformità di interpretazioni che accreditino tesi basate sia sulla conformità della norma interna al diritto comunitario che sulla reale portata della stessa, l'interpretazione, che dovrà prevalere, è quella conforme al diritto comunitario. La Corte di Giustizia sviluppa tale principio precisando che in «presenza di disposizioni di diritto nazionale contrastanti col diritto comunitario, è giurisprudenza costante, che il giudice nazionale ha l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto comunitario disapplicando, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale» (Corte di Giustizia, sentenza 13 marzo 1997, Causa C-358/95, *Morellato contro USL Pordenone*, in *Celex*; sentenza 9 marzo 1978, causa 106/77, *Simmenthal*, in *Racc.*, 629).

regime (di imponibilità) avulso dalla realtà negoziale (di cessione all'esportazione o intracomunitaria e, quindi, di non imponibilità)²⁰⁶ ancorché in tale sede non si prendesse in considerazione espressamente il tema della rettifica del comportamento tenuto in sede di acconto, assumendo che già al momento del pagamento dell'acconto il cedente fosse in grado di prevedere la destinazione finale del bene e, quindi, applicare direttamente il regime di non imponibilità palese al momento del saldo.²⁰⁷

In conclusione, la modifica normativa invocata dal Notariato sarebbe senz'altro benvenuta, ma è sicuramente possibile un'interpretazione della disciplina domestica conforme alla direttiva che garantisca risultati complessivamente più appaganti dal punto di vista sistematico.

2.2 Il trasferimento di immobili strumentali

Anche le cessioni di immobili strumentali²⁰⁸ a seguito della riforma del 2006 erano considerate generalmente esenti a norma dell'art.10, n.8-ter del DPR n.633/72.

Alla regola generale di esenzione, tuttavia, si affiancavano deroghe ben più significative di quella sopra analizzata per i fabbricati abitativi, in ragione della previsione, da un lato, di casi di obbligatoria imponibilità e, dall'altro, del riconoscimento, a favore del cedente, di un generale diritto di opzione per l'imponibilità dell'operazione in tutte le situazioni per le quali l'imponibilità non è obbligatoria. In particolare, erano

²⁰⁶ Il riferimento "storico" è la Circolare n. 4/77, ma – senza pretesa di completezza – si vedano anche la Risoluzione n.125/E/98; Circolare n.145/E/98; Circolare n.8/D/03.

²⁰⁷ A nostro avviso, non deve essere posta particolare enfasi sul richiamo ai distinti momenti di effettuazione, attuato recentemente dalla Circolare esplicativa del nuovo regime della territorialità del tributo (Circolare 37/E/11 § 2.1.3 ove si legge: "È da ritenere che, qualora all'atto del pagamento di un acconto si preveda una determinata utilizzazione del servizio (ad esempio, per fini privati), che poi risulti modificata all'atto del pagamento del saldo (nell'esempio prospettato, il servizio sia riconducibile alla veste di soggetto passivo), poiché entrambi i momenti costituiscono momenti di effettuazione dell'operazione ("fatto generatore dell'imposta", secondo la locuzione utilizzata dall'articolo 63 della direttiva 2006/112/CE e dall'articolo 25 del regolamento), possano trovare applicazione differenti regimi con riferimento all'acconto (per cui nell'esempio prospettato non troverebbero applicazione i criteri previsti per i rapporti B2B) e al saldo (per cui nell'esempio prospettato troverebbero invece applicazione i criteri previsti per i rapporti B2B)", poiché si tratta della "ricerca" di un momento di effettuazione che attiene agli aspetti dell'utilizzo degli acquisti (nell'ottica chiaramente semplificatrice di minimizzare per quanto possibile la rilevanza dei mutamenti successivi al primo utilizzo) e, quindi, della spettanza o meno del diritto di detrazione e il richiamo alla disciplina comunitaria qui in esame è, con tutta evidenza, meramente accidentale.

²⁰⁸ La strumentalità degli immobili viene individuata in relazione alla classificazione catastale degli stessi: secondo la Circolare n.36/550751/89, che fa richiamo alla Risoluzione n.3/330/89 della Direzione Generale del Catasto e dei Servizi tecnici erariali, sono strumentali i fabbricati classificabili catastalmente nelle categorie B (immobili aventi destinazione alloggi collettivi, quali case di cura, uffici pubblici...), C (immobili aventi destinazione ordinaria commerciale o varia, quali negozi, magazzini, ...), D (immobili aventi destinazione speciale, quali opifici industriali) ed E (immobili aventi destinazione particolare, non raggruppabili in altre classi), nonché nella categoria A/10 (immobili destinati a uffici privati), qualora, tuttavia, in quest'ultimo caso, la destinazione a ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria. Sempre in base alla citata Circolare, invece, non sono considerate strumentali le costruzioni catastalmente destinate a civile abitazione benché utilizzate a uso strumentale.

escluse dall'esenzione, e quindi necessariamente imponibili, le cessioni effettuate:

- dalle **imprese costruttrici/di ripristino** entro 4 anni dalla ultimazione dei lavori;
- nei confronti di soggetti passivi Iva che svolgono in via esclusiva o prevalente attività da cui derivi il diritto alla detrazione non superiore al 25%²⁰⁹;
- nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio dell'impresa, arti o professioni.

Ancora, erano escluse dall'esenzione le cessioni nel cui atto il cedente (impresa costruttrice o meno) avesse manifestato espressamente la volontà di avvalersi dell'imposizione.

Al di fuori dei casi ora esaminati, la cessione dell'immobile strumentale rientrava nel regime naturale di esenzione Iva.

Le modifiche apportate dal D.L. n.83/12, da un lato, hanno uniformato il periodo di imponibilità obbligatoria, portandolo da 4 a 5 anni dall'ultimazione dei lavori, dall'altro – ed è con tutta evidenza l'aspetto più rilevante – hanno abrogato le sopra citate due ipotesi di obbligo di assoggettamento a Iva connesso ai limiti del diritto alla detrazione dell'Iva in capo al cessionario.

In sostanza, permane dunque il regime naturale di esenzione (con la sola eccezione delle cessione da parte di imprese costruttrici o ristrutturatrici entro i 5 anni dall'ultimazione), ma si generalizza l'opzione per l'imponibilità a prescindere dalle caratteristiche soggettive tanto del cedente quanto del cessionario.

Nel complesso il quadro normativo dei profili Iva delle cessioni di fabbricati strumentali risulta significativamente semplificato.

Va sottolineato che la possibilità di non optare per l'applicazione in caso di cessioni a soggetti che non hanno il diritto alla detrazione del tributo (ovvero, lo hanno in misura molto limitata), senza che ciò – lo anticipiamo - abbia effetti sulle imposte d'atto applicabili alla transazione, impone una valutazione tra eventuali pregiudizi sul diritto alla detrazione dell'anno o di anni precedenti (per effetto della rettifica

²⁰⁹ Come precisato dalla Circolare n.27/E/06, ai fini di una regolare applicazione della disciplina Iva, l'acquirente era tenuto a comunicare il proprio *pro-rata* in occasione della redazione dell'atto mediante il quale è realizzata la compravendita, facendo riferimento al dato storico, ovvero, se questo è indisponibile (perché, per esempio, l'attività è stata iniziata nell'anno in cui è stato acquistato l'immobile), su base previsionale, salvo rettifiche da comunicare alla fine del periodo d'imposta. Orbene, appare utile sottolineare come l'interpretazione proposta dall'Agenzia delle entrate non fosse idonea a evitare una potenziale rettifica della fatturazione, ai sensi dell'art.26 del DPR n.633/72, se le previsioni, fatte dall'acquirente e comunicate al venditore al momento della stipula, si fossero rivelate in seguito errate all'anno dell'anno. Pertanto, appariva comprensibile il suggerimento della stessa Circolare, per chi voglia assicurarsi il regime di imponibilità, di esercitare l'opzione *ad abundantiam*, anche per le cessioni nei confronti di soggetti storicamente con *pro-rata* pari a zero o, in ogni caso, inferiori alla predetta soglia.

della detrazione) in capo al cedente ed il vantaggio di non gravare il cessionario dell'Iva, quindi, di un costo aggiuntivo, vantaggio che verosimilmente si rifletterà sul prezzo del fabbricato.

Inoltre, si rendono potenzialmente praticabili ipotesi di autoconsumo esente di fabbricati (tipicamente da parte dell'imprenditore individuale) sempre sulla base della quantificazione del pregiudizio in termini di diritto alla detrazione dell'Iva in capo al soggetto che destina il bene all'autoconsumo.

A tal riguardo, non è possibile formulare valutazioni generalizzate in quanto, in funzione delle caratteristiche soggettive e della storia del singolo investimento immobiliare, andrà verificato se l'operazione di cessione o di autoconsumo esplica effetti ai fini del pro-rata, ovvero si ponga solo un tema di indetraibilità specifica e il conseguente meccanismo di rettifica delle detrazioni è applicabile nel caso concreto. È evidente, però che verosimilmente la convenienza alla non-opzione sarà maggiore per fabbricati posseduti da più di 10 anni o, comunque prossimi al possesso decennale.

Prima di soffermarci sul regime previsto ai fini delle imposte indirette, è opportuno tornare a evidenziare che, in relazione alle ipotesi di cui all'art.17 co.7 lett.a-bis), il meccanismo *c.d. del reverse charge* è imposto alle cessioni di immobili strumentali (art.10 n.8-ter) in cui il cedente abbia espresso l'opzione per l'applicazione dell'Iva in sede d'atto (applicazione Iva su base opzionale). Riprendendo quanto già osservato con riferimento ai fabbricati abitativi, si può sintetizzare, rilevando come l'applicazione del *reverse charge* sia oggi legata esclusivamente alla circostanza che si renda applicabile l'Iva per opzione e il cessionario sia un soggetto Iva, a prescindere quindi tanto dalle caratteristiche oggettive del fabbricato, quanto dalle caratteristiche soggettive del cedente (quindi anche le imprese non costruttrici o ristrutturatrici di cui oltre).

Il legislatore ha dunque voluto impedire in generale che il cedente addebitasse l'Iva senza effettuare il relativo versamento e che l'acquirente esercitasse correttamente il diritto alla detrazione. Pertanto, è stato trasferito in capo a tale ultimo soggetto l'obbligo di indicare il tributo nella fattura di cessione emessa dal cedente senza l'applicazione dell'Iva. L'acquirente, dunque, dovrà provvedere a integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa Iva.

Tale meccanismo consente una più facile verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, in quanto l'acquirente risulterà allo stesso tempo creditore e debitore del tributo.

Tale meccanismo implica che:

- colui che effettua la prestazione non applica l’Iva;
- il committente, una volta ricevuta la fattura senza addebito dell’imposta, dovrà integrarla applicando l’Iva nella misura in cui risulta dovuta, in riferimento alla specifica tipologia della prestazione ricevuta;
- dopo aver effettuato la summenzionata integrazione, il committente dovrà registrare la fattura sia nel registro degli acquisti che in quello delle fatture.

NOTA BENE:

Giova sottolineare che si tratta nella sostanza dello stesso meccanismo previsto in ipotesi di “acquisti intracomunitari”, di cui all’art.38 del D.L. n.331/93, nonché ai subappalti nel settore edile, di cui all’art.17, co.6, lett.a) del DPR n.633/72.

Il cedente e il committente interessati dal *reverse charge* sono responsabili in solido sia delle sanzioni, sia dell’omesso versamento dell’imposta in ipotesi di errata applicazione. Diversamente, gli stessi soggetti saranno solidalmente responsabili per le sole sanzioni ridotte qualora la non corretta applicazione non produca evasione d’imposta nei confronti dell’Erario.

In particolare, l’art.6 co.9-*bis* del D.Lgs. n.471/97 (comma in vigore dal 1° gennaio 2008), prevede che *“è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100 e il 200 per cento dell’imposta, con un minimo di 258 euro, il cessionario o il committente che, nell’esercizio di imprese, arti e professioni, non assolve l’imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell’inversione contabile di cui agli articoli 17 e 74, commi settimo e ottavo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, e successive modificazioni. La medesima sanzione si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l’imposta in fattura omettendone il versamento. Qualora l’imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell’articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, e successive modificazioni, la sanzione amministrativa è pari al 3 per cento dell’imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro, e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo. Al pagamento delle sanzioni previste nel secondo e terzo periodo, nonché al pagamento dell’imposta, sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile. È punito con la*

sanzione di cui al comma 2 il cedente o prestatore che non emette fattura, fermo restando l'obbligo per il cessionario o committente di regolarizzare l'omissione ai sensi del comma 8, applicando, comunque, il meccanismo dell'inversione contabile”.

La Risoluzione n.56/E/09 ha chiarito alcune importanti problematiche in tema di *reverse charge*, evidenziando il tema degli effetti che l'eventuale accertamento dell'inadempimento produce in ordine al diritto alla detrazione d'imposta. In particolare, la citata Risoluzione ha evidenziato che il legislatore, nel fissare le sanzioni applicabili nel caso di mancato assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo del *reverse charge*, ha espressamente statuito, tra l'altro, il principio secondo cui è fatto salvo “*il diritto alle detrazioni ai sensi dell'art.19 del DPR 26 ottobre 1972, n.633 quando l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore*”.

Ciò posto, la summenzionata Risoluzione ha mostrato come il legislatore abbia inteso salvaguardare il principio di neutralità fiscale in base al quale la detrazione dell'Iva deve essere riconosciuta tutte le volte in cui gli obblighi sostanziali sono stati soddisfatti.

Nel caso di specie, occorre analizzare se il medesimo principio potesse ritenersi applicabile anche quando gli obblighi sostanziali siano stati assolti soltanto a seguito di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La citata Risoluzione, nel rispondere al quesito in oggetto, ha fatto propria l'interpretazione fornita, in una fattispecie analoga a quella prospettata, dalla Corte di giustizia Europea nella sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07. In particolare, la Corte si era soffermata ad analizzare se l'inadempimento dell'obbligo previsto per talune operazione di “*emettere un'autofattura e di annotarla in maniera distinta nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti*” potesse comportare la perdita del diritto alla detrazione.

La Corte ha ritenuto “*incompatibile con gli articoli 18, n.1, lett.d) e 22 della (...) direttiva, la prassi di sanzionare, nelle ipotesi di operazione soggette al reverse charge, gli eventuali inadempimenti contabili e dichiarativi con l'esclusione del diritto alla detrazione, ritenendola lesiva dei principi di effettività e proporzionalità*”. Ancora, nel ribadire tale principio, la Corte ha concluso nel senso che eccede gli obiettivi fissati dalla normativa comunitaria una prassi di accertamento o rettifica che implichi “*la perdita del diritto a detrazione qualora la rettifica della dichiarazione da parte dell'amministrazione fiscale intervenga solamente dopo la scadenza del termine di decadenza di cui dispone il soggetto passivo per effettuare la detrazione*”.

Pertanto, l'Agenzia ha ritenuto che laddove “*sia contestata una violazione del regime dell'inversione contabile che comporti, in quella*

sede, l'assolvimento del tributo da parte dei contribuenti, contestualmente all'accertamento del debito, deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta", ferma restando l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art.6 co.9-bis del D.Lgs. n.471/97.

Tornando alle imposte d'atto, con riferimento all'Imposta di Registro, la cessione di immobili strumentali operata da imprese di costruzione o ristrutturazione è soggetta a Imposta di Registro in misura fissa, nonché a imposta ipotecaria in misura del 3% (art.1-bis, della Tariffa allegata al D.Lgs. n.347/90) e Imposta Catastale in misura dell'1% (art.10, co.1, D.Lgs. n.347/90). Non rileva la qualità del soggetto cessionario.

In sintesi:

Ipotesi 1)

Cessione effettuata da impresa costruttrice/di ristrutturazione entro 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori.

Iva: 10% per i fabbricati che hanno subito interventi di restauro conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica; 21% in tutti gli altri casi.

Registro: imposta fissa

Ipotecaria: 3%

Catastale: 1%

Non ha alcun rilievo il soggetto cessionario

Ipotesi 2)

Cessione effettuata da impresa costruttrice/di ristrutturazione oltre 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori.

- Cedente opta per l'applicazione dell'Iva:

Iva: 10% per i fabbricati aventi i requisiti della legge Tupini e per i fabbricati che hanno subito interventi di restauro conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica; 21% in tutti gli altri casi.

Registro: imposta fissa

Ipotecaria: 3%

Catastale: 1%

- Cedente non opta per l'applicazione dell'Iva:

Iva: esente

Registro: imposta fissa

Ipotecaria: 3%

Catastale: 1%

Va rammentato che, secondo l'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 194/E/02), l'autoconsumo di un fabbricato acquistato da privati costituisce un'operazione esclusa dal campo di applicazione del tributo e non un'operazione esente. Ciò implicherebbe che, in tale peculiare ipotesi, non si renda applicabile il principio di alternatività Iva-Imposta di Registro e, quindi, quest'ultima sia dovuta in misura proporzionale (con l'aliquota del 7%)

3. Il regime previsto per le società di gestione e di rivendita

3.1 Il trasferimento di immobili

Con l'espressione "società immobiliare di gestione" si intendono quelle imprese la cui attività esclusiva e prevalente è costituita dalla gestione di patrimoni immobiliari, effettuata per lo più tramite la loro concessione in locazione a terzi. Preme innanzitutto rilevare come la Cassazione nella sent. n.6378/91 ha chiarito come in tali società gli immobili concessi in locazione a terzi devono essere considerati come strumentali ai fini del perseguimento dell'oggetto sociale.

Si definiscono invece "società immobiliari di rivendita" quelle imprese che hanno come oggetto esclusivo o principale la rivendita di immobili. Alla luce della Circolare n.182/E-III-7-652/96, deve altresì verificarsi effettivamente che l'attività dell'impresa sia diretta prevalentemente all'effettuazione delle predette cessioni. A tal fine, a parere dell'Amministrazione finanziaria, si deve aver riguardo al volume d'affari.

Analizziamo contemporaneamente il regime previsto per il trasferimento di immobili operati da entrambe le società.

Le cessioni di immobili a uso abitativo effettuate da tali società sono sempre esenti, non operando l'eccezione oggetto della precedente disamina e, conseguentemente, soggette a Imposta di Registro e Imposte Ipotecarie e catastali in misura proporzionale: Imposta di Registro nella misura del 3% se prima casa (Nota *II-bis* all'art.1 della Tariffa, Parte I allegata al DPR n.131/86), o 7% negli altri casi (art.1, co.1 della Tariffa, Parte I); imposta ipotecaria in misura fissa se prima casa, o 2% negli altri casi (art.1 della Tariffa allegata al DPR n.347/97); Imposta Catastale in misura fissa se prima casa, o 1% negli altri casi (art.10, co.1, D.Lgs. n.347/90).

In riferimento all'Imposta di Registro, occorre sottolineare come l'art.1, co.6 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR n.131/86, dispone una sensibile riduzione dell'Imposta di Registro, applicata nella misura dell'1%, nell'ipotesi di cessioni esenti da Iva, ai sensi dell'art.10, co.1, n.8-*bis* del DPR n.633/72, effettuate nei confronti di imprese immobiliari di rivendita, a condizione che, nell'atto, l'acquirente dichiari l'intenzione di trasferirli entro i tre anni successivi all'acquisto. Per effetto del rinvio normativo alla sola fattispecie di

cui al n.8-*bis* e non anche a quella prevista da successivo n.8-*ter*, le uniche ipotesi suscettibili di godere dell'agevolazione appaiono, pertanto, quelle relative alla cessione di fabbricati di tipo abitativo effettuate da soggetti passivi Iva²¹⁰. Sono invece dovute in misura fissa l'imposta ipotecaria (art.1, della Tariffa allegata al D.Lgs. n.347/90) e l'Imposta Catastale (art.10, co.2, D.Lgs. n.347/90). Tuttavia, ai sensi della Nota II-*ter* all'art.1, del DPR n.131/86, qualora nel termine di tre anni l'immobile non venga (ri)trasferito, l'Imposta di Registro e quelle ipotecarie e catastali sono dovute nella misura ordinaria (per un totale del 10%, con recupero della differenza) ed è applicabile una sanzione del 30%, oltre agli interessi di mora. In relazione alle rettifiche Iva, la Circolare n.27/E/06 ha evidenziato che, poiché le cessioni di fabbricati abitativi effettuate da imprese immobiliari che esercitano attività di rivendita, a differenza di quanto previsto nel precedente regime, sono esenti da Iva, il Legislatore ha modificato l'art.19-*bis*1, co.1, lett.i) del DPR n.633/72, che escludeva dette imprese dal novero dei soggetti per i quali era prevista l'indetraibilità oggettiva dell'imposta assolta per l'acquisto di detti fabbricati. Pertanto il legislatore ha eliminato la possibilità per le stesse di detrarre l'Iva sull'acquisto degli stessi fabbricati a uso abitativo. In sintesi, per le imprese di rivendita, l'obbligo di rettificare l'Iva per i fabbricati abitativi non è più previsto (ai sensi del D.L. n.233/06) se la cessione ha per oggetto immobili già in possesso alla data del 4 luglio 2006, ovvero se la cessione ha per oggetto immobili acquistati successivamente a tale data (infatti, in tale fattispecie, opera la recente versione dell'art.19-*bis*1, co.1, lett.i), per cui l'Iva pagata per l'acquisto non è ammessa in detrazione). In sintesi:

Ipotesi

Cessione fabbricato abitativo effettuata da impresa non costruttrice/di ristrutturazione

Iva: esente

Registro: 3% se prima casa; 7% negli altri casi

Ipotecaria: imposta fissa se prima casa; 2% negli altri casi

Catastale: imposta fissa se prima casa; 1% negli altri casi

Il regime previsto per i trasferimenti di fabbricati strumentali è stato già descritto nel paragrafo relativo alle società di costruzione, decorsi i 5 anni dall'ultimazione, vale a dire regime naturale di esenzione Iva, ma facoltà generalizzata di optare per l'applicazione dell'Iva (nella misura

²¹⁰ Tale circostanza si evince dal fatto che l'art.1, co.6 presuppone che l'operazione agevolata sia esente ex art.10, co.1, n.8-*bis* e non già, più semplicemente, che oggetto della transazione, di per sé potenzialmente anche fuori campo Iva, siano i beni di cui alla fattispecie del citato 8-*bis*.

ordinaria del 21%), nel qual caso – se il cessionario è un soggetto Iva – si rende applicabile il meccanismo del *reverse charge*.

In riferimento alle Imposte d'atto, la cessione di immobili strumentali da parte di imprese non costruttrici o “di ripristino” è sempre soggetta a Imposta di Registro in misura fissa; Imposta ipotecaria nella misura del 3% (art.1-*bis* della Tariffa allegata al D.Lgs. n.347/90); Imposta catastale nella misura dell'1% (art.10, co.1, D.Lgs. n.347/90).

In sintesi:

Ipotesi 1)

Cessione effettuata da impresa non costruttrice/di ristrutturazione

Cessionario soggetto Iva che ha optato per l'applicazione dell'Iva

Iva: 21% *reverse charge*

Registro: imposta fissa

Ipotecaria: 3%

Catastale: 1%

Ipotesi 2)

Cessione effettuata da impresa non costruttrice/di ristrutturazione

Cessionario non soggetto Iva ovvero in assenza di opzione per l'applicazione dell'Iva

Iva: esente

Registro: imposta fissa

Ipotecaria: 3%

Catastale: 1%

Di seguito si riporta una tabella riepilogativa relativa agli immobili abitativi.

Periodo	Tipologia d'immobile	Cedente	Acquirente	Iva	Imposta di Registro	Imposta ipotecaria	Imposta catastale
Entro 5 anni dall'ultimazione	Abitazione (di lusso)	Impresa di costruzioni/ ristrutturatrice	Impresa/Privato	21%	Imposta fissa	Imposta fissa	Imposta fissa
Entro 5 anni dall'ultimazione	Abitazione (non di lusso)	Impresa di costruzioni/ ristrutturatrice	Impresa/Privato no requisiti prima casa	10%	Imposta fissa	Imposta fissa	Imposta fissa
Entro 5 anni dall'ultimazione	Abitazione (non di lusso)	Impresa di costruzioni/ ristrutturatrice	Privato requisiti prima casa	4%	Imposta fissa	Imposta fissa	Imposta fissa
Oltre 5 anni dall'ultimazione	Abitazione di lusso	Impresa di costruzioni/ ristrutturatrice (opzione)	Impresa/Privato no requisiti prima casa	21%	Imposta fissa	Imposta fissa	Imposta fissa
Oltre 5 anni dall'ultimazione	Abitazione (non di lusso)	Impresa di costruzioni/ ristrutturatrice (opzione)	Impresa	10%	Imposta fissa	Imposta fissa	Imposta fissa
Oltre 5 anni dall'ultimazione	Abitazione (non di lusso)	Impresa di costruzioni/ ristrutturatrice (opzione)	Privato	10%	Imposta fissa	Imposta fissa	Imposta fissa
Oltre 5 anni dall'ultimazione	Abitazione (non di lusso)	Impresa di costruzioni/ ristrutturatrice (opzione)	Privato requisiti prima casa	4%	Imposta fissa	Imposta fissa	Imposta fissa

Oltre 5 anni dall'ultimazione	Abitazione di lusso	Impresa di costruzioni/ristrutturatrice	Impresa/Privato no requisiti prima casa	Esente	7% *	2%	1%
Oltre 5 anni dall'ultimazione	Abitazione (non di lusso)	Impresa di costruzioni/ristrutturatrice	Impresa/Privato	Esente	7% *	2%	1%
Oltre 5 anni dall'ultimazione	Abitazione (non di lusso)	Impresa di costruzioni/ristrutturatrice	Privato requisiti prima casa	Esente	3% *	Imposta fissa	Imposta fissa
Non rilevante	Abitazione	Altre tipologie di imprese	Impresa/Privato	Esente	7% *	2%	1%
Non rilevante	Abitazione (non di lusso)	Altre tipologie di imprese	Privato requisiti prima casa	Esente	3%	Imposta fissa	Imposta fissa

* NB: Se l'acquirente è una persona fisica privata, è possibile optare per il "sistema prezzo-valore", per cui, con decorrenza dal 1° gennaio 2007, è possibile individuare, quale base imponibile per la determinazione delle imposte indirette in ipotesi di cessioni di immobili a uso abitativo, il valore catastale, indipendentemente dal corrispettivo pattuito (art.1 co.497 della L. n.266/05, come modificata dal co.309 della L. n.296/06). Tale agevolazione decade in conseguenza della appurata dichiarazione mendace effettuata durante il rogito notarile e nel caso in cui le parti occultino, anche parzialmente, il corrispettivo effettivamente pattuito, dichiarando nell'atto un importo inferiore.

Di seguito si riporta una tabella riepilogativa relativa agli immobili strumentali.

Periodo	Tipologia d'immobile	Cedente	Acquirente	Iva	Imposta di Registro	Imposta Ipotecaria	Imposta catastale
Entro 5 anni dall'ultimazione	Immobile strumentale –	Impresa di costruzioni	Chiunque	21%	Imposta fissa	3%	1%
Oltre 5 anni dall'ultimazione	Immobile strumentale	Qualunque Impresa (opzione)	Soggetto Iva	21%	Imposta fissa	3%	1%
Oltre 5 anni dall'ultimazione	Immobile strumentale	Qualunque Impresa (no opzione)	Chiunque	esente	Imposta fissa	3%	1%
Entro 5 anni dall'ultimazione	Immobile ristrutturato	Impresa ristrutturatrice	Chiunque	10%	Imposta fissa	3%	1%

4. La cessione di immobili pertinenziali

Occorre riservare particolare attenzione al regime applicabile alle cessioni di immobili pertinenziali, che, ancorché rientranti nelle categorie catastali che contraddistinguono i fabbricati strumentali, sono destinati al servizio di abitazioni, così come previsto dall'art.817 c.c.

Tale vincolo pertinenziale, che deve essere evidenziato nell'atto di cessione, ricorre in presenza del requisito oggettivo, consistente nella destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o a ornamento di un altro, cosiddetto bene principale, e del presupposto soggettivo, consistente nella volontà del proprietario del bene principale o di chi sia titolare di un diritto reale sullo stesso, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con il bene principale.

La sussistenza del nesso, consente di estendere alla pertinenza l'applicazione della medesima disciplina dettata per il bene principale, sia nell'ipotesi in cui i due beni siano oggetto del medesimo atto, sia nell'ipotesi in cui essi siano ceduti con atti distinti. Tuttavia, alla luce delle indicazioni fornite dalla Circolare n.12/E/07, tale qualificazione *“non comporta che venga meno l'autonoma rilevanza fiscale dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza”*.

Il Consiglio Nazionale del Notariato, nello Studio n.144-2007/T, ha svolto alcune riflessioni sul regime fiscale delle pertinenze. In particolare, il citato Studio ha sottolineato che, nel sottoporre a imposizione la pertinenza, potrebbe verificarsi che alla stessa non possa essere applicato il medesimo regime del bene principale, in quanto, per la pertinenza, devono sussistere i requisiti oggettivi e soggettivi che comportano il trattamento fiscale in concreto applicabile all'operazione; a titolo esemplificativo, nel caso di acquisto successivo di pertinenza dopo i cinque anni dall'ultimazione da parte di imprese di costruzione o di ripristino o, comunque, da parte di un cedente privato, non si applica l'Iva, ma l'Imposta di Registro. Nonostante ciò, il bene è considerato pertinenza dell'immobile principale.

Pertanto, nel caso di cessione da parte di un'impresa soggetta a Iva, si applicherà l'Iva sull'imponibile (costituito dal prezzo dell'immobile principale e della pertinenza) e le imposte fisse di Registro, ipotecaria e catastale (e non nella misura del 3%+1%).

Giova sottolineare che, nonostante la stessa C.M. n.12/E/07, l'Agenzia delle entrate ha talvolta considerato pertinenza una sola cantina e un solo box, escludendo per l'eventuale secondo immobile il rapporto pertinenziale.

Il Notariato ha evidenziato che tale “*errata e distorta lettura della predetta Circolare*” è dovuta all’applicabilità dei benefici “prima casa” che, qualora ne ricorrano le condizioni, fanno riferimento a una sola pertinenza per ciascuna categoria, limite, in questo caso, espressamente previsto dalla norma. Si tratta, dunque, di normative differenti e indipendenti. Pertanto, diversamente dalla normativa “prima casa”, nessuna limitazione di numero e/o tipologia dovrebbe essere applicata alla tassazione oggetto di disamina.

Quindi, se nell’acquisto di un’abitazione con più pertinenze della stessa categoria catastale, si richieda di usufruire dei benefici “prima casa” si applicherà l’imposta nella misura ridotta per il bene principale e per una sola pertinenza per categoria, mentre le ulteriori pertinenze della stessa categoria subiranno l’ordinaria tassazione²¹¹.

NOTA BENE:

Tali riflessioni sono applicabili anche nella situazione inversa in cui, in caso di cessione di un immobile strumentale unitamente all’abitazione del portiere (categoria A), quest’ultima costituisce pertinenza dell’immobile strumentale e viene soggetta a imposizione con l’immobile cui inerisce.

5. Casi particolari

5.1 La cessione di immobile strumentale “da demolire”

Sotto la voce cessioni di immobili (tipicamente, anche se non necessariamente, strumentali) “da demolire” ovvero, facendo riferimento all’altra faccia della medaglia, delle cessioni di terreni su cui insistono fabbricati “da demolire” possono rientrare realtà fattuali (ed economiche) assai differenti: il fabbricato può essere in condizioni tali per cui l’unica sua destinazione può essere la demolizione o, al contrario, la demolizione è solo la soluzione economicamente più vantaggiosa, ma è teoricamente ancora possibile una ristrutturazione per riportarlo alla sua utilizzabilità; ben può essere, poi, che il fabbricato da demolire abbia ancora una qualche residua utilizzazione, magari differente da quella originaria e che potenzialmente potrebbe riacquisire (magari solo previa demolizione); può darsi anche il caso in cui la demolizione nasca dalle esigenze di una o di ambo le parti del

²¹¹ A titolo esemplificativo, se la cessione avviene da parte di un’impresa costruttrice entro 5 anni dall’ultimazione, sarà applicabile l’Iva nella misura del 4% per il bene principale e per una pertinenza, e, nella misura del 10%, per le ulteriori pertinenze della stessa categoria, ma vengono corrisposte sempre le imposte fisse di Registro, ipotecaria e catastale, e mai queste ultime nella misura proporzionale del 3% + 1%.

negozio traslativo e diventi – per volontà negoziale – elemento qualificante il negozio stesso e, infine, la demolizione può intervenire tra il contratto preliminare e il contratto definitivo, ovvero a cura dell'acquirente (con impegno più o meno vincolante contrattualmente dedotto).

Il tema ha formato oggetto, recentemente, dello Studio n.24-2012/T della Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato (datato 21 settembre 2012) nel contesto più ampio delle questioni aperte in tema di qualificazione dei terreni e, in tale ambito, ha esaminato i profili definitori della fattispecie in oggetto e le implicazioni impositive non solo per quanto riguarda l'imposizione indiretta di specifico interesse di categoria, ma anche per quanto concerne le imposte dirette, verosimilmente al fine di evidenziare delle contraddizioni non giustificabili *sic et simpliciter* con il differente ambito impositivo.

Focalizzando in questa sede l'attenzione sui profili attinenti l'imposizione indiretta, va premesso che, ai fini Iva, l'idea di fondo è che il terreno edificabile sia per sua natura fattore della produzione e, quindi, debba concorrere alla formazione del valore aggiunto, mentre i fabbricati sono sovente oggetto di un mercato secondario (vale a dire tutte le volte in cui non sono ceduti dall'impresa costruttrice, non a caso nel senso del tutto peculiare, per così dire "oggettivo", che tale termine ha in ambito Iva) che ha logiche e criteri di formazione del valore aggiunto peculiari che suggeriscono di equipararlo alla circolazione di un bene già giunto alla fase di consumo e, quindi, in un'ottica costi benefici, è preferibile escludere il valore aggiunto creato da tale mercato secondario dall'ambito di applicazione dell'Iva (di qui il ricorso all'esenzione riconosciuto come facoltà ai vari Stati membri).

Anche lo Studio del Notariato, seppur in poche righe evoca tali principi ispiratori per comprendere due sentenze della Corte di Giustizia (la C-461/08 e la C-326/11) che potrebbero altrimenti apparire tra loro contraddittorie²¹².

L'ultimo intervento di prassi in materia, la Circolare n.28/E/11, è – a ben vedere – il corretto punto di partenza; il principio di fondo che vi si legge ruota intorno alla riferibilità ai soli elementi oggettivi cui abbiamo fin qui più volte fatto riferimento. Ciò che conta, infatti, per l'Agenzia è lo stato di fatto e di diritto del bene all'atto della cessione, a nulla rilevanza la destinazione che l'acquirente intende (o, aggiungeremmo noi, financo si impegna) a dare al bene medesimo.

²¹² Il che, come noto, e per quanto a coloro che sono di formazione codicistica possa apparire come un ingenuo e fideistico dogma, per definizione non può ammettersi.

Il caso affrontato, in particolare, è quello, diremmo paradigmatico, di una società che possiede un'area sulla quale insiste un complesso immobiliare industriale dismesso, censito al Catasto Fabbricati (categoria catastale "D"). È stata firmata con il Comune una convenzione urbanistica per l'attuazione di un Piano Integrato di Intervento volto alla riqualificazione urbana del complesso industriale, con realizzazione di nuove volumetrie residenziali e commerciali e l'abbattimento totale di quelle esistenti.

Nel caso in cui la società scelga di alienare il complesso immobiliare a un terzo, senza attuare direttamente quanto sottoscritto con la convenzione e senza che siano iniziati i lavori di demolizione e bonifica previsti, il dubbio che si pone è se tale vendita debba essere considerata come cessione di "area edificabile", con applicazione dell'Iva nella misura ordinaria del 21%, oppure se si tratti di una cessione di "immobili strumentali" non ancora costruiti né oggetto di lavori di recupero, per la quale è prevista l'esenzione da imposta o, in presenza di opzione, l'applicazione dell'Iva da parte del cessionario con il meccanismo del *reverse charge*²¹³.

La risposta data dalla Circolare n.28/E/11 è la seguente:

"Ai sensi dell'art.10, n.8-ter), del DPR n.633 del 1972, sono esenti dall'imposta "le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse: a) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lett.c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n.457; ... d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".

Come si evince dalla lettera della norma, il regime di tassazione ai fini Iva è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, vale a dire allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo quindi dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente. Tanto premesso, riguardo la fattispecie prospettata, si esprime l'avviso che la stessa debba essere trattata alla stregua di una cessione di "immobile strumentale"; ragion per cui si applica il regime di esenzione, salvo il caso di cessione operata dal soggetto che ha operato la costruzione o la ristrutturazione del medesimo immobile, entro il quarto anno dal compimento di tali opere, nonché il caso di opzione per il regime di imponibilità operato dal cedente nell'atto di cessione (in tale secondo

²¹³ Il riferimento è relativo a una risposta in merito a un quesito posto dalla stampa specializzata, pubblicata nella Circolare 28/E/11.

caso la fatturazione è operata con il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art.17, comma 6, lett.a-bis) del DPR n.633 del 1972)".

I principi desumibili da tale documento, di prassi, sono compatibili con ambedue le sentenze della Corte di Giustizia sopra menzionate: in un caso (la 326/11), al momento della cessione la demolizione non era ultimata e, quindi, si può dire che lo stato di fatto e di diritto fosse ancora quello di un fabbricato, nell'altro (461/08), la demolizione è il presupposto della cessione, in quanto costituisce un impegno del venditore verosimilmente prodromico al passaggio di proprietà.

Se, infatti, quanto stabilito dalle parti nel contratto di compravendita è idoneo a incidere sullo "stato di diritto" del bene (sullo stato di fatto, ci sembra veramente difficile da ipotizzarsi), è possibile ritrovarsi con i principi riassunti in ambito Iva dalla sopra citata Circolare n.28/E/11, ma – ad avviso di chi scrive – non è ragionevole basarsi sul mero inserimento, nel testo contrattuale, di "impegni ed obblighi" di una delle due parti, di cui l'altra non "sente il bisogno" (e sovente la prova è nella mancanza di alcuna forma di rimedio per il mancato rispetto di tali previsioni); in tal caso, il rischio che la forma prevalga sulla sostanza è forte.

5.2 L'atto di costituzione di diritto di servitù

Ai sensi dell'art.1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al DPR n.131/86, l'Imposta di Registro è applicata nella misura dell'8%, in ipotesi di "*atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi, salvo quanto previsto dal successivo periodo*".

Ai sensi del successivo periodo, "*se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di assicurazioni o società cooperative (...)*" si applica l'Imposta di Registro nella misura del 15%.

Relativamente all'ipotesi di atto costitutivo di servitù (in particolare di elettrodotto) si è manifestato in giurisprudenza un particolare orientamento meritevole di essere evidenziato brevemente.

Innanzitutto, occorre osservare che il termine "*trasferimento*", utilizzato dall'art.1 della Tariffa, costituisce espressione generica con la quale il legislatore ha voluto indicare l'effetto prodotto sia dagli atti di costituzione, sia da quelli traslativi della proprietà e dei diritti reali.

Pertanto, tale espressione è intesa riferirsi a tutti i diritti reali che possono essere oggetto di autonomo atto avente effetto traslativo di

diritti del proprietario del fondo. Ciò posto, tra tali diritti non rientrano le servitù.

La tesi in oggetto è supportata dal fatto che tra gli atti di “trasferimento” di beni immobili e diritti reali immobiliari che si qualificano come “prima casa”, di cui al periodo 5 dell’art.1 della Tariffa, la nota II-*bis* elenca sia gli atti traslativi della proprietà, sia gli atti traslativi e costitutivi di altri diritti reali minori quali nuda proprietà, uso, abitazione e usufrutto. Inoltre, la norma in oggetto, è strutturata secondo lo schema per il quale al primo periodo è sancita la norma generalmente applicabile, mentre ai periodi successivi sono elencate le deroghe a tale regime.

La sentenza della Cassazione n.16495/03 ha fornito un particolare chiarimento relativo al contenuto e alla natura del diritto di servitù su fondo agricolo trasferito a favore di un soggetto diverso da un imprenditore agricolo.

In particolare, la Suprema Corte ha evidenziato che *“il termine trasferimento, conformemente all’etimo latino (...) non può essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento come la servitù, la quale non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante). In tema di servitù si parla, infatti, di costituzione e non di trasferimento, in armonia con il carattere costitutivo che presenta ogni relativa acquisizione (...). La nozione di trasferimento risulta quindi inadeguata a proposito delle servitù, perché la costituzione non ha l’effetto di “spostare” un diritto da un fondo ad un altro bensì di creare fra essi una “relazione” giuridica permanente, da cui derivano diritti ed obblighi”*.

Ciò posto, la Corte ha ritenuto applicare l’Imposta di Registro nella misura dell’8%.

CAPITOLO SETTIMO

LE LOCAZIONI

1. Il regime previsto per le società di costruzioni

1.1 La locazione di immobili

L'impianto normativo del D.L. n.223/06, così come modificato dalla legge di conversione, prevedeva una generalizzata esenzione dal campo di applicazione dell'Iva di tutte le tipologie di locazione di fabbricati tanto abitativi che strumentali, con alcune specifiche eccezioni previste, in particolare, per le società di costruzione e cosiddette "di ripristino".

Il n.8 del primo comma dell'art.10 DPR n.633/72 contemplava quale eccezione al citato regime di esenzione 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), 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 (...)"*.

Circa la definizione di imprese di costruzione e di ripristino e al concetto di "ultimazione", si rinvia a quanto già esposto nel paragrafo sulle cessioni.

La disciplina delle locazioni di fabbricati abitativi ha formato oggetto di modifiche, nel corso del 2012, sia a opera del D.L. n.1/12, sia a opera del D.L. n.83/12. In esito a tali interventi normativi, la possibilità di opzione per l'imponibilità Iva è estesa a:

- a) locazioni effettuate da imprese costruttrici o ristrutturatrici (o "di ripristino" che dir si voglia
- b) locazioni di alloggi sociali (secondo la definizione di cui al D.M. 22 aprile 2008), da qualsiasi soggetto Iva effettuate.

Alle locazioni aventi per oggetto fabbricati abitativi effettuate da imprese di costruzione o "di ripristino" e alle locazioni di alloggi sociali, l'imposta risulta applicabile con l'aliquota nella misura ridotta del 10% ai sensi del n.127-*duo*veicies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n.633/72.

Di contro, è stato abrogato, con effetto dal 26 giugno 2012, anche per i contratti in corso a tale data, il regime specifico (di imponibilità su opzione) sopra citato per le locazioni, di durata non inferiore a 4 anni, di fabbricati abitativi *"effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata"*.

L'assenza di disposizioni di diritto transitorio ha causato notevoli incertezze applicative in merito a tempi e modi di esercizio dell'opzione per i contratti in corso alla data di entrata in vigore della modifica normativa. In particolare, è evidente il problema di come gestire "il cambio di regime" in relazione ai contratti di locazione che il costruttore (o ristrutturatore) ha sottoscritto in data precedente al 26 giugno e ai quali, fino a tale data, si era reso applicabile il regime di esenzione senza necessità di alcuna opzione in tale senso nel contratto di locazione. Il silenzio della norma non consente di negare a tali soggetti di optare "in corsa" per il regime di imponibilità, ma non è stata fornita alcuna indicazione, neppure di prassi, su come esercitare tale opzione (che a regime viene attuata in sede di stipula del contratto). Unico riferimento è dato dal precedente costituito dalla Risoluzione n.2/E/08 con la quale l'Agenzia delle Entrate confermò, in occasione di subentri in contratti di locazione formalizzati in origine senza opzione, di optare in tale occasione per il regime di imponibilità, inviando a cura del locatore una raccomandata con ricevuta di ritorno all'Agenzia delle entrate.

Diversamente, in conseguenza di locazioni esenti, si determina inevitabilmente la necessità per l'impresa locatrice di dover valutare l'effetto che la stessa può determinare in relazione alla effettiva detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisiti e, pertanto, l'incidenza che tali operazioni assumono nella determinazione del *pro-rata* di detraibilità.

Al riguardo è opportuno rammentare ancora una volta che, solo in relazione alle ipotesi di locazione di fabbricati a destinazione abitativa, diversamente dalle imprese che esercitano congiuntamente l'attività di cessione di fabbricati in regime di esenzione e in regime di imponibilità, l'art.36, co.3 ultimo periodo, del DPR n.633/72, estende espressamente la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate²¹⁴. Per una più ampia disamina si rinvia al paragrafo sulle cessioni.

Come precedentemente illustrato, ai sensi dell'art.19-*bis*2, il passaggio dal regime di imponibilità al regime di esenzione determina la rettifica della detrazione operata all'atto dell'acquisto su beni e servizi, la cui destinazione è mutata rispetto a quella prevista, ove non siano passati dieci anni dall'acquisto. In relazione alle operazioni di locazione di

²¹⁴ La disposizione, infatti, prevede che detta possibilità "si applica anche ai soggetti che effettuino locazioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19 bis, sia le locazioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività". Tale possibilità è stata espressamente confermata dalla Circolare n.27/E/06 e dalla Risoluzione n.112/E/08.

immobili abitativi, la norma impone la rettifica dell'Iva detratta, quando si procede alla locazione in esenzione, dal periodo d'inizio del contratto e per tutti gli anni in ragione dei decimi mancati anno per anno. Pertanto, solo se il *pro-rata* di detraibilità dell'anno di locazione si discosta di oltre il 10%, occorrerà eseguire la rettifica di un decimo della differenza tra la percentuale dell'Iva detratta nell'anno di ultimazione dei lavori o di acquisto e la percentuale dell'Iva detratta nell'anno in considerazione.

Con riferimento all'**Imposta di Registro**, la locazione di immobili abitativi è soggetta a Imposta di Registro in misura fissa (art.40, co.1, DPR n.131/86). In tutti gli altri casi, la locazione di immobili a uso abitativo è sempre soggetta a registrazione nella misura del 2% ai sensi dell'art.5, lett.b), della Tariffa, Parte I, allegata al DPR n.131/86, nel termine fisso di 30 giorni dalla data di stipula del contratto (art.4 del D.Lgs. n.237/97), contestualmente alla ricevuta di versamento del tributo e all'assolvimento dell'imposta di bollo.

Nel caso di contratti pluriennali, l'art.17 co.3 del DPR n.131/86 consente al contribuente di versare l'Imposta di Registro sul corrispettivo pattuito sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno, ovvero per l'intera durata del contratto annualmente. In tale ipotesi, l'importo si riduce di una percentuale pari alla metà del tasso legale moltiplicato per il numero delle annualità (Nota I, art.5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR n.131/86). In caso di risoluzione anticipata rispetto alla scadenza prevista, il contribuente che ha optato per l'assoluzione in un'unica soluzione ha diritto al rimborso del tributo relativo all'annualità successiva a quella in corso.

Ipotesi 1)

Locatore: impresa costruttrice o "di ripristino", entro 4 anni dall'ultimazione in attuazione di piani di edilizia convenzionata, con contratto di locazione di durata non inferiore a 4 anni stipulato dall' 1° gennaio 2007 o in esecuzione a tale data.

Iva: 10%

Imposta di registro: imposta fissa

Registrazione: in termine fisso

Ipotesi 2)

Locatore: ogni altro caso

Iva: esente

Imposta di registro: 2%

Registrazione: in termine fisso

Anche le locazioni di immobili strumentali sono considerate generalmente esenti a norma dell'art.10, co.1, n.8 del DPR n.633/72.

Come precedentemente visto per le cessioni, alla regola generale di esenzione si affiancavano, a seguito della riforma del 2006, deroghe ben più significative di quelle ora analizzate per i fabbricati abitativi, in ragione della previsione, da un lato, di casi di obbligatoria imponibilità e, dall'altro, del riconoscimento, a favore del locatore, di un generale diritto di opzione per l'imponibilità dell'operazione in tutte le situazioni per le quali l'imponibilità non è obbligatoria.

In particolare erano ordinariamente assoggettate all'imposta:

- le locazioni di fabbricati strumentali che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che hanno diritto a esercitare, nell'anno di stipula del contratto, la detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti in misura non superiore al 25% o nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di arti e professioni o d'impresa²¹⁵;
- le locazioni di fabbricati strumentali in cui vi sia la richiesta da parte del locatore, manifestata nel contratto di locazione, di optare per l'applicazione dell'imposta.

Per effetto delle modifiche apportate dal D.L. n.83/12 non sono più previste le sopra citate ipotesi di imponibilità Iva obbligatoria, divenendo, quindi, generalizzata la facoltà di optare per l'applicazione dell'Iva.

Oltre alle sopra citate difficoltà applicative per i contratti in corso, con riferimento ai fabbricati strumentali si è determinato un intuibile conflitto di interessi tra locatore e locatario, nel caso in cui l'imponibilità obbligatoria è venuta meno (non potendo il locatore invocare l'esercizio di un'opzione in atti e avendo il locatario interesse a passare al nuovo regime naturale di esenzione). È questo il caso delle locazioni assoggettate, fino al 24 giugno 2012, a Iva per obbligo di legge che, in virtù delle modifiche introdotte, ricadono automaticamente nell'esenzione e che, quindi, richiedono l'esercizio di un'esplicita opzione

²¹⁵ La Circolare n.27/E/06 afferma come, ai fini di una regolare applicazione della disciplina Iva, occorra che il conduttore informi il locatore di non superare la percentuale di detraibilità del 25%, o di essere un soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione. Pertanto, il locatore e le caratteristiche soggettive del conduttore devono essere verificate in sede di stipula del contratto di locazione. La Risoluzione n.40/E/07 aveva esaminato il caso del conduttore ente non commerciale che utilizzi l'immobile per esercitare sia l'attività istituzionale, sia l'attività commerciale (utilizzo promiscuo); non essendo possibile assoggettare la medesima operazione a due diversi regimi impositivi, la locazione deve necessariamente essere effettuata in regime di imponibilità ad Iva, al fine di evitare che colui che agisce in qualità di consumatore finale benefici di una locazione in esenzione, in contrasto con quanto previsto dall'art.10, n.8-ter), lett.c).

al fine di poter continuare ad applicare il regime di imponibilità. Se è vero che, in questo caso, permane la possibilità di mantenere il medesimo regime ai fini Iva, occorre chiedersi se sia o meno necessaria un'opzione "confermativa" e, inoltre, laddove vi sia l'interesse ad applicare l'esenzione, se tale cambio di regime debba in qualche modo essere comunicato all'amministrazione finanziaria, atteso che il regime di esenzione rappresenta oggi il regime naturale applicabile a tali operazioni. A queste incertezze si aggiunge l'interesse del conduttore a "beneficiare" della modifica normativa e quindi a vedersi fatturare i canoni in regime di esenzione (con il conseguente risparmio dell'Iva che, in tutto o in gran parte, costituisce per questi un costo) opponendosi a ogni forma di opzione "irrituale".

 **NOTA BENE:**

Con riferimento all'Imposta di Registro, le locazioni di fabbricati strumentali a seguito delle modifiche apportate dall'art.35, co.10 lett.b) e c) dal D.L. n.223/06 agli artt.5 e 40 del DPR n.131/86, sono **sempre** soggette a Imposta di Registro nella misura dell'1% (art.40, comma 1-bis, DPR n.131/86).

Parallelamente infatti, l'art.5, lett.a-bis) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR n.131/86, per i contratti di locazione aventi per oggetto immobili strumentali prevede l'applicazione dell'imposta nella misura dell'1% "*ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto (...)*".

In sintesi:

Ipotesi 1)

Opzione per l'applicazione dell'Iva

Iva: 21%

Imposta di Registro: 1%

Registrazione: in termine fisso

Ipotesi 2)

No opzione:

Iva: esente

Imposta di registro: 1%

Registrazione: in termine fisso

**NOTA BENE:**

Giova specificare come i contratti di locazione non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, di durata superiore a 30 giorni nell'anno, e tutti i contratti formati per atto pubblico con scrittura privata autenticata, sono soggetti a registrazione in termine fisso. Qualora i contratti non siano formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata ed abbiano durata inferiore a 30 giorni nell'anno, saranno soggetti a registrazione in caso d'uso (art.2-*bis* della Tariffa, Parte II, allegata al DPR n.131/86).

2. Il regime previsto per le società di gestione e di rivendita

2.1 La locazione di immobili

Si rinvia al paragrafo sulle cessioni per la definizione delle due tipologie di imprese. Le locazioni di immobili a uso abitativo effettuate da tali società sono sempre esenti, non operando l'eccezione oggetto della precedente disamina.

Unica ipotesi di imponibilità nell'ambito abitativo, previo esercizio di opzione in tal senso, è costituita dalla locazione di alloggi sociali (nel qual caso si applica l'Iva con aliquota ridotta del 10%)

Viceversa, per le locazioni di immobili strumentali, il regime naturale è quello dell'esenzione, ma l'opzione per l'imponibilità Iva (aliquota ordinaria del 21%) è sempre possibile.

Per quanto riguarda l'imposta di registro, le locazioni di immobili abitativi sono soggette a Imposta di Registro in misura fissa nei casi in cui i canoni sono imponibile Iva per opzione (art.40, co.1, DPR n.131/86). In tutti gli altri casi, la locazione di immobili a uso abitativo è sempre soggetta a registrazione nella misura del 2% ai sensi dell'art.5, lett.b), della Tariffa, Parte I, allegata al DPR n.131/86. Le locazioni di immobili strumentali, invece, sono soggette in ogni caso a Imposta di Registro nella misura dell'1% (art.40, co.1-*bis*, DPR n.131/86).

Di seguito riportiamo una tabella riepilogativa.

Natura	Locatore	Locatario	Iva	Imposta di Registro
Abitativo	Soggetto Iva	Chiunque	Esente	1%
Abitativo (alloggi sociali)	Soggetto Iva <u>senza</u> opzione	Chiunque	Esente	1%
Abitativo (alloggi sociali)	Soggetto Iva <u>con</u> opzione	Chiunque	10%	67 €
Strumentale	Soggetto Iva <u>senza</u> opzione	Chiunque	Esente	1%
Strumentale	Soggetto Iva <u>con</u> opzione	Chiunque	21%	1%

3. Casi particolari

3.1 L'affitto d'azienda

Il legislatore con l'art.35 del D.L. n.223/06 co.10-*quater*, ha stabilito 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'art.14 del DPR 26 ottobre 1972, n.633”*.

Alla luce della norma in esame, risulta palese l'intento antielusivo del legislatore, teso a evitare che contratti di affitto d'azienda simulino contratti di locazione di immobili strumentali, al solo fine di aggirare l'obbligo di pagamento dell'Imposta di Registro²¹⁶.

In particolare, sia la Circolare n.12/E/07 che la Circolare n.27/E/06, hanno precisato che la norma non opera in via generale, ma mira a derogare al regime di tassazione previsto per la locazione d'azienda al ricorrere di due presupposti:

- a) il valore normale dei fabbricati, come determinato ai sensi dell'art.14 del DPR n.633/72, deve essere superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda;
- b) il regime Iva e dell'Imposta di Registro previsto nella locazione d'azienda consente l'ottenimento di un risparmio fiscale rispetto al regime previsto per la locazione dei fabbricati.

²¹⁶ L'affitto di azienda è ordinariamente assoggettato a Iva nella misura del 21% e all'imposta di registro in misura fissa.

3.2 I fondi rustici

Le locazioni aventi per oggetto fondi rustici e terreni immobiliari sono soggette a Imposta di registro, ai sensi dell'art.5 a) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR, nella misura dello 0,5% dei canoni di locazione pattuiti. In riferimento alla modalità di registrazione del contratto, l'art.17, co.3, del DPR n.131/86, prevede per tale tipologia di contratti, qualora non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, la possibilità di assolvimento dell'obbligo tributario *“presentando all'ufficio del registro, entro il mese di febbraio, una denuncia in doppio originale relativa ai contratti in essere nell'anno precedente. La denuncia deve essere sottoscritta e prestata da una delle parti contraenti e deve contenere le generalità e il domicilio nonché il codice fiscale delle parti contraenti, il luogo e la data di stipulazione, l'oggetto, il corrispettivo pattuito e la durata del contratto”*.

3.3 La sublocazione d'immobile

La disciplina prevista dal D.L. n.223/06 ai fini dell'imponibilità Iva e dell'Imposta di Registro trova identica applicazione nelle ipotesi di sublocazione. Come confermato dalla Circolare n.12/E/07, il rapporto di sublocazione conserva ai fini fiscali, un'autonoma rilevanza economica, nonostante rappresenti un'operazione collegata e derivata dal contratto di locazione principale.

Pertanto, sarà necessario provvedere alla registrazione del contratto di sublocazione, versando l'imposta in misura proporzionale o fissa secondo le regole previste per i contratti di locazione da cui mutuano i caratteri contrattuali e versare l'Iva, ove obbligati, indipendentemente dal contratto a monte.

3.4 I parcheggi

La Circolare n.12/E/07 ha evidenziato che il contratto di locazione non trova applicazione nell'ipotesi in cui si preveda solo il diritto di accesso nel parcheggio senza diritto a occupare uno spazio specificatamente attribuito, in quanto tale contratto di locazione è caratterizzato dalla circostanza che la superficie, o lo spazio messo a disposizione del conduttore, sia delimitata con precisione e che questo possa godere di un diritto di accesso esclusivo e illimitato.

3.5 Le prestazioni di servizio complesse

Alla luce delle indicazioni fornite dalla Circolare n.12/E/07, la normativa fiscale in tema di locazioni di immobili strumentali non trova applicazione nell'ambito di un contratto caratterizzato da una pluralità di prestazioni tese a supportare lo svolgimento di un'attività lavorativa.

3.6 Gli appartamenti per vacanze

La Circolare n.12/E/07 ha chiarito come si ritenga confermato anche in relazione al quadro normativo disposto dal D.L. n.223/06, il regime di imponibilità Iva, con applicazione dell'aliquota del 10%, ai sensi Tabella A, parte III, n.120, allegata al DPR n.633/72, nell'ipotesi di locazione di immobili a uso turistico, in quanto ricompresa nell'attività di prestazione di alloggio alberghiero ricorrendo i requisiti richiesti dalla norma di settore. Tale soluzione era stata già affermata nella risoluzione n.117 del 10 agosto 2004.

3.7 Gli impianti di lavaggio

La citata Circolare ha inoltre specificato che le aree su cui sono sovrastanti impianti di lavaggio per autocarri e autovetture, costituendo immobili strumentali (ricompresi nella categoria C se dotati di attrezzature semplici, o D se del tipo automatico con attrezzature specifiche), devono essere considerati come tali anche alla luce della riforma.

3.8 I lastrici solari

La stessa Circolare segnala che i lastrici solari e le aree urbane (indicate nella categoria F), non essendo ricomprese nelle categorie catastali B, C, D ed E, che ai fini Iva identificano i fabbricati strumentali, non sono stati interessati dalle modifiche di cui al D.L. n.223/06. Pertanto, il regime di imponibilità resta determinato dal carattere edificatorio o meno degli stessi.



NOTA BENE:

Trattandosi di un caso di imponibilità "classico", non troverà applicazione il meccanismo del *reverse charge*, ma l'ordinaria fatturazione con Iva da parte del cedente e conseguente immobilizzo finanziario per il cessionario (salvo possibilità di compensazione con Iva sulle vendite di quest'ultimo).

3.9 Il subentro nel contratto di locazione

La Risoluzione n.2/E/08 ha previsto la possibilità, per un contribuente soggetto ad Iva che, successivamente all'acquisto di un immobile strumentale, sia subentrato nel contratto di locazione per il quale non era stata eseguita l'opzione per il regime di imponibilità Iva, di procedere alla formalizzazione della citata opzione a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente.

CAPITOLO OTTAVO

LE LOCAZIONI FINANZIARIE

1. Le locazioni finanziarie

La legge n.228/10, entrata in vigore il 1° Gennaio 2011, ha ridisegnato il sistema applicativo delle imposte indirette, di registro e ipocatastali, all'interno dei contratti di *leasing* immobiliari.

In particolare, l'art.1, co.15 e 16, della summenzionata legge, ha modificato le seguenti disposizioni:

- Imposta di Registro: nell'art.57 del DPR n.131/86, è stato introdotto il co.1-ter, secondo il quale *“L'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria è solidalmente obbligato al pagamento del tributo per l'immobile, anche da costruire o in corso di costruzione, acquisito dal locatore per la conclusione del contratto”*. Ancora, la nota all'art.1 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR n.131/16, ora dispone testualmente che *“I contratti relativi alle operazioni e ai servizi bancari e finanziari e al credito al consumo, ivi compresi quelli di locazione finanziaria immobiliare, per i quali il titolo VI, del decreto legislativo 1 settembre 1993, n.385, prescrive a pena di nullità la forma scritta, sono assoggettati a tassazione solo in caso d'uso”*;
- Imposta Ipotecaria e Catastale: l'art.11 co.2 del D.Lgs. n.347/90 alla luce della recente formulazione dispone che *“Sono inoltre solidalmente tenuti al pagamento delle imposte, di cui al comma 1, tutti coloro nel cui interesse è stata richiesta la formalità o la voltura e, nel caso di iscrizioni e rinnovazioni, anche i debitori contro i quali è stata iscritta o rinnovata l'ipoteca, nonché l'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria”*;
- È stato sostituito, nell'art.35 del D.L. n.223/06, convertito nella L. n.248/06, il co.10-ter attualmente con il seguente testo: *“Per le vulture catastali e le trascrizioni relative alle cessioni di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'articolo 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n.58, e successive modificazioni, e dall'articolo 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n.86, e successive modificazioni, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, come modificate dal comma 10-bis del presente articolo, sono ridotte della metà”*;
- È stato introdotto nell'art.35 del citato D.L. n.223/06, il nuovo co.10-ter1, il quale dispone che *“Alle cessioni, effettuate dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati di cui all'articolo 106 del testo unico*

delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1 settembre 1993, n.385, e successive modificazioni, nel caso di esercizio, da parte dell'utilizzatore, dell'opzione di acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria, ovvero nel caso di immobile riveniente da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempienza dell'utilizzatore, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa”;

- È stato abrogato il co.10-sexies dell'art.35 del D.L. n.223/06, il quale disponeva che *“Le somme corrisposte a titolo di imposte proporzionali di cui all'articolo 5 della Tariffa, parte prima del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131, per i contratti di locazione finanziaria, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, aventi ad oggetto beni immobili strumentali di cui all'articolo 5, comma 1, lettera a-bis), della Tariffa, parte prima, del predetto decreto n.131 del 1986, possono essere portate, nel caso di riscatto della proprietà del bene, a scomputo di quanto dovuto a titolo di imposte ipotecaria e catastale”*;
- Infine, il col16 del citato art.1 della L. n.220/10, prevede una particolare norma a carattere transitorio, secondo cui, *“in deroga alle disposizioni di cui all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n.212, per tutti i contratti di locazione finanziaria di immobili in corso di esecuzione alla data del 1° gennaio 2011 le parti sono tenute a versare un'imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale da corrispondere in unica soluzione entro il 31 marzo 2011, le cui modalità di versamento sono determinate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il 15 gennaio 2011. La misura del tributo è definita applicando all'importo, determinato secondo le modalità previste dal comma 10-sexies dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n.223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n.248, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge, una riduzione di una percentuale pari al 4 per cento moltiplicato per gli anni di durata residua del contratto”*.

In relazione alle descritte modifiche normative, sono inoltre intervenute l'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 14 gennaio 2011 prot. n.6275/11 e la Circolare n.12/E/11. È importante segnalare inoltre la circolare Assonime n.3/2011 emanata a seguito del provvedimento direttoriale.

Prima di analizzare più in dettaglio le recenti modifiche, preme, innanzitutto, descrivere brevemente la disciplina previgente, al fine di

ben apprezzare il contenuto delle modifiche apportate dalla L. n.220/10 in vigore da 1° gennaio 2011.

1.1 Il regime in vigore fino al 31 dicembre 2010

Fino al 31 dicembre 2010, a norma dell'art.5, lett.a-bis) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR n.131/86, tutti i contratti di locazione finanziaria scontavano l'Imposta di Registro in misura proporzionale ai canoni di locazione. In particolare, vi era l'obbligo di pagamento dell'imposta nella misura proporzionale dell'1% se il contratto aveva in oggetto fabbricati strumentali, 0,5% se si trattava di fondi rustici e 2% se riguardava fabbricati abitativi o in ogni altro caso. Inoltre, se il contratto concerneva fabbricati strumentali, tale imposta era dovuta anche se la locazione era soggetta ad Iva e, come avremo modo di soffermarci più approfonditamente in seguito, poteva essere scomputata dalle imposte ipotecaria e catastale dovute in sede di riscatto.

Sotto il profilo delle imposte Ipotecarie e Catastali, all'atto dell'acquisto dell'immobile strumentale da parte di una società di *leasing*, era prevista una riduzione alla metà delle imposte ordinariamente dovute in caso di compravendita immobiliare (1,5% di imposta ipotecaria + 0.5 % di imposta catastale).

Successivamente, all'atto di acquisto dell'immobile da parte dell'utilizzatore (riscatto), era prevista un'ulteriore riduzione alla metà delle imposte Ipotecarie e Catastali ordinariamente dovute (1,5% di Imposta ipotecaria + 0.5 % di Imposta Catastale). Tali riduzioni erano applicate agli acquisti ed ai riscatti effettuati a decorrere dal 1° ottobre 2006.

La Circolare n.27/E/06 ha chiarito che, per evitare una doppia imposizione relativamente ai trasferimenti di immobili, il legislatore ha introdotto il co.10-*sexies* all'art.35 del D.L. n.223/06, prevedendo *“la possibilità per l'acquirente di scomputare dall'ammontare delle imposte ipotecarie e catastali dovute in sede di riscatto l'imposta proporzionale di registro dell'1% pagata sui canoni di locazione”*. Tale imposta era dunque considerata una sorta di anticipazione degli oneri dovuti in quella sede.

NOTA BENE:

È opportuno precisare che, nel silenzio della disciplina previgente, sia la riduzione delle Imposte Ipotecarie e Catastali, sia la possibilità di scomputare l'imposta di registro (2%) dovuta sui canoni di locazione dalle imposte dovute per il riscatto, si ritenevano applicabili esclusivamente alle locazioni finanziarie che avessero ad oggetto fabbricati strumentali.

In riferimento ai soggetti obbligati al pagamento delle imposte al momento dell'acquisto dell'immobile da concedere in *leasing*, costituiva ordinaria prassi contrattuale individuare quali soggetti obbligati al pagamento:

- il locatario utilizzatore;
- la società di *leasing* locataria con relativo riaddebito in capo all'utilizzatore o attraverso l'inclusione dell'ammontare versato nell'importo finanziato.

1.2 Il regime in vigore dal 1° gennaio 2011

Il previgente regime di tassazione sui *leasing* immobiliari si presentava dunque abbastanza complesso in quanto, come sopra descritto, il contratto prevedeva l'applicazione:

- 1) dell'Imposta di Registro in misura proporzionale, successivamente scomputata in sede di riscatto dall'ammontare delle imposte Ipotecarie e Catastali dovute in tale occasione;
- 2) delle Imposte Ipotecarie e Catastali, seppur in misura ridotta alla metà, sia in sede di acquisto del bene da parte della società di *leasing*, sia in occasione dell'esercizio del diritto di riscatto da parte dell'utilizzatore locatario.

Preme, ancora ricordare che, nel silenzio della disciplina, la riduzione al 50% delle Imposte Ipotecarie e Catastali, si riteneva applicabile esclusivamente alle locazioni finanziarie che avessero ad oggetto fabbricati strumentali.

Procedendo con la nuova disciplina, la stessa comporta una tendenziale equiparazione tra acquisto in proprietà dell'immobile e acquisto dello stesso attraverso un contratto di locazione finanziaria.

Pertanto, si distinguono ancora i due momenti di acquisizione dell'immobile da parte della società di *leasing* e quello successivo del riscatto.

Più in dettaglio:

- 1) In occasione dell'acquisto dell'immobile da parte della società di *leasing*:
 - l'atto avente ad oggetto un immobile strumentale sconta l'imposta Ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 4% (3% + 1%);
 - l'atto avente ad oggetto un immobile abitativo sconta l'Imposta ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 3% (2% + 1%).
 - l'atto sconta l'Imposta di Registro in misura proporzionale in caso di cessioni non imponibili (operate da soggetti non Iva o relative a terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria);

- l'atto sconterà Imposta di Registro in misura proporzionale in ipotesi di cessioni di fabbricati abitativi, diverse da quelle effettuate da imprese costruttrici o ristrutturatici entro i cinque anni dall'ultimazione dei lavori;
- l'atto sconterà Imposta di Registro in misura fissa qualora la cessione abbia ad oggetto fabbricati strumentali, in cui il cedente sia un soggetto Iva, sia in ipotesi di cessioni imponibili ai fini Iva per legge o per opzione, sia in caso di cessioni esenti da tale imposta;
- l'atto sconterà Imposta di Registro in misura fissa, se la cessione riguarda fabbricati abitativi da parte di imprese costruttrici o ristrutturatici entro cinque anni dal termine dei lavori.

Come specificato dalla Circolare n.12/E/11, l'acquisto di immobile strumentale da parte della società di *leasing* è soggetto *“alle imposte ipotecaria e catastale nella misura ordinaria rispettivamente del 3% e dell'1% se la cessione rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto”* – per obbligo di legge o per opzione.

2) In occasione dell'esercizio dell'opzione per il riscatto da parte del locatario:

- l'Imposta di Registro, Ipotecarie e Catastali sono dovute in misura fissa.

Tale regime si applica sia nel caso in cui le cessioni siano eseguite da banche e società finanziarie, sia nel caso in cui l'opzione di riscatto non venga esercitata e il contratto sia stato risolto per inadempimento del locatario. Pertanto, il terzo acquirente potrà beneficiare dell'applicazione delle imposte in misura fissa (art.35 co.10-*ter*1, D.L. n.223/06 come modificato dalla L. n.220/10).

A parere di Assonime, il legislatore ha voluto agevolare la re-immissione degli immobili da parte delle società di *leasing* che hanno subito l'inadempimento.

Inoltre, giova rammentare che qualora il legislatore non avesse favorito la dismissione nel ciclo produttivo dell'immobile, avrebbe colpito le società operanti nel settore della locazione finanziaria, in quanto potevano verificarsi i presupposti dell'attività di assunzione di cespiti immobiliari, non ammessa dalle istruzioni di vigilanza della Banca d'Italia, Circolare n.216/96, capitolo III.

In ultimo, rimane inalterata la previgente disciplina in caso di cessioni di cui sono parte fondi immobiliari chiusi (art.35 co.10-ter, D.L. n.223/06).

Orbene, la nuova disciplina, come evidenziato da Assonime summenzionata, trovando applicazione indistintamente ai contratti di *leasing* aventi ad oggetto fabbricati strumentali e ai contratti aventi ad oggetti edifici abitativi, comporta un'incisiva riduzione degli oneri tributari per tutte le fattispecie, ma maggiormente per quei contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto fabbricati abitativi, per cui, nel silenzio delle norme previgenti, all'atto di acquisto dell'immobile da parte della società di *leasing* si ritenevano applicabili le Imposte Ipotecarie e Catastali per intero, né era possibile scomputare l'Imposta di Registro (2%) dovuta sui canoni di locazione delle imposte dovute per il riscatto. In aggiunta, come ancora sottolineato da Assonime, la nuova disciplina si presenta più conveniente, anche nell'ipotesi di contratti di *leasing* aventi ad oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, in quanto le cessioni di tali beni sono non imponibili Iva e, conseguentemente, sono soggette alle Imposte di Registro, Ipotecarie e Catastali in misura proporzionale (limitatamente al primo trasferimento, evitando la duplicazione degli oneri).

Pertanto, tutte le acquisizioni di immobili tramite contratti di *leasing* risultavano penalizzanti, applicandosi una sorta di duplicazione delle imposte proporzionali, seppur in misura ridotta per gli immobili strumentali, in occasione di entrambi i trasferimenti. Ciò posto, la modifica operata dal legislatore appare opportuna, avendo rimosso tale distorsione e garantito più coerenza del sistema, equiparando il soggetto che acquista direttamente il bene a colui che lo acquisisca tramite lo strumento del *leasing*, semplificando, in ultima analisi, la riscossione e le formalità degli adempimenti.

**NOTA BENE:**

D'altro canto, il Legislatore avendo reso indifferente per il contribuente la scelta del modo in cui acquisire il bene, ha annullato la convenienza che aveva in sé il contratto di *leasing* relativo a immobili strumentali, il quale consentiva di dilazionare nel tempo le Imposte Ipotecarie e Catastali, in quanto tale ammontare veniva pagato in due soluzioni del 2% ciascuna, la prima immediatamente in sede di acquisto dell'immobile da parte della società di *leasing* e la seconda in sede di riscatto.

In riferimento all'Imposta di Registro sui canoni di locazione, prima soggetti a registrazione con applicazione dell'Imposta di Registro in misura proporzionale, per effetto della legge di stabilità, viene meno, per i contratti sottoscritti dal 1° gennaio 2011, tale adempimento, essendo soggetti all'obbligo della registrazione solo in caso d'uso (Nota all'art.1 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR n.131/86).

 **NOTA BENE:**

Pertanto, la Circolare n.12/E/11, sottolinea che i contratti di *leasing*, essendo stati ricondotti nell'ambito della disciplina prevista per i contratti di natura finanziaria, sono soggetti a tassazione in termine fisso, secondo le regole ordinarie, se formati per atto pubblico o per scrittura privata autenticata. Diversamente, solo il contratto redatto con scrittura privata non autenticata deve essere assoggettato a tassazione solo in caso d'uso.

In riferimento alla misura dell'imposta dovuta, la C.M. specifica che, per effetto delle modifiche introdotte ai contratti di locazione finanziaria, troverà nuovamente applicazione il regime di alternatività Iva-Registro disposto dall'art.5 co.2 e art.40, co.1, primo periodo del DPR n.131/86. Ciò posto, qualora il contratto di *leasing* sia redatto con scrittura privata non autenticata, si applicherà l'art.5, co.2, a norma del quale "*le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto*". Quindi, al verificarsi del caso d'uso, l'imposta deve essere corrisposta in misura fissa (art.1, lett.b) della Tariffa, parte I).

Ancora, in ipotesi di contratto formato per atto pubblico o scrittura privata autenticata, ovvero in caso di registrazione volontaria del contratto di *leasing*, troverà applicazione il primo periodo dell'art.40 co.1, primo periodo del DPR n.131/86, il quale dispone che "*Per gli atti relativi a cessione di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa*".

Alla luce di tali assunti, la Circolare n.12/E/11 precisa che, per effetto delle modifiche apportate alla nota all'art.1 della Tariffa, Parte II, allegata al DPR n.131/86, le locazioni finanziarie immobiliari hanno trovato autonoma considerazione nel testo unico. Pertanto, "*le deroghe al principio di alternatività Iva-Registro ovvero le regole di tassazione previste dall'articolo 5 della Tariffa, parte I, allegata al TUR, trovano applicazione solo con riferimento ai contratti di locazione ordinaria*".

In senso opposto all'Agencia delle entrate, si è espressa, seppur precedentemente all'emanazione della C.M. in commento, Assonime, secondo cui, l'esclusione dall'obbligo di registrazione in termine fisso troverebbe applicazione per tutti i contratti, indipendentemente dalla forma adottata²¹⁷. Pertanto, al verificarsi dell'uso dell'atto, o in caso di volontaria registrazione, secondo Assonime, *“si dovrebbe comunque escludere l'applicabilità dell'imposta di registro nella misura proporzionale stabilita per i contratti di locazione, secondo le (...) aliquote previste dall'art.5 della tariffa. La ratio del provvedimento è, infatti, quella di applicare imposte d'atto proporzionali solo al momento dell'acquisto del bene immobile da concedere in leasing”*.

In riferimento alla disciplina dei contratti di locazione finanziari in corso al 1° gennaio 2011, secondo il provvedimento direttoriale dell'Agencia delle entrate e più specificatamente in base alla Circolare n.12/E/11, non risulta più dovuta l'Imposta di Registro in misura proporzionale. In sintesi, l'Imposta di Registro:

- non dovrà essere versata con riferimento a quelle annualità in relazione alle quali i termini per il pagamento siano ancora in corso al 1° gennaio 2011;
- dovrà essere scomputata dall'imposta sostitutiva per quei contribuenti che, nelle more dell'emanazione della circolare, abbiano già corrisposto l'imposta;
- sarà in ogni caso dovuta, oltre alle sanzioni e agli interessi, se il termine per il pagamento sia già scaduto al 1° gennaio 2011 e il contribuente non vi abbia ancora provveduto.

In ogni caso, l'ammontare dell'imposta versata, potrà essere dedotta in sede di determinazione dell'imposta sostitutiva.

Infine, a parere di Assonime, il caso d'uso deve ritenersi non sussistere nei casi di deposito dell'atto presso un'Amministrazione pubblica in esecuzione di un obbligo di legge. Pertanto *“si dovrebbe ritenere che non si verifichi l'uso dell'atto – e quindi non scatti l'obbligo di registrazione – nei casi in cui la durata del contratto superi i nove anni e sorga, quindi, l'obbligo della sua trascrizione nei registri immobiliari a norma dell'art.2645, n.8, del codice civile: in sostanza, il contratto di leasing,*

²¹⁷ Sulla questione si è espressa anche Assilea, attraverso la Circolare n.39/10, la quale ritenendo che il legislatore abbia voluto ripristinare la situazione normativa ante D.L n.223/06, allorché i contratti di locazione immobiliare, se registrati volontariamente o in caso d'uso, erano colpiti da imposta di registro in misura fissa, optano per l'applicazione dell'imposta in misura fissa.

anche se trascritto, non deve essere registrato e non sconta, di conseguenza, l'imposta di registro".

In conclusione, sorgeranno non pochi problemi nell'applicazione di tale nuova disciplina in merito alle possibili situazioni di caso d'uso che rendono inevitabile la registrazione del contratto.

1.3 La responsabilità solidale

Per quanto attiene alla disciplina delle imposte d'atto, in virtù delle nuove disposizioni in tema di solidarietà (art.57 co.1-ter del DPR n.131/86 e art.11 co.2 del D.Lgs. n.347/90) è stata introdotta la responsabilità solidale anche in capo all'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria.

In sintesi, risultano obbligati al pagamento delle Imposte di Registro, Ipotecarie e Catastali:

- i pubblici ufficiali che hanno redatto l'atto;
- la parte venditrice;
- la società di *leasing*;
- il soggetto destinato a divenire l'utilizzatore del bene.

Dunque, sarà attenzione del pubblico ufficiale, individuare già nell'atto di compravendita il soggetto effettivo utilizzatore del bene.

Orbene, la *ratio* di tali disposizioni è da rinvenire nel rafforzamento della garanzia dello Stato per la riscossione dei tributi.

Relativamente alla futura prassi contrattuale ai fini dell'effettivo pagamento delle imposte, è lasciata libertà alle parti di individuare le modalità di esecuzione della rivalsa, in quanto, l'assolvimento delle imposte d'atto da parte di uno dei coobbligati comporta l'estinzione dell'obbligo tributario verso il Fisco.

Pertanto, sarà possibile individuare le seguenti situazioni:

- l'assolvimento delle imposte d'atto da parte dell'utilizzatore;
- l'assolvimento delle imposte d'atto da parte della società di *leasing* a fronte di un precedente mandato da parte dell'utilizzatore;
- l'assolvimento delle imposte d'atto da parte della società di *leasing* e l'inclusione della somma nell'importo finanziato.

Nel secondo dei casi prospettati, occorrerà verificare l'eventuale trattamento della rivalsa ai fini Iva²¹⁸. Infatti, qualora le imposte siano assolte dalla società di *leasing* a fronte di un mandato conferitole dall'utilizzatore antecedente al loro pagamento, il relativo addebito non

²¹⁸ Sulla questione si è così espressa Assilea, con la già citata Circolare n.39/10 e l'Agenzia delle entrate con la Circolare n.12/E/11 confermando le tesi riportate nel testo.

sarà assoggettato ad Iva ai sensi dell'art.15 co.1, n.3 del DPR n.633/72, secondo cui non concorrono a formare la base imponibile “*le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate*”. Diversamente, in caso di assenza di mandato, il riaddebito della somma pagata concorrerà a formare la base imponibile Iva a norma dell'art.13 co.1 del predetto DPR.

1.4 Il leasing immobiliare “in costruzione”

La nuova disciplina interessa anche la particolare ipotesi dei contratti di locazione immobiliare (art.57 co.1-*ter* del DPR n.131/86), nel quale la società di *leasing* acquista un'area, generalmente di proprietà dello stesso futuro utilizzatore, sulla quale insisterà il fabbricato concesso a quest'ultimo al termine della sua costruzione, pertanto specificatamente indicata dallo stesso, in locazione finanziaria.

Dunque, durante il periodo di costruzione del fabbricato, la società di *leasing* eroga la somma necessaria al compimento dell'opera, per attivare, in seguito all'ultimazione del fabbricato, la reale locazione finanziaria.

La Circolare n.12/E/11, ritiene applicabile a tali ipotesi la responsabilità solidale anche in capo al futuro utilizzatore, per esplicito richiamo dell'art.57 co.1-*ter* del DPR n.131/86.

In definitiva, trovando applicazione tutte le nuove modifiche in tema di *leasing* immobiliare, tale operazione risulterà ugualmente vantaggiosa all'acquisto dell'area in proprietà con successiva costruzione del fabbricato, in quanto in sede di riscatto le Imposte Ipotecarie e Catastali si pagheranno, come sopra descritto, in misura fissa. Nel sistema *ante* legge di stabilità invece, acquistare direttamente il terreno attraverso un finanziamento di un istituto di credito, costruendovi sopra un capannone industriale risultava meno oneroso rispetto al *leasing* immobiliare, in quanto le imposte d'atto erano assolte a monte, e persino in misura fissa se il terreno era ceduto da un soggetto passivo Iva.

1.5 L'imposta sostitutiva

In deroga allo Statuto del contribuente²¹⁹, per tutti i contratti di *leasing* immobiliare, compresi quelli aventi ad oggetto immobili da costruire o in costruzione, immobili adibiti a cava o impianti fotovoltaici censiti o da censire al catasto dei fabbricati come opifici industriali, in corso di esecuzione al 1° gennaio 2011, le parti hanno dovuto versare, esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia e in un'unica

²¹⁹ L. n.212/2000.

soluzione, entro il 31 marzo 2011 (art.1 co.16, L. n.220/10), l'imposta sostitutiva del 2% qualora trattasi di fabbricati strumentali e del 3% per quelli abitativi, da applicarsi al valore dell'immobile, costituito dalla sommatoria della quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, maggiorata del prezzo del riscatto, scomputate le Imposte proporzionali Ipotecali (di cui all'art.5 della Tariffa, parte I, del DPR n.131/86, 1% per gli immobili strumentali, e 2% per i fabbricati abitativi) ed infine riducendo l'importo risultante di una percentuale forfetaria pari al 4% moltiplicata per gli anni di durata residua del contratto.

L'introduzione dell'imposta in esame ha avuto una forte finalità di "cassa", rappresentando un'anticipazione del prelievo che sarebbe stato esercitato in sede di riscatto del bene secondo la disciplina previgente.

Pertanto, al fine di riallineare gli oneri fiscali che hanno inciso sui contratti stipulati prima dell'entrata in vigore della legge di stabilità, il Legislatore ha ritenuto opportuno, come anche evidenziato da Assonime, istituire un'imposta una tantum.

Analisi dell'ambito soggettivo di applicazione dell'imposta sostitutiva

I soggetti obbligati al versamento dell'imposta sono stati:

- la società di *leasing*;
- l'utilizzatore.

Il versamento dell'imposta da parte di una delle due parti produceva l'estinzione dell'obbligo tributario verso l'Erario.

NOTA BENE:

Nel caso di locazione finanziaria in *pool*, la Circolare n.12/E/11 precisa che, come già sottolineato in precedenza dalla Risoluzione n.443/E/08, in merito al pagamento dell'Imposta di Registro dovuta per la registrazione del contratto di *leasing*, sono tenuti al versamento dell'imposta sostitutiva ciascuna delle parti concedenti, a prescindere dal soggetto che ha effettuato la registrazione del contratto. Restano salve le modalità dell'esercizio dell'azione di regresso che ciascuna società poteva attivare nei confronti degli altri soggetti coobbligati, sulla base di appositi accordi contrattuali.

Relativamente al problema ai fini Iva dell'eventuale riaddebito in capo all'utilizzatore disposto dalla società di *leasing*, si rammenti quanto già esposto nel paragrafo.

Analisi dell'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sostitutiva

Presupposto per l'applicazione dell'imposta era l'esistenza di un contratto di *leasing* immobiliare in corso al 1° gennaio 2011. In sintesi, l'imposta sostitutiva era dovuta:

- per i contratti aventi ad oggetto immobili strumentali o ad uso abitativo;
- per i contratti aventi ad oggetto immobili da costruire o in costruzione;
- per i contratti aventi ad oggetto immobili adibiti a cava;
- per i contratti aventi ad oggetto impianti fotovoltaici censiti o da censire al catasto come opifici industriali (categoria D/1);
- per i contratti in relazione ai quali sia stato esercitato il diritto di riscatto entro il 31 dicembre 2010, ma non sia stato ancora stipulato il contratto. In questo caso, qualora il contratto di compravendita sia stato stipulato entro il 31 marzo 2011, essendo in ogni caso dovuta l'imposta sostitutiva, la stessa doveva essere versata contestualmente all'atto di compravendita. La stipula del contratto di compravendita infatti, intervenendo dopo il 31 dicembre 2010, viene assoggettata a tassazione in misura fissa, ai fini delle imposte d'atto;
- per i contratti che abbiano cessato di avere esecuzione nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 marzo 2011 per cause quali la risoluzione anticipata.

NOTA BENE:

Diversamente, come sottolineato dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, prot. n.6275/11, e dalla Circolare n.12/E/11, l'imposta sostitutiva non era dovuta per quei contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili rispetto ai quali, entro il 31 dicembre 2010, la società di *leasing* non avesse ancora acquisito la proprietà. Conseguentemente, tali contratti sconteranno le recenti imposizioni previste dalla legge di stabilità.

Modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva

Come sopra accennato, la misura dell'imposta sostitutiva era determinata:

1. applicando le aliquote delle imposte ipocatastali del 3% (2% + 1%) in caso di fabbricati abitativi o del 2% (1,5% + 0,5%) in caso di fabbricati strumentali al costo sostenuto dal concedente società di *leasing*;
2. sottraendo dall'ammontare risultante quanto versato a titolo di imposta di registro sui canoni di *leasing* fino alla data di versamento dell'imposta sostitutiva;

decurtando ulteriormente uno "sconto forfetario" pari al 4% moltiplicato per gli anni di durata residua del contratto.

Riportiamo per semplicità un esempio pratico:

Esempio

Leasing su immobile ad uso abitativo con scadenza 31 dicembre 2030

Costo sostenuto dal concedente = €2.000.000

Imposta di Registro pagata sino al 31 dicembre 2010 = €5.000

Imposta sostitutiva = $\{[(2.000.000 \times 3\%) - 5.000] - [(2.000.000 \times 3\%) - 5.000] - [(4\% \times 20)]\} = \{55.000 - [(55.000) - (4\% \times 20)]\} = 55.000 - 44.000 = €11.000$

La Circolare n.12/E/11 precisa in merito che poteva essere portata altresì in deduzione l'Imposta di Registro versata per la comunicazione all'Agenzia delle entrate della proroga del contratto, ai sensi dell'art.17 del DPR n.131/86, ovvero l'Imposta proporzionale di Registro, che, nelle more dell'emanazione della Circolare, è stata versata erroneamente dal contribuente, con riferimento ai contratti per i quali fosse ancora pendente il termine per il versamento del tributo entro il 31 dicembre 2011. Tuttavia, non potevano essere scomputati gli importi eventualmente versati a titolo di sanzioni o di interessi.

L'importo della sostitutiva, di fatto, come sottolineato da Assonime, era costituito dall'ammontare delle imposte ipotecarie e catastali che sarebbero state applicate in sede di riscatto in base alla disciplina previgente, diminuito dello "sconto forfetario", al fine di attenuare tale anticipazione d'imposta.

NOTA BENE:

In merito al problema del conteggio degli anni di durata residua del contratto, Assonime, ritiene che la frazione di anno andasse considerata come un intero periodo d'imposta e non rapportata al numero di giorni, in quanto il provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate aveva parlato di "*percentuale forfetaria*". A parere di Assonime, ciò è sostenuto dal fatto che, in ipotesi contraria, sarebbe "*incompatibile con la funzione della norma che tende a compensare i contribuenti dell'anticipazione dell'onere tributario costituito dall'imposta in questione rispetto ai normali oneri tributari applicabili in base alla precedente disciplina. Sul punto, attesa l'ambiguità della formulazione normativa, sarebbe auspicabile un chiarimento dell'Agenzia delle entrate*". Su tale questione, l'Agenzia si è pronunciata in senso opposto con la C.M. n.12/E/2011 ritenendo che "*nell'ipotesi in cui la durata residua del contratto ecceda l'anno, ma comprenda comunque una frazione di anno solare, per determinare in maniera corretta la riduzione d'imposta spettante occorre fare riferimento ai giorni residui. Pertanto (...) ai fini della determinazione dello sconto spettante per le annualità residue si deve tener conto, fino alla data prevista per l'esercizio del riscatto, del numero di anni completi e, per l'eventuale ultima frazione di anno, del numero di giorni residui diviso 365*".

Con riferimento al *leasing* in "appalto", la Circolare precisa che nel calcolo della durata residua del contratto dovevano essere conteggiati esclusivamente gli anni di durata del contratto, computati a partire dal 1° gennaio 2011, senza tener conto del periodo precedente. Inoltre, la base imponibile alla quale parametrare la liquidazione dell'imposta doveva fare riferimento al costo di realizzazione del fabbricato, come indicato nel contratto di locazione.

1.6 Sale & lease back

L'operazione di *sale & lease back* si compone di due momenti:

- la vendita del bene ad una società di *leasing*;
- l'immediato riacquisto dello stesso bene mediante un'operazione di *leasing* finanziario.

Pertanto, il *lease back* è un'operazione con la quale un'impresa commerciale o industriale vende un bene, di solito un immobile, ad un'impresa finanziaria che contestualmente concede in locazione finanziaria il bene medesimo all'impresa venditrice; quest'ultima

corrisponde i pattuiti canoni, con facoltà di riacquistare la proprietà del bene venduto, al termine della durata del contratto, mediante il pagamento del prezzo stabilito per il riscatto. L'Amministrazione finanziaria originariamente, con la delibera n.80 del 22 novembre 1988, riteneva il contratto di *lease back* alla stessa stregua di un'operazione di mutuo assistita da garanzia reale sui beni dei mutuatari, con elusione del divieto del patto commissorio (art.2744 c.c.)²²⁰. Dal punto di vista fiscale si contestava alle società di *leasing*, la detraibilità dell'Iva sul prezzo di acquisto del bene e, ai fini dell'imposizione diretta, la deducibilità delle relative quote di ammortamento²²¹.

Tale linea interpretativa è stata definitivamente superata prima dalla giurisprudenza di legittimità²²² e quindi dalla Circolare n.218/00 con cui l'Amministrazione finanziaria ha definitivamente oltrepassato il precedente orientamento, aderendo alla nuova linea interpretativa. Pertanto, secondo la citata Circolare la vendita all'impresa di *leasing* *“non risulta piegata a scopo di garanzia, quale accessorio di un preesistente o concomitante mutuo, ma costituisce necessario presupposto per la concessione del bene in leasing: non è quindi, come si è rilevato, una vendita a scopo di garanzia ma una vendita a scopo di leasing. In questo contesto, la funzione di scambio non è estranea al lease back”*.

La predetta Circolare ha altresì sottolineato che anche il *lease back*, come qualsiasi altro contratto, può essere impiegato per scopi illeciti o fraudolenti ed in particolare ai fini di violazione o di elusione del divieto di patto commissorio ex art.2744 c.c. Ciò posto, in tal caso le operazioni effettuate in esecuzione del medesimo contratto, qualificato da causa illecita, non potrebbero ovviamente trovare riconoscimento ai fini fiscali. La Suprema Corte ha altresì riletto tale istituto alla luce dei principi in tema di abuso del diritto, sancendo la non efficacia nei confronti dell'Amministrazione dei contratti di *sale & lease back* posti in essere tra due società del medesimo gruppo in quanto privi di valide ragioni economiche²²³. Più recentemente la Corte di Cassazione, con la sentenza n.5583/11 ha assunto una posizione meno restrittiva, affermando che nel contratto di *sale & lease back* *“l'operazione contrattuale può dunque definirsi fraudolenta nel caso di compresenza*

²²⁰ Più precisamente, la Circolare n.218/E/00 ha affermato che *“tale tesi si fondava su un orientamento dottrinale che riteneva l'operazione in esame, nel suo complesso, fungibile con il mutuo assistito da garanzia reale sui beni del mutuatario, riscontrandovi un'ipotesi di alienazione a scopo di garanzia, volta ad eludere il divieto del patto commissorio”*.

²²¹ Sempre ai fini delle imposte dirette, si procedeva, altresì, al recupero a tassazione dei canoni di *leasing* dedotti da parte dell'utilizzatore, salvo che per la quota riferibile agli interessi maturati, con contestuale disconoscimento della detraibilità dell'Iva addebitata dal locatore sugli stessi.

²²² Cass. sentenza n.4612/98. Tale indirizzo interpretativo è stato in seguito confermato dalle sentenze n.7296/06 e n.7297/06.

²²³ Cass. sentenza n.8482/09.

delle seguenti circostanze: l'esistenza di una situazione di credito e debito tra la società finanziaria e l'impresa venditrice utilizzatrice, le difficoltà economiche di quest'ultima, la sproporzione tra il valore del bene trasferito ed il corrispettivo versato dall'acquirente. L'antieconomicità delle singole operazioni poste in essere dall'imprenditore commerciale contestata dall'Amministrazione finanziaria comporta l'onere del contribuente di dimostrare la liceità fiscale dell'operazione negoziale unitariamente considerata nel suo complesso, e il giudice tributario non può al riguardo limitarsi a constatare la mera regolarità formale della documentazione cartacea".

Tornando al punto di vista fiscale di specifico interesse, il trattamento fiscale ai fini delle imposte indirette da riservare ai rapporti che scaturiscono da un contratto di *lease back* può essere così schematizzato:

⇒ *ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:*

a) cessione, nei confronti della società di leasing, del bene oggetto del contratto

L'operazione è soggetta a Iva, ricorrendo sia il presupposto oggettivo che quello soggettivo (l'utilizzatore del contratto di *lease back* è soggetto esercente attività commerciale);

b) concessione in leasing del bene

L'operazione rientra nel campo di applicazione dell'Iva in quanto ricorrono sia il presupposto soggettivo che quello oggettivo (prestazione di servizi resa dietro corrispettivo), con applicazione, ai sensi dell'art.16, terzo comma, del richiamato DPR n.633/72, dell'aliquota che sarebbe applicabile alla cessione del bene oggetto del contratto.

Trattandosi di prestazione di servizi, il momento di effettuazione dell'operazione coincide con il pagamento del corrispettivo, dal che consegue che il tributo va applicato sui canoni periodicamente addebitati all'utilizzatore;

c) riscatto

Qualora l'utilizzatore si avvalga della facoltà di riscattare il bene al termine del contratto si concretizza, ai fini Iva, una operazione di cessione imponibile. La fattura emessa dalla società di *leasing*, relativa alla quota di riscatto, dovrà recare, quindi, l'indicazione dell'imposta applicata;

⇒ *ai fini delle imposte di Registro e ipocatastali:*

a) al momento della stipula

- fabbricato in costruzione: no Imposta di Registro - imposte ipocatastali vice alternatività;

- opificio ultimato: no Imposta di Registro - imposte ipocatastali 4%

b) riscatto

Imposte fisse.

Sezione terza

IMU E IVIE

CAPITOLO NONO

L'IMPOSTA MUNICIPALE UNICA

(IMU)*

1. Inquadramento normativo

L'Imposta municipale unica, di seguito Imu, originariamente prevista dal D.Lgs. n.23/11 al 2014 è stata anticipata al periodo d'imposta 2012I, per effetto di quanto disposto con il D.L. n.201/11, *c.d. decreto Monti*.

A bene vedere, il D.L. n.201/11 non si è limitato ad anticipare l'entrata in vigore del nuovo tributo comunale, ma ha introdotto alcuni correttivi. Il nuovo tributo nasce evidentemente come una sorta di "nuova Ici" visto che ne segue per la gran parte le regole applicative, ma non può considerarsi semplicemente la prosecuzione dell'Ici in vigore sino al 2011.

Attualmente i testi di riferimento per l'applicazione dell'Imu sono almeno 4:

- l'art.13 del D.L. n.201/11;
- gli artt.8 e 9 del D.Lgs. n.23/11;
- gli artt.2, 5, 7, 11, 12, 14 e 15;
- l'art.1, co. da 161 a 170 della L. n.296/06.

Per il solo 2012 è stata prevista una compartecipazione erariale generalizzata all'Imu: tale diritto viene determinato nella misura del 50% con riferimento all'imposta determinata applicando l'aliquota di base (0,76%) alla base imponibile di tutti gli immobili, salvo alcune deroghe espresse.

Con la L. n.228/11, cosiddetta Legge di Stabilità 2013, dal periodo d'imposta 2013 l'Imu è versata interamente al Comune di ubicazione dell'immobile, con esclusione dei fabbricati del gruppo catastale D per i quali il gettito è invece interamente erariale.

Quindi, anche per il 2013 continua ad esservi una compartecipazione erariale al gettito Imu, ma la differenza è che tale quota, anche se più marcata rispetto al 2012, sarà limitata solo ad alcune tipologie di immobili.

Ai sensi dell'art.8 co.1 del D.Lgs. n.23/11 *"L'imposta municipale propria è istituita, a decorrere dall'anno 2014, e sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili."*

L'esonero ha ad oggetto solo l'Irpef, quindi le società Ires, anche quando prevedono una tassazione con modalità fondiarie del reddito dei

* Si ringrazia il dottor Fabio Garrini per la gentile concessione di stralci del libro *"IMU - Analisi normativa e soluzioni operative"* scritto insieme al dottor Chittolina, Euroconference editore, 2013

fabbricati, quale prevista per gli immobili patrimonio, devono versare sia l'imposta determinata sulla società sulla rendita catastale che l'Imu.

Da ultimo, si ricorda che, ai sensi dell'art.14 co.1 del D.Lgs. n.23/11 l'Imu è indeducibile da:

- imposte erariali sui redditi (Irpef e l'Ires),
- imposta regionale sulle attività produttive (Irap).

2. La soggettività passiva

Ai sensi dell'art.9, co.1, del D.Lgs. n.23/11, cui fa rinvio l'art.13, co.1, del D.L. n.201/11 sono soggetti passivi:

- a) il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa; il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi;
- b) il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali;
- c) il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

In via principale il soggetto passivo è individuato nel proprietario dell'immobile. Nel caso in cui su tali immobili siano costituiti diritti reali di usufrutto, uso o abitazione, il titolare di tale diritto reale è tenuto alla corresponsione del tributo, liberando conseguentemente in misura totale o parziale il proprietario (che diventa quindi "*nudo proprietario*").

Il proprietario è colui che, a norma dell'art.832 c.c. "*... ha titolo per godere e disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo.*".

Ai sensi dell'art.9 co.1 D.Lgs. n.23/11 "*Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.*".

Poiché il contratto viene solitamente sottoscritto prima ancora di acquistare il fabbricato da dare in locazione finanziaria (ovvero l'area da utilizzare per l'edificazione nel caso di *leasing-appalto*), l'utilizzatore sarà già da subito soggetto passivo, sollevando il concedente da ogni adempimento Imu.

Come chiarito dalla Circolare n.3/DF/12, tale disciplina si applica anche agli immobili da costruire o in corso di costruzione oggetto dei contratti di *leasing* stipulati antecedentemente all'entrata in vigore della L. n.99/09.

Infine, si propone una considerazione in merito alla durata del contratto. La nuova disposizione precisa inoltre che la soggettività rimane in capo all'utilizzatore per tutta la durata del contratto. Sul punto non sorgono particolari interrogativi:

- nel caso (remoto) di termine del contratto senza riscatto la soggettività passiva passerà alla società di *leasing*;
- nel caso di risoluzione del contratto per inadempimento dell'utilizzatore, allo stesso modo la soggettività passiva torna in capo alla società di *leasing*;
- al contrario, nel caso (ben più frequente) di riscatto per l'utilizzatore (che quindi diverrà proprietario), nulla cambierà sotto il profilo Imu, in quanto egli continuerà ad essere soggetto passivo del tributo comunale (da utilizzatore a proprietario);
- nel caso di cessione del contratto, si deve ritenere che la soggettività passiva passi al nuovo utilizzatore dal momento in cui il contratto viene ceduto.

Nel caso in cui un immobile venga pignorato, l'imposta deve comunque essere pagata dal proprietario di questo (o in alternativa da chi possiede uno degli altri diritti reali previsti dall'art.9 co.1 del D.Lgs. n.23/11).

Il pignoramento, infatti, non determina trasferimento di alcun diritto reale. Quanto affermato vale ovviamente sino al momento in cui il Tribunale non provvederà alla vendita dell'immobile in questione, atto che invece risulta essere idoneo a modificare i relativi diritti reali su di questo esistenti.

3. Le aliquote Imu

Il primo aggravio (rispetto all'Ici) che si nota nell'Imu è il fatto che le aliquote sono sensibilmente più elevate:

- l'aliquota di base dell'imposta è infatti pari allo 0,76%: quindi l'aliquota ordinaria base è già di per sé superiore alla precedente aliquota massima Ici (7 per mille) e tale incremento è giustificato dal fatto che dal 2012 gli immobili non locati saranno esonerati dalla tassazione fondiaria. I Comuni possono agire su tale aliquota modificandola in aumento o in diminuzione sino a 0,3 punti percentuali (quindi il *range* dell'aliquota ordinaria sarà compreso tra 0,46 e 1,06%);
- l'aliquota è ridotta allo 0,2% per i fabbricati rurali ad uso strumentale (non per quelli a destinazione abitativa che invece sono trattati alla stregua di quelli non rurali). I Comuni possono ridurre la suddetta aliquota fino allo 0,1%, con un esonero per i comuni qualificati montani secondo l'elenco stilato dall'ISTAT, con specifiche deroghe per le provincie di Trento e Bolzano.
- infine i Comuni possono ridurre l'aliquota di base fino allo 0,4 per cento nel caso di
 - immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art.43 Tuir,
 - immobili posseduti da soggetti Ires,

- immobili locati.

In tema di aliquote d'imposta interviene anche il D.L. n.1/12: l'art.56 ha infatti introdotto il co.9-*bis* all'art.13 del D.L. n.201/11, prevedendo che i Comuni possono ridurre l'aliquota di base fino allo 0,38% per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, e comunque per un periodo non superiore a tre anni dall'ultimazione dei lavori. Analoga disposizione era già presente ai fini Ici e comunque anch'essa rimane subordinata a specifica deliberazione da parte del Comune.

aliquote	Range aliquota Imu	Range aliquota ICI
Ordinaria	0,46% - 1,06%	0,4% - 0,7%
Rurali strumentali	0,1% - 0,2%	esenti
Fabbricati "strumentali"	0,4% - 1,06%	0,4% - 0,7%
Immobiliari di costruzione	0,38% - 1,06%	0,4% - 0,7%

4. La definizione dei fabbricati

L'articolo 13 co.2 del D.L. n.201/11 definisce la fattispecie impositiva dei fabbricati tramite il rinvio all'art.2 del D.Lgs. n.504/92; in particolare la lett.a) stabilisce che *"per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato"*.

Il fabbricato è quindi la singola unità immobiliare iscritta al Catasto dei Fabbricati, ossia l'unità per la quale è stata presentata un'unica scheda planimetrica ed in relazione alla quale corrispondono riferimenti catastali (sezione, foglio, mappale ed eventuale subalterno), dalla combinazione dei quali corrisponde un'identificazione univoca. Tale fabbricato ricomprende l'area pertinenziale asservita a questo, da considerarsi un tutt'uno con il fabbricato e che solo attraverso questo (meglio, attraverso la sua rendita) esprime la propria redditività: la pertinenza, per essere considerata realmente tale, deve risultare dalla stessa scheda planimetrica con cui è stato accatastato il fabbricato cui si riferisce (ci si occupa di questo tema nel capitolo dedicato alle aree fabbricabili). È altresì considerato fabbricato, oltre a quello iscritto al Catasto dei Fabbricati, anche quello che deve essere iscritto: esso è

soggetto all'imposta sin dalla data di completamento dei lavori (verificabile dal Certificato di fine lavori) oppure dal suo uso se questo risulta essere precedente. Al riguardo l'Agenzia Entrate ha più volte ribadito che il fabbricato va considerato tale al verificarsi del primo evento tra il completamento della costruzione e l'uso (si veda ad esempio la Circolare n.144/E/97) ricordando altresì che, da costante interpretazione della giurisprudenza, nel caso di costruzione di immobile esso si considera fabbricato sin dal momento dell'accatastamento, indipendentemente dal fatto che i lavori siano davvero conclusi (anche per tale tema si rinvia al capitolo dedicato alle aree fabbricabili).

Si tenga inoltre presente che non possono considerarsi fabbricati, e quindi in relazione a questi l'imposta non è dovuta, tutte quelle strutture che non hanno la caratteristica di stabilità e come tali non sono assoggettati all'obbligo di accatastamento: si tratta di strutture mobili quali box stagionali, capanni, stand montati in occasioni di manifestazioni. Discorso a parte meritano i fabbricati rurali, ossia quei fabbricati utilizzati dai soggetti che svolgono attività agricola quale residenza ovvero impiegati nell'attività: al rispetto di determinati requisiti (art.9 co.3 e 3-bis del D.L. n.557/93) tali immobili beneficiano di un trattamento particolare. A dispetto dell'Ici dove essi erano esenti, dal 2012 con l'Imu essi sono assoggettati al tributo (con aliquote agevolate) e sono esenti solo se ubicati in comuni montani.

5. La base imponibile per i fabbricati

L'articolo 13 co.3 del D.L. n.201/11 individua quale base imponibile il valore dell'immobile *“determinato ai sensi dell'articolo 5, commi 1, 3, 5 e 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.504, e dei commi 4 e 5 del presente articolo”*.

Quindi:

- per i fabbricati di categoria catastale D privi di rendita sin dall'origine e distintamente contabilizzati (co.3) occorre far riferimento ai valori contabili;
- per tutti gli altri fabbricati si farà riferimento alle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, alle quali applicare dei moltiplicatori.

5.1 I fabbricati con rendita catastale

Tecnicamente le rendite dei fabbricati continuano ad avere un coefficiente di rivalutazione del 5%. Ciò che è stata invece incrementata è la sequenza dei moltiplicatori da applicare a tali rendite per pervenire alla base imponibile, moltiplicatori che hanno subito un significativo

rafforzamento, che per la maggior parte degli immobili risulta essere attorno al 60%.

Confronto Moltiplicatori		
Categoria catastale	Ici (fino al 2011)	Imu (dal 2012)
A (diverso da A/10) C/2 – C/6 – C/7	100	160
B	140	140
C/3 – C/4 – C/5	100	140
A/10 e D/5	50	80
D (escluso D/5)	50	60 (65 dal 2013)
C/1	34	55

La base imponibile dei fabbricati provvisti di rendita si ottiene quindi moltiplicando la rendita catastale rivalutata del 5% per il moltiplicatore relativo a tale immobile.

L'articolo 3, commi da 48 a 52, della L. n.662/96 ha introdotto, a partire dal periodo d'imposta 1997, la rivalutazione delle rendite nella misura del 5%, in quanto non ancora in vigore le nuove tariffe d'estimo, da applicarsi alle unità immobiliari accatastate successivamente alla data di entrata in vigore di tale previsione. Tale incremento è applicabile con riferimento a tutte le imposte, anche all'Imu, come confermato dalla Circolare n.3/DF/12.

Categoria catastale	Base calcolo	Rivalutazione	Base	Coefficiente Complessivo ⁽¹⁾
A (diverso da A/10) C/2 – C/6 – C/7	rendita	5%	160	168
B	rendita	5%	140	147
C/3 – C/4 – C/5	rendita	5%	140	147
A/10 e D/5	rendita	5%	80	84
D (escluso D/5)	rendita	5%	60 (65 dal 2013)	63 (68,25 dal 2013)
C/1	rendita	5%	55	57,75

(1) Coefficiente ottenuto moltiplicando rendita rivalutata per moltiplicatore

5.2 Fabbricati privi di rendita

Nel caso in cui i fabbricati non siano ancora iscritti in catasto, ovvero ad essi non sia ancora stata attribuita una rendita, ovvero ancora la rendita loro attribuita non sia più rispondente alla situazione effettiva del fabbricato, il valore imponibile deve essere determinato dal contribuente utilizzando la procedura DOCFA, non potendo essere legittimamente impiegato il procedimento basato sulla rendita dei fabbricati similari già iscritti.

5.3 I fabbricati di categoria D

A decorrere dal 2013 il gettito dei fabbricati di categoria catastale D (tanto quelli provvisti di rendita, quanto quelli privi) viene destinato all'erario, con la possibilità per i comuni di stabilire una sorta di addizionale dello 0,3%.

Se essi risultano provvisti di rendita, si applica l'imposta come per tutti gli altri fabbricati. Considerazioni particolari vanno invece proposte nel caso in cui detti immobili siano privi della rendita catastale.

Agli ordinari criteri per la determinazione del valore di un fabbricato, fanno eccezione i fabbricati interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, classificabili nel gruppo catastale D e sforniti di rendita catastale sin dall'origine: al congiunto verificarsi di tali requisiti, per tali fabbricati di categoria catastale D il valore è determinato sulla base dei costi di acquisizione e incrementativi contabilizzati, attualizzati mediante l'applicazione di determinati coefficienti.

In questo modo l'individuazione della base imponibile avviene classificando tutti i costi sostenuti per anno di formazione e applicando agli stessi i coefficienti approvati per l'anno in questione. In particolare, il valore imponibile viene determinato considerando i dati derivanti dalle scritture contabili, rettificati secondo i coefficienti che ogni anno sono stabiliti con apposito decreto ministeriale, in ragione dell'anno di acquisizione del bene e dell'anno in cui sono state sostenute eventuali spese incrementative: per quantificare la base imponibile per questa tipologia di immobili, il soggetto passivo deve individuare l'anno di acquisizione del fabbricato o di sostenimento di spese incrementative capitalizzate. All'importo storico iscritto nell'inventario si applica il coefficiente approvato con riferimento all'anno successivo a quello di acquisizione del bene o capitalizzazione delle spese.

I medesimi criteri contabili si applicano in presenza di tutte le condizioni richieste anche all'ipotesi di locazione finanziaria di fabbricato di categoria D: la particolarità consiste nel fatto che il locatore tenentario di scritture contabili dovrà fornire al locatario tutti i

dati necessari per il calcolo. Infatti, il nostro ordinamento non prevede che l'immobile oggetto di *leasing* venga iscritto nel libro cespiti dell'impresa.

La Circolare n.3/DF/12 ricorda che, in base all'art.5, co.3, del D.Lgs. n.504/92, in caso di locazione finanziaria, il locatore o il locatario possono esperire la procedura di cui al regolamento adottato con decreto del Ministro delle finanze del 19 aprile 1994, n.701 (quindi proporre un DOC.FA.), con conseguente determinazione del valore del fabbricato sulla base della rendita proposta, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale tale rendita è stata annotata negli atti catastali. In mancanza di rendita proposta, il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo.

IMMOBILI A DESTINAZIONE SPECIALE - GRUPPO D

- **D/1** - OPIFICI
- **D/2** - ALBERGHI E PENSIONI
- **D/3** - TEATRI, CINEMATOGRAFI, SALE PER CONCERTI E SIMILI
- **D/4** - CASE DI CURA ED OSPEDALI
- **D/5** - ISTITUTO DI CREDITO, CAMBIO ED ASSICURAZIONE
- **D/6** - FABBRICATI E LOCALI PER ESERCIZI SPORTIVI (CON FINI DI LUCRO)
- **D/7** - FABBRICATI COSTRUITI O ADATTATI PER SPECIALI ESIGENZE DI UNA ATTIVITÀ INDUSTRIALE e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni
- **D/8** - FABBRICATI COSTRUITI O ADATTATI PER SPECIALI ESIGENZE DI UNA ATTIVITÀ COMMERCIALE e non suscettibile di destinazione diversa senza radicali trasformazioni
- **D/9** - EDIFICI GALLEGGIANTI O SOSPESI, ASSICURATI A PUNTI FISSI AL SUOLO: PONTI PRIVATI SOGGETTI A PEDAGGIO
- **D/10** - FABBRICATI PER FUNZIONI PRODUTTIVE COMMESSE ALLE ATTIVITÀ AGRICOLE
- **D/11** - SCUOLE E LABORATORI SCIENTIFICI PRIVATI
- **D/12** - POSTI BARCA IN PORTI TURISTICI E STABILIMENTI BALNEARI

Il metodo dei costi contabilizzati (o dei valori contabili) è un criterio avente carattere speciale (ossia si applica solo al verificarsi di determinate condizioni, quindi non è alternativo all'utilizzo della rendita ma si utilizza quando la determinazione della base imponibile sulla base della rendita catastale non può essere utilizzato) e di eccezionalità, ma

tassativo²²⁴ nell'applicazione qualora ne ricorrano contestualmente tutte le seguenti condizioni espressamente previste dalla norma:

- fabbricati appartenenti esclusivamente nelle categorie catastali D, quindi fabbricati a destinazione speciale (mai può essere utilizzato se l'immobile ha categoria catastale diversa).
- fabbricati non iscritti a catasto, da intendersi con un duplice significato:
 - fabbricato in relazione al quale non è ancora stata presentata denuncia di costituzione all'Ufficio del Territorio competente,
 - ovvero fabbricato in relazione al quale la richiesta di accatastamento è stata presentata, ma l'ufficio competente non ha mai precedentemente iscritto valori agli atti²²⁵. Ciò che appare alquanto chiaro dalla norma stessa, è inequivocabilmente confermato dall'interpretazione ministeriale data con Risoluzione n.35/E/99, che testualmente recita *"(omissis) ... il citato comma 3 è, infatti, finalizzato a disciplinare, come rilevasi anche dalla sua formulazione letterale, esclusivamente il periodo che intercorre dal momento in cui il fabbricato, dovendo essere assoggettato ad ICI, non risulta iscritto a catasto, oppure risulta iscritto senza aver mai avuto la rendita, fino al momento in cui riceve la rendita catastale (e più precisamente, fino alla fine dell'anno di imposizione nel corso del quale viene a risultare, dagli atti catastali, fornito di rendita.....(omissis)"*. In sostanza il criterio contabile si applica per tutti i periodi d'imposta in cui un fabbricato risulta sfornito di rendita e tale caratteristica si configura fin dall'origine. Rimangono esclusi quindi dall'applicabilità di questo criterio di determinazione della base imponibile tutti i fabbricati che dalla loro costituzione ad oggi sono stati attributari di valori catastali, seppur non congrui per intervenute variazioni permanenti.
- fabbricati interamente posseduti da imprese, nel senso che, trattandosi di criterio basato sulla valorizzazione mediante scritture contabili, sono esclusi dalla sua applicabilità tutti i fabbricati i cui

²²⁴ Cfr. Risoluzione ministeriale n.27/E del 9 aprile 1998.

²²⁵ Ciò che appare alquanto chiaro dalla norma stessa, è inequivocabilmente confermato dall'interpretazione ministeriale data con Risoluzione n.35 del 1° marzo 1999, che testualmente recita *"(omissis) ... il citato comma 3 è, infatti, finalizzato a disciplinare, come rilevasi anche dalla sua formulazione letterale, esclusivamente il periodo che intercorre dal momento in cui il fabbricato, dovendo essere assoggettato ad ICI, non risulta iscritto a catasto, oppure risulta iscritto senza aver mai avuto la rendita, fino al momento in cui riceve la rendita catastale (e più precisamente, fino alla fine dell'anno di imposizione nel corso del quale viene a risultare, dagli atti catastali, fornito di rendita.....(omissis)"*.

Anche la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha espresso tale concetto con sentenza n.12436 del 7 luglio 2004: analizzando la fattispecie di un fabbricato di cat.A/2 poi ristrutturato per essere adibito a filiale di istituto bancario cat. D/5, viene affermata la non applicabilità del criterio "contabile" proprio per il precedente classamento catastale.

soggetti passivi – ai sensi dell’art.3 del D.Lgs. n.504/92 – non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Vengono ad escludersi pertanto, per carenza di un requisito soggettivo, tutti i fabbricati a destinazione speciale posseduti da persone fisiche (tenuti a disposizione o presumibilmente locati ad imprese) o da altri soggetti, anche imprenditori, ma non tenuti ad iscriverne nel registro dei cespiti ammortizzabili l’acquisto del fabbricato e le eventuali spese incrementative ad esso riferibili.

Con riferimento a tale requisito si è espressa la Cassazione con la sentenza n.3157/11, ribadendo un concetto già peraltro espresso dalla sentenza n.67/06; in particolare in quest’ultima si legge un’affermazione assolutamente eloquente: *“la mancanza di un obbligo di tenuta delle scritture contabili a carico del possessore non ha ... consentito al legislatore di utilizzare il più agevole criterio del valore contabilizzato e, quindi, gli ha imposto di adottare, quale alternativa e in attesa dell’attribuzione della rendita, il criterio interinale della rendita “presunta”, ancorché di difficile applicazione”*.

Il metodo delle scritture contabili viene escluso, in prima battuta, come detto, nel caso in cui l’immobile sia posseduto da un soggetto non imprenditore; si pensi al caso di un imprenditore che, cessata la propria attività, si è tenuto l’opificio industriale, estromettendolo al momento della chiusura della partita Iva. Se tale immobile è privo di rendita, comunque l’Imu dovrebbe essere versata sulla base della rendita presunta, e non sulla base dei costi contabilizzati.

Secondo la sentenza in commento le medesime considerazioni valgono anche nel caso di soggetto che non tiene le scritture contabili in quanto la disciplina vigente non gli impone tale obbligo: anche in tale situazione l’assenza delle scritture contabili comporta che l’imposta debba essere commisurata sulla base di una rendita presunta.

- fabbricati distintamente contabilizzati: il significato è quello di creare un parallelismo tra il numero di unità immobiliari iscritte a catasto e il numero di unità immobiliari iscritte in contabilità, in modo da identificare univocamente, ai fini della determinazione della base imponibile, quelle in relazioni alle quali sono applicabili i criteri contabili di cui al co.3 dell’art.5 del D.Lgs. n.504/92 e quelle a cui risultano applicabili le regole di cui al co.2 dello stesso art.5.

Si pensi al caso in cui un’impresa che svolge attività di carrozzeria per auto sia soggetto passivo di un fabbricato a destinazione speciale categoria D (locali destinati a carrozzeria vera e propria costituita da locale lavorazione, locale verniciatura e forno) e un fabbricato

destinato al ricovero delle auto categoria C. Se ai fini Imu per determinare la base imponibile di questo secondo fabbricato si applicherà la rendita catastale, in relazione al fabbricato di categoria D la condizione di applicabilità dei criteri contabili è legata al fatto che nel registro dei cespiti ammortizzabili i due fabbricati siano contabilizzati distintamente. Solo in tal modo infatti è possibile valorizzare contabilmente il fabbricato a destinazione speciale e assoggettare alle regole ordinarie il fabbricato destinato a magazzino o rimessa. Nel caso in cui non dovesse risultare soddisfatto il requisito dell'autonoma contabilizzazione dei fabbricati, non potrebbe in alcun caso invocare l'applicazione nel metodo contabile, ma sarebbe necessario utilizzare quello ordinario; al riguardo la Cassazione²²⁶ pare assolutamente eloquente: *"... l'assenza di un valore contabile autonomo di un fabbricato a destinazione c.d. speciale, nelle scritture dell'impresa che ne abbia il possesso, quale che ne sia la ragione e indipendentemente da qualsiasi profilo di illegittimità, determina la materiale impossibilità di applicazione del criterio di cui al comma III° cit. non diversamente da quanto accade per l'applicazione del criterio generale di cui al comma II°, nel caso di immobile iscritto in catasto senza però attribuzione di rendita, imponendosi in entrambi i casi il ricorso all'ultimo criterio residuo che è quello previsto dal IV° comma"*.

Solo la contestuale presenza di tutte le condizioni sopra elencate configura la fattispecie di cui al co.3 dell'art.5 del D.Lgs. n.504/92, che pertanto ha la finalità di determinazione del valore ai fini ICI mediante criteri contabili solo ed esclusivamente in relazione al fabbricato di categoria D, distintamente contabilizzato e interamente posseduto da imprese e sprovvisto di rendita fin dall'origine.

È opportuno ribadire come, in assenza di congrua rendita catastale vigente e ogniqualvolta venga meno una qualsiasi delle condizioni disposte nel co.3, si ricada inevitabilmente nel successivo co.4 (abrogato, ma per quanto in precedenza affermato deve considerarsi ancora applicabile), che pure costituisce deroga alla regola generale di cui al co.2, ma con ambito applicativo più ampio, essendo rivolta a tutte le categorie catastali di fabbricato. La conseguenza è che - indipendentemente dal fatto di trovarsi di fronte ad un fabbricato a destinazione speciale categoria D - il valore andrà calcolato in via presuntiva ai sensi dell'art.5, co.4 del D.Lgs. n.504/92, a nulla rilevando la presenza di scritture contabili²²⁷.

²²⁶ Cfr. Corte di Cassazione civile, sentenza tributaria, sentenza n.16916 del 16 agosto 2005.

²²⁷ Tale principio è stato confermato anche dalla Corte di Cassazione, sez. Trib., con sentenza n.291/04, che ha affermato che nella fattispecie di un fabbricato cat.D appartenente ad un'impresa,

Quando correttamente si configura la fattispecie prevista dal co.3, è necessario identificare con precisione l'intervallo temporale entro i limiti del quale è possibile utilizzare il criterio contabile di determinazione della base imponibile. Sul punto il Ministero delle finanze si è espresso²²⁸ chiarendo che il criterio in esame è tassativo non solo fino all'anno di imposizione nel corso del quale viene attribuita ed iscritta agli atti la rendita catastale, ma anche, quando venga annotata negli atti catastali stessi la "rendita proposta" con procedura DOC.FA..

I successivi chiarimenti ministeriali²²⁹ hanno ancor meglio esplicitato questo concetto: le scritture contabili si applicano tassativamente fino alla fine dell'anno di imposizione nel corso del quale viene iscritta agli atti la rendita catastale o la "rendita proposta". Ciò significa che a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale è stata attribuita la rendita catastale o è stata annotata la "rendita proposta", il valore dei fabbricati deve essere determinato, non più sulla base dei costi contabilizzati, bensì sulla rendita catastale.

Di più, era stato affermato (R.M. n.27/E del 9 aprile 1998) come il passaggio dal valore contabile a quello catastale non potesse in ogni caso avere effetto retroattivo su annualità pregresse, in quanto metodo alternativo e definitivo. Ciò significava che:

- il minor valore catastale rispetto a quello contabile non può dar luogo a rimborsi d'imposta in favore del contribuente;
- il maggior valore catastale rispetto a quello contabile non può dar luogo a recuperi d'imposta da parte del Comune.

Si segnala comunque che tale interpretazione è stata superata da una presa di posizione della Corte di Cassazione a Sezioni Unite (Cass. n.3160/11 SS.UU.) che ha completamente cambiato l'approccio che occorre utilizzare nel valutare la decorrenza degli effetti della rendita attribuita: il metodo delle scritture contabile, anche se correttamente applicato al verificarsi dei presupposti stabiliti dalla norma, deve comunque considerarsi provvisorio. In tale pronuncia si afferma infatti che "l'anno" da cui decorre l'efficacia delle rendite deve identificarsi in quello nel quale il titolare del diritto sul fabbricato ha chiesto all'Ufficio competente di attribuire all'immobile la rendita catastale propria. Quindi, una volta attribuita la rendita catastale, questa andrebbe a retroagire sino alla data dell'accatastamento dell'immobile, con la conseguenza che l'imposta pagata sulla base dei valori contabili risulta corrisposta in via esclusivamente provvisoria, in attesa della

iscritto in Catasto, ma in attesa di rendita a causa di lavori permanenti eseguiti, non si versa nel caso in cui il valore è determinato con criteri contabili ai sensi del co.3 del D.Lgs. n.504/92, bensì in quello in cui il valore deve essere valutato con il criterio comparativo di cui al successivo co.4.

²²⁸ Cfr. Circolare n.144/E/97.

²²⁹ Cfr. Risoluzione n.27/E/98 e risoluzione n.35/E/99.

liquidazione definitiva, da compiere attraverso la rendita catastale attribuita.

Come detto il criterio in esame consiste nel valorizzare il fabbricato sulla base dei costi di acquisizione e incrementativi contabilizzati, attualizzati mediante l'applicazione di determinati coefficienti stabiliti ogni anno con decreto del Ministero delle finanze: tali coefficienti servono per attualizzare i costi sostenuti negli anni precedenti, in modo tale che sommando tali valori si possa giungere alla base imponibile.

5.4 I fabbricati inagibili

Alla lettera b) dell'art.13 co.3 D.L. n.201/11 è prevista una riduzione al 50% della base imponibile per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. La norma prevede che l'inagibilità o l'inabitabilità sia accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa a tale previsione, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al DPR n.445/00. Agli effetti dell'applicazione della riduzione alla metà della base imponibile, è riconosciuta ai comuni la possibilità di disciplinare nel proprio regolamento le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione. La norma non detta parametri precisi per definire un fabbricato inagibile o inabitabile: per tale motivo, ai fini Ici, la maggior parte dei comuni, avvalendosi della potestà regolamentare (concessa dall'art.59 del D.Lgs. n.446/97), hanno disciplinato le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, ed è probabile che continueranno a farlo visto che tale possibilità viene concessa dallo stesso art.13 co.3 del D.L. n.201/11.

Spesso ci si dimentica – ma la norma è chiara e lo era anche in precedenza ai fini Ici – ma l'immobile, oltre che inagibile o inabitabile, doveva essere anche non utilizzato. Da questo punto di vista è bene ricordare che deve trattarsi di una reale mancata utilizzazione, presupponendo di conseguenza, ad esempio, l'inesistenza degli allacciamenti alle utenze pubbliche (energia elettrica, acqua e gas, telefono). Ne consegue che non può beneficiare della riduzione l'unità immobiliare inagibile/inabitabile, ma di fatto utilizzata diversamente dalla destinazione originaria, ad esempio un'abitazione utilizzata come deposito.

Il contribuente, al fine dell'applicazione della riduzione al 50% dell'imposta, deve perseguire una delle seguenti strade alternative:

- richiedere, a proprio carico, una perizia effettuata dal tecnico comunale che attesti lo stato di inagibilità/inabitabilità del fabbricato;
- presentare una dichiarazione sostitutiva, ai sensi della L. n.15/68, che, come chiarisce la Circolare n.137/E/97, ha portata esaustiva e sostituisce la perizia dell'ufficio tecnico comunale. Ovviamente il Comune può attivarsi per verificare se la dichiarazione è mendace, con i conseguenti riflessi penali.

A differenza di quanto previsto per la perizia, la quale deve essere allegata alla dichiarazione da rendere al Comune, la dichiarazione sostitutiva va presentata in Comune autonomamente senza alcun termine (anche se pare opportuno renderla contestualmente alla dichiarazione Imu con la quale si comunica lo stato di inagibilità e quindi si invoca la riduzione). Sul punto occorre segnalare che, mentre in passato ai fini Ici veniva richiesta l'autocertificazione per attestare lo stato di degrado, le istruzioni Imu invece prevedono che il contribuente vada a presentare una autocertificazione *“con la quale dichiara di essere in possesso di una perizia accertante l'inagibilità o l'inabitabilità, redatta da un tecnico abilitato”*. Quindi, se egli non si avvale del tecnico comunale (la cui perizia è comunque a carico del contribuente), per beneficiare della riduzione comunque il possessore dell'immobile deve dotarsi di una specifica perizia di parte; peraltro, poiché l'autocertificazione serve ad attestare il possesso della perizia, pare evidente che questa debba avere data certa antecedente la redazione di tale autocertificazione.

Al riguardo, la CTR del Lazio²³⁰ ha precisato che il contribuente ha diritto di far valere tale riduzione:

- senza necessità di presentare successive comunicazioni confermate dello stato di fatiscenza del fabbricato (la comunicazione con la quale si comunica lo stato del fabbricato ha valore sino al momento in cui il contribuente non dichiara il venir meno delle condizioni per fruire della riduzione);
- la perizia da parte del tecnico comunale diviene necessaria solo in caso di richiesta da parte dell'Ente (se non richiesto dall'ente stesso non vi è pertanto alcun obbligo di documentare lo stato del fabbricato).

Circa la necessità di presentare la documentazione attestante lo stato di inagibilità la Cassazione si esprime in modo difforme: nella sentenza n.661/05 ha affermato la necessità che fosse il contribuente a dover provare lo stato di inagibilità, mentre nella successiva sentenza

²³⁰ Cfr. CTR del Lazio, sentenza n.10/30/04.

n.23531/08 è stata preferita la soluzione per cui se lo stato di inagibilità è noto al Comune, in applicazione dello Statuto del Contribuente l'interessato non è tenuto a provare situazioni note all'Ente Impositore. In questo caso però, è bene ricordarlo, era stato il Comune ad intervenire nei confronti del contribuente per revocargli la licenza all'attività esercitata nei locali interessati: la conoscenza quindi deriva dal fatto che tale stato risultava da atti della stessa Amministrazione Comunale. Anche in questo caso, comunque, non pare venga meno la necessità per il contribuente di presentare la dichiarazione per far valere l'inagibilità, al fine di consentire al comune la verifica dell'effettiva spettanza della riduzione.

La riduzione d'imposta è limitata al periodo nel quale sussistono le sopra esposte condizioni, ma non è chiaro il momento dal quale far decorrere la riduzione. Si ritiene quindi opportuno visionare il regolamento del Comune interessato, il quale può specificare la data dalla quale far decorrere la riduzione in oggetto. Tale momento è facilmente individuabile nella data di presentazione della domanda di perizia all'ufficio tecnico comunale oppure dalla data di presentazione al Comune della dichiarazione sostitutiva attestante lo stato di inagibilità/inabitabilità. A tale riguardo, anche la giurisprudenza (CTR Piemonte n.119/25/98) ha ritenuto che l'applicazione della riduzione sia subordinata all'assolvimento della sopra esposta procedura da parte del soggetto interessato, producendo efficacia solo da tale momento. Anche la CTR²³¹ del Lazio afferma che il deposito successivo della perizia non può avere efficacia retroattiva.

Occorre poi ricordare una situazione che solo a prima vista potrebbe sembrare identica, ma che in realtà deve essere trattata in maniera del tutto diversa. Si tratta delle unità immobiliari caratterizzate da un degrado tale da compromettere permanentemente l'utilizzazione del fabbricato, per le quali è possibile chiedere la riduzione della rendita all'Agenzia del Territorio: detta riduzione è ammessa, secondo quanto affermato nella nota dell'ex UTE C3/95/98 del 22 ottobre 1998, quando la redditività si è ridotta di oltre il 50% rispetto alla rendita catastale, per un periodo di almeno un triennio, come stabilito dall'art.35 del Tuir. A conclusione di tale operazione, se le effettive condizioni dell'immobile siano tali da renderlo totalmente inutilizzabile meno di radicali interventi edilizi, o opere di manutenzione straordinaria, si potrà avere anche l'azzeramento della rendita, con iscrizione nella categoria catastale F/2 "*unità collabenti*", prive di rendita catastale. In questo

²³¹ Cfr. CTR del Lazio, sentenza n.157/10/07.

caso il fabbricato, teoricamente imponibile, non dovrà versare imposta in quanto la base imponibile sarà pari a zero.

5.5 Fabbricati di interesse storico artistico

Alla lettera a) dell'art.13 co.3 D.L. n.201/11 è prevista la riduzione al 50% della base imponibile per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'art.10 del D.Lgs. n.42/04, recante il *“Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della L. 6 luglio 2002, n.137”*²³².

Il comma 5-ter, dell'art.4 del D.L. n.16/12, ha, infatti, abrogato il co.5 dell'art.2 del D.L. n.16/93, convertito, con modificazioni, dalla L. n.75/93, il quale prevedeva, per gli immobili in argomento, un'agevolazione nella determinazione della base imponibile ai fini Ici, agevolazione molto importante in quanto l'imposta doveva essere calcolata, non sulla rendita catastale, ma bensì prendendo a riferimento la rendita figurativa, ossia quella determinata prendendo a riferimento la tariffa d'estimo più bassa per i fabbricati a destinazione abitativa ubicati nella medesima zona censuaria in cui si trova l'immobile in questione. Agevolazione di grande spessore ai fini Ici (oltre che ai fini delle imposte dirette) in quanto la base imponibile risultava anche otto o dieci volte inferiore a quella ordinaria.

L'agevolazione riguarda sia i soggetti privati che gli enti pubblici. La questione era stata esaminata con riferimento all'Ici, ma oggi le medesime considerazioni possono essere estese all'Imu. Tale agevolazione è stata oggetto di verifica costituzionale in merito al fatto che la citata norma, facendo riferimento agli *“... immobili di interesse storico o artistico ai sensi dell'art.3 della L. n.1089 del 1° giugno 1939,”* finisce per concedere l'agevolazione ai soli *“privati proprietari”* di tali immobili: la Corte Costituzionale²³³ ha stabilito l'incostituzionalità di tale previsione, in quanto finirebbe per assoggettare a diversa disciplina situazioni sostanzialmente uguali (che si differenziano unicamente per il soggetto possessore), stabilendo che anche i fabbricati appartenenti agli enti pubblici (o persone giuridiche private senza fine di lucro), di cui all'art.4 della stessa legge hanno diritto a godere della medesima agevolazione. La ragione di tale decisione risiede nel fatto che *“... non può di certo trovare giustificazione né – come sostiene il Comune di Genova - in una presunta maggiore capacità contributiva degli enti pubblici rispetto ai soggetti privati, trattandosi di una presunzione del tutto irragionevole e della quale comunque non vi è traccia nell'ordinamento tributario, né – come assume l'Avvocatura - nella*

²³² In passato tali previsioni erano contenute nella L. n.1089/39, oggi appunto sostituite dal D.Lgs. n.42/04.

²³³ Cfr. Corte Costituzionale, sentenza n.345/03.

considerazione che gli enti pubblici sono istituzionalmente chiamati al perseguimento di finalità di ordine generale, in quanto ciò naturalmente non può significare che ciascun ente pubblico debba perseguire, oltre ai propri fini istituzionali, anche quelli di tutela del patrimonio storico-artistico della nazione. E ciò a prescindere dal fatto che l'una e l'altra tesi sembrano completamente trascurare la circostanza che l'art.4 della L. n.1089 del 1939 non si riferisce solamente agli enti pubblici ma anche alle persone giuridiche private senza fini di lucro.”

6. Le agevolazioni previste per i fabbricati rurali

A decorrere dal 2012 è scomparsa l'esenzione che fino al 2011 ai fini Ici era accordata ai fabbricati rurali: tali immobili divengono ordinariamente imponibili, con calcolo della base imponibile con le medesime modalità stabilite dall'art.5 del D.Lgs. n.504/92, già descritte con riferimento agli altri fabbricati. Occorre comunque osservare che per tali immobili sono previste alcune importanti agevolazioni:

- il co.8 dell'art.14 del D.L. n.201/11 prevede un'aliquota ridotta allo 0,2% a favore dei fabbricati rurali ad uso strumentale (quindi stalle, depositi attrezzi, ecc.) di cui all'art., co.3-*bis*, del D.L. n.557/93, con facoltà per i Comuni di ridurre la misura del prelievo fino allo 0,1%. Nessuna specifica regolamentazione per i fabbricati rurali a destinazione abitativa (art.9, co.3 del D.L. n.557/93), non perché questi siano esonerati dal prelievo, ma al contrario perché questi sono tassati come tutti gli altri fabbricati a destinazione abitativa. Anche la relazione accompagnatoria al D.L. n.201/11 conferma tale interpretazione che già era evidente dall'analisi della lettera della norma. Precisa infatti che per i fabbricati rurali ad uso abitativo, ove essi costituiscono abitazione principale del soggetto passivo, sconteranno l'Imu in base all'aliquota ed alle detrazioni stabilite per detta fattispecie. Ove, al contrario, detti fabbricati non costituiscono abitazione principale, saranno assoggettati all'Imu secondo le regole ordinarie. Sotto questo punto di vista si deve ricordare che l'abitazione utilizzata dai dipendenti dell'azienda agricola, ai sensi dell'art.9 co.3-*bis* lett.f) del D.L. n.557/93 è considerata fabbricato strumentale e, in quanto tale, beneficia dell'aliquota ridotta.

il co.1-*ter* dell'art.4 del D.L. n.16/12 modifica l'art.9 co.8 del D.L. n.23/11 stabilendo l'esenzione per i fabbricati rurali ad uso strumentale ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) rinvenibile al seguente indirizzo internet <http://www.istat.it/it/archivio/6789>, con eccezione delle province autonome di Trento e Bolzano che possono comunque

stabilirne l'imponibilità, seppur con agevolazioni specifiche poiché *“Le province autonome di Trento e di Bolzano possono prevedere che i fabbricati rurali ad uso strumentale siano assoggettati all'imposta municipale propria nel rispetto del limite delle aliquote definite dall'articolo 13, comma 8, del decreto legge 6 dicembre 2011, n.201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n.214, ferma restando la facoltà di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni ai sensi dell'articolo 80 del Testo Unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n.670, e successive modificazioni.”*.

Al riguardo la Circolare n.3/DF/2012 precisa che *“Ai fini dell'esenzione è sufficiente che il fabbricato rurale ad uso strumentale sia ubicato nel territorio del comune ricompreso in detto elenco, indipendentemente dalla circostanza che il comune sia parzialmente montano.”*.

Agevolazioni per i fabbricati rurali	
Fabbricati rurali a destinazione strumentale	→ aliquota ridotta 0,2% (riducibile dal comune sino allo 0,1%)
	→ per i fabbricati strumentali ubicati in comuni montani si applica l'esenzione

CAPITOLO DECIMO

IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI SITUATI ALL'ESTERO (IVIE)

1. Premessa

L'Imposta sul Valore degli Immobili situati all'Estero (Ivie) è stata istituita dall'art.19, commi da 13 a 17 del D.L. n.201/11 (convertito con modificazione dalla L. n.214/11).

L'imposta riguarda i beni immobili (terreni e fabbricati) detenuti all'estero da persone fisiche residenti in Italia indipendentemente dall'uso che ne viene fatto. Gli immobili devono essere detenuti a titolo di proprietà ovvero di altro diritto reale di godimento e l'imposta è dovuta in proporzione alla quota di titolarità di detti diritti e in proporzione dei mesi dell'anno di effettiva titolarità.

Sono soggetti all'imposta anche i beni immobili che sono stati oggetto del cosiddetto "scudo fiscale" sia mediante la procedura della regolarizzazione sia del rimpatrio giuridico.

L'imposta è dovuta nella misura dello 0,76% del valore del bene immobile. Infine, originariamente era stato previsto che l'imposta era dovuta a decorrere dal periodo di imposta 2011, tuttavia la Legge di Stabilità per il 2013 ha modificato detta decorrenza al successivo anno 2012, con la conseguenza che i versamenti già effettuati in relazione all'anno 2011 si considerano eseguiti in acconto per l'anno 2012.

Le disposizioni attuative sono state stabilite dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 giugno 2012, mentre i primi chiarimenti sono stati forniti con e dalla Circolare n.28/E/12²³⁴.

2. Soggetti Passivi

Ai sensi del co.14 dell'art.19, il soggetto passivo dell'imposta è una persona fisica residente in Italia proprietaria di, o titolare di altro diritto reale su, un bene immobile ubicato all'estero.

Per la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche deve farsi riferimento al disposto dell'art.2, co.2 del Tuir che, a tal fine, individua due criteri tra loro alternativi:

1. l'iscrizione per la maggior parte del periodo d'imposta nell'anagrafe della popolazione residente;
2. il possesso per la maggior parte del periodo di imposta nel territorio dello Stato del domicilio o della residenza ai sensi del codice civile.

Si rammenta anche che si considerano comunque residenti in Italia, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori considerati a

²³⁴ Si veda anche il Documento n. 13 dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commerciali e degli Esperti Contabili, febbraio 2013.

“fiscalità privilegiata” perché inclusi nella cosiddetta *black list* recata nel DM 4 maggio 1999. In tal caso pertanto dette persone fisiche rimangono obbligate all’applicazione dell’Ivie.

Il soggetto passivo dell’imposta, oltre ad essere residente in Italia, deve essere il proprietario dei beni immobili (terreni, fabbricati e aree fabbricabili) a qualsiasi uso destinati ovvero il titolare di altro diritto reale di godimento sugli stessi: usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie.

Sul punto la Circolare n.28/E/12 ha fornito alcuni importanti delucidazioni.

Innanzitutto è stato chiarito che, in analogia con l’Imu, in caso di usufrutto, il soggetto passivo di imposta è l’usufruttuario e non il nudo proprietario.

In secondo luogo, viene precisato che sono considerati soggetti all’imposta anche il concessionario di aree demaniali e il locatario di beni immobili, anche o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

Al fine, poi, di individuare i diritti reali di godimento rilevanti per l’applicazione dell’imposta deve farsi riferimento agli analoghi istituti previsti negli ordinamenti esteri. Al riguardo la CM riporta l’esempio dei Paesi di *common law* in cui la proprietà viene distinta in *freehold* (la proprietà fondiaria) e in *leasehold* che attribuisce al titolare il diritto al possesso del bene per un determinato periodo di tempo a fronte del pagamento di un corrispettivo. Secondo la Circolare, considerato che tale istituto presenta maggiori analogie con il diritto di usufrutto piuttosto che con la locazione, rimane soggetto all’imposta solo il titolare del *leasehold* e non anche il titolare del *freehold*.

L’imposta trova applicazione anche nel caso in cui i beni immobili siano indirettamente detenuti dalla persona fisica residente per mezzo di una società fiduciaria ovvero quando siano solo formalmente intestati ad entità giuridiche quali società, fondazioni o trust e la persona fisica mantenga l’effettiva disponibilità degli immobili.

3. Base Imponibile

Come anticipato, la base imponibile è rappresentata dal valore del bene immobile che, secondo il co.15, dell’art.19, è costituito dal costo risultante dall’atto di acquisto o dai contratti dai quali risulta il costo complessivamente sostenuto.

Secondo la Circolare n.28/E/12, se l’immobile è stato costruito deve farsi riferimento al costo sostenuto per la costruzione debitamente documentabile.

In mancanza del contratto o della documentazione, la base imponibile è data dal valore di mercato così come rilevabile al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui è situato l'immobile. Qualora l'immobile non sia detenuto alla data del 31 dicembre deve farsi riferimento al valore rilevato al termine del periodo di detenzione.

Per gli immobili acquisiti per successione o donazione, il valore è quello dichiarato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato o, in mancanza, il costo di acquisto sostenuto dal *de cuius* o dal donante risultante dalla relativa documentazione o, in assenza di documentazione, il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

Paesi UE o appartenenti allo SEE

L'ultimo periodo del co.5 dell'art.19 prevede che, qualora gli immobili siano situati in Paesi facenti parte dell'Unione Europea ovvero in Paesi che aderiscano allo Spazio Economico Europeo e che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (ad oggi solo la Norvegia e l'Islanda presentano tali caratteristiche), il valore sul quale calcolare l'imposta è quello catastale, così come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato, al fine della determinazione delle eventuali imposte reddituali o patrimoniali.

La Circolare n.28/E/12 ha chiarito che, qualora ad uno stesso immobile siano attribuibili diversi valori catastali ai fini delle imposte reddituali e delle imposte patrimoniali, deve essere preso in considerazione il valore catastale utilizzabile ai fini delle imposte patrimoniali, comprese quelle di competenza di enti locali e territoriali. La CM precisa anche che è utilizzabile un valore che esprima il reddito medio ordinario dell'immobile, solo laddove la legislazione locale preveda l'applicazione di meccanismi di moltiplicazione e rivalutazione analoghi a quelli previsti dalla legislazione italiana, idonei a consentire la determinazione del valore catastale dell'immobile.

In mancanza del valore catastale, si deve fare riferimento al costo risultante dall'atto di acquisto o, in mancanza, al valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

Infine, la Circolare fa un'importante precisazione tesa a risolvere i dubbi che si erano posti in particolare riguardo al meccanismo in vigore in Francia definito "*revenue cadastral*". La Circolare chiarisce infatti che, per evitare disparità di trattamento tra contribuenti che hanno acquisito l'immobile in epoche diverse, qualora la legislazione estera preveda un valore espressivo del reddito medio ordinario e non vi siano meccanismi di moltiplicazione e rivalutazione analoghi a quelli previsti dalla

legislazione italiana, il contribuente ha la facoltà di assumere come base imponibile dell'IVIE il valore dell'immobile che risulta dall'applicazione al predetto reddito medio ordinario dei coefficienti stabiliti ai fini dell'Imu. In questa ipotesi, il reddito medio ordinario è assunto tenendo conto di eventuali rettifiche previste dalla legislazione locale.

4. Applicazione dell'imposta

Ai sensi del comma 15 dell'art. 19, l'imposta è dovuta nella misura dello 0,76% del valore dell'immobile. La disposizione prevede anche una esenzione laddove l'importo dell'imposta non superi €200. In questo caso, precisa la Circolare n.28/E/12, il contribuente non è tenuto nemmeno ad indicare i dati relativi all'immobile nel quadro RM della dichiarazione dei redditi, fatto salvo l'obbligo di compilazione del quadro RW.

La Circolare chiarisce anche che, ai fini dell'applicazione della soglia di esenzione, si deve fare riferimento al valore complessivo dell'immobile a prescindere da quote o periodo di possesso e senza tenere conto delle detrazioni previste per lo scomputo dei crediti di imposta.

L'imposta è ovviamente dovuta in proporzione alla quota posseduta del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento e ai mesi dell'anno in cui il diritto si è protratto. Se il diritto si protratto per almeno quindi giorni il mese deve essere computato per intero.

Se l'immobile estero è adibito ad abitazione principale, l'imposta è dovuta nella diversa misura dello 0,4%²³⁵.

Inoltre, ai sensi del co.15-*bis*, dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, €200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione. La norma prevede anche che, se l'immobile è adibito ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. In tal caso non spetta la franchigia di €200 di cui al co.15 dell'art.19.

Ai sensi dell'art. 15-*ter* (introdotto dalla Legge di Stabilità 2013) per gli immobili adibiti ad abitazione principale non si applicano le disposizioni recate nell'art.70, co.2 del Tuir.

Per gli anni 2012 e 2013 la detrazione prevista dal periodo precedente è maggiorata di €50 per ciascun figlio di età non superiore a ventisei anni,

²³⁵ La versione del comma 15-*bis* dell'art.19 prima delle modifiche introdotte con la Legge di Stabilità 2013 limitava i benefici agli immobili "abitazione principale" dei soggetti che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e le persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dal Testo Unico delle imposte sui redditi, in base ad accordi internazionali ratificati.

purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione di base, non può superare l'importo massimo di €400.

È chiaro che detto regime non può trovare applicazione laddove la persona fisica goda delle stesse agevolazioni per il calcolo dell'Imu in relazione ad un immobile posseduto in Italia.

Detrazioni per crediti di imposta

Il comma 16 dell'art.19, all'evidente fine di impedire una illegittima doppia imposizione, prevede che dall'imposta dovuta in Italia si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nell'anno di riferimento nello Stato estero in cui è situato l'immobile. La Circolare precisa che, nel caso in cui l'imposta patrimoniale sia versata anche in riferimento ad altri beni, il contribuente è tenuto ad effettuare un calcolo proporzionale al fine di individuare la quota parte dell'imposta riferibile agli immobili.

Inoltre in allegato alla Circolare sono elencate le imposte di natura patrimoniale in vigore in ciascuno Stato membro dell'Unione Europea che può essere detratta.

Limitatamente agli immobili situati in Paesi dell'UE o in Islanda o Norvegia (in quanto Paesi aderenti allo SEE che garantiscono un adeguato scambio di informazioni), inoltre, lo stesso co.16 prevede che dall'imposta dovuta in Italia si detrae prioritariamente l'imposta patrimoniale versata nell'anno di riferimento nel Paese in cui sono situati gli immobili. Inoltre, qualora sussista un'eccedenza di imposta reddituale estera gravante sugli stessi immobili non utilizzata ai sensi dell'art.165 del Tuir, dall'imposta dovuta in Italia si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, anche un ulteriore credito d'imposta derivante da tale eccedenza.

5. Modalità di dichiarazione e versamento

Riguardo alle modalità di **dichiarazione**, il punto 4.3 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 giugno 2012 dispone che, a tal fine deve essere compilata la Sezione XVI del quadro RM del modello UNICO PF, indicando il controvalore in euro degli importi in valuta calcolato in base all'apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato ai sensi dell'art.4, co.6, del D.L. n.167/1990 convertito, con modificazioni, dalla L. n.227/1990.

L'imposta deve essere **versata** entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi derivanti dalla

dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riferimento ai sensi dell'art.17, co.1 e 2, del DPR n.435/01²³⁶.

È consentita la rateizzazione dell'imposta dovuta ai sensi dell'art.20 D.Lgs. n.241/97.

Nel caso di immobili per i quali sia stato stipulato un contratto di amministrazione con una società fiduciaria, il Provvedimento e la Circolare precisano che deve essere la fiduciaria a provvedere ad applicare e a versare l'imposta dovuta dal contribuente, previa la messa a disposizione della provvista da parte del contribuente stesso. In tali casi il contribuente non deve compilare il quadro RM né il quadro RW.

Qualora non venga fornita la provvista, la società fiduciaria è tenuta a comunicare i dati del contribuente all'Amministrazione finanziaria nel modello di dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari.

La Circolare, infine, chiarisce che, ai sensi dell'art. 1, co.137, della legge 23 dicembre 2005 n.266, non deve eseguirsi il versamento per il debito della singola imposta o addizionale risultanti dalla dichiarazione dei redditi che non superano ciascuna l'importo di €12.

²³⁶ I codici tributo per il versamento dell'imposta sono stati indicati nella Risoluzione n.54/E/12.

Sezione quarta

ACCERTAMENTO

CAPITOLO UNDICESIMO

ACCERTAMENTO E ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO

1. I poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria

È possibile suddividere i poteri istruttori riconosciuti all'amministrazione finanziaria, nell'ambito delle imposte dirette e dell'Iva, in due grandi categorie:

- poteri che non presuppongono l'accesso al domicilio del contribuente e che consistono nel richiedere al contribuente o a soggetti terzi di fornire dati e informazioni o di esibire documenti ("indagini a tavolino") disciplinati dagli art.32, co.1, DPR n.600/73 e 51, co. 4, DPR n.633/72;
- poteri che, invece, riguardano più specificamente gli accessi, le ispezioni e le verifiche esercitati direttamente presso il domicilio del contribuente o di terzi, disciplinati dagli art.33, DPR n.600/73 e 52, DPR n.633/72.

Nell'ambito della prima categoria si distinguono principalmente:

- gli inviti a comparire necessari a richiedere dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei confronti del destinatario della richiesta (art.32, primo comma, n.2) DPR n.600/73 e 51 co.4, n.2) DPR n.633/72);
- le richieste di documenti rilevanti ai fini dell'accertamento (art.32, primo comma, n.3) DPR n.600/73 e 51, co.4, n.4) DPR n.633/72);
- i questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento (art.32, primo comma, n.4) DPR n.600/73 e 51, co.4, n.3) DPR n.633/72).

La normativa prevede che gli inviti e le altre richieste rivolte al contribuente debbano essere effettuate mediante invio con lettera raccomandata quando essi sono propedeutici ad un accertamento ai fini Iva (art.51, co.3). Laddove, invece, si riferiscano ad una verifica connessa alle imposte sui redditi, l'ufficio competente è tenuto a notificare l'invito o la richiesta seguendo le regole dettate dall'art.60, dello stesso DPR n.600/1973 (art.32, co.2).

Soltanto per le attività disciplinate dai numeri 2) e 3) dell'art.32 e dal numero 2) del quarto comma dell'art.51 è espressamente richiesto che l'invito al contribuente debba essere accompagnato anche dalla precisa indicazione dei motivi che ne costituiscono il fondamento.

Per ciò che concerne il requisito della motivazione degli inviti al contraddittorio ovvero della richiesta di documenti, bisogna ritenere che questa non debba contenere solo espressioni generiche o di mera forma. Al contrario, essa deve indicare in modo sufficientemente chiaro quantomeno l'oggetto della richiesta o dell'invito.

Sempre in tema di motivazione si ritiene comunemente che, nonostante il silenzio delle altre disposizioni dei menzionati art.51 e 32, anche gli atti da queste altre disposizioni disciplinati debbano essere corredate da un'adeguata motivazione, pena la loro nullità.

Ciò, segnatamente, deriva dal generale obbligo posto a carico dell'Amministrazione, stante l'esplicito disposto dell'art.7 del cosiddetto "Statuto del Contribuente" (L. n.212/00), di motivare ogni atto tributario dalla stessa proveniente.

Sul punto, tuttavia, è bene precisare che la Corte di Cassazione ha avuto modo di chiarire in diverse pronunce che gli atti che esplicitano i poteri istruttori di cui all'art.32 non costituiscono una fase necessaria e indispensabile del procedimento amministrativo di verifica, così che il loro mancato invio, ovvero l'invio di un atto nullo, non comporta anche l'invalidità del successivo avviso di accertamento²³⁷.

Posto dunque che la nullità o l'inesistenza dell'invito o della richiesta non incide mai sulla validità del successivo atto impositivo, si deve ritenere che l'unica vera conseguenza dell'assenza di motivazione sia quella di impedire l'applicazione degli effetti sanzionatori connessi ad una possibile mancata risposta del contribuente.

A mente delle due disposizioni normative ora in argomento, il destinatario dell'invito a comparire, della richiesta di esibizione di atti e documenti ovvero del questionario può essere esclusivamente il "contribuente" in sede di verifica delle imposte dirette ovvero un soggetto "esercitante un'impresa, arte o professione" nelle verifiche aventi ad oggetto l'Iva. Le due norme precisano, inoltre, che la finalità dell'invito, della richiesta o del questionario deve essere esclusivamente quella di raccogliere dati, notizie e chiarimenti che siano "*rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti*" (nei confronti del destinatario dell'atto).

Tanto ai fini delle imposte dirette quanto ai fini dell'Iva, tuttavia, il legislatore ha conferito all'Amministrazione anche la facoltà di richiedere dati, notizie o documenti a soggetti terzi che abbiano avuto rapporti con il soggetto sottoposto a controllo. È il caso dei controlli cosiddetti "incrociati", finalizzati a verificare le situazioni che possono essere rilevanti per la posizione fiscale del contribuente verificato, attraverso il riscontro della documentazione in possesso di soggetti che hanno avuto con lo stesso soggetto rapporti di natura economica (principalmente clienti e fornitori). Più in dettaglio, sia l'art.32, co.1,

²³⁷ Cass. sentenze n. 534/96 e n.6166/01.

n.8-bis) sia l'art.51, co.2, n.4) prevede che gli uffici possano invitare, senza alcun obbligo di comparizione, qualunque soggetto (sia esso qualificabile come "contribuente", "esercente impresa, arte o professione" o meno) a fornire informazioni ovvero atti e documenti fiscalmente rilevanti in relazione a specifici rapporti intrattenuti con il soggetto sottoposto a verifica oppure, in tema di Iva, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute.

La Cassazione ha confermato anche di recente la legittimità degli accertamenti basati sui soli questionari inviati a terzi, posto che gli stessi sono ben in grado di far emergere presunzioni gravi, precise e concordanti

Nei soli inviti a comparire, inoltre, è ammessa la possibilità che, in luogo del contribuente, si presenti un suo rappresentante munito di specifica delega a fornire le informazioni o ad esibire i documenti richiesti.

NOTA BENE:

Si ricorda che la delega deve essere effettuata ai sensi dell'art.63, DPR n.600/73 che così recita: *"Presso gli uffici finanziari il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore generale o speciale, salvo quanto stabilito nel quarto comma.*

La procura speciale deve essere conferita per iscritto con firma autenticata. L'autenticazione non è necessaria quando la procura è conferita al coniuge o a parenti e affini entro il quarto grado o a propri dipendenti da persone giuridiche. Quando la procura è conferita a persone iscritte in albi professionali o nell'elenco previsto dal terzo comma ovvero ai soggetti indicati nell'articolo 4, comma 1, lettere e), f) ed i), del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.545 è data facoltà agli stessi rappresentanti di autenticare la sottoscrizione."

In sede di successiva comparizione, l'Ufficio è tenuto a dare atto delle richieste avanzate e delle risposte ricevute in apposito processo verbale che deve essere sottoscritto anche dal contribuente (o da chi lo rappresenta).

Il termine per la comparizione ovvero per la trasmissione dei dati delle notizie e dei documenti richiesti non può mai essere inferiore ai 15 giorni, decorrenti dalla data della notifica (o della ricezione) dell'invito o della richiesta. Per la sola ipotesi della richiesta di trasmissione di copia

dei conti bancari o postali, il detto termine non può essere inferiore ai 60 giorni. Il termine può essere prorogato, su istanza del destinatario, dall'autorità che ha autorizzato l'acquisizione dei conti, sempre che sussistano giustificati motivi.



NOTA BENE:

L'articolo 6, co.4, dello Statuto del Contribuente (L. n.212/00) dispone espressamente che le richieste al contribuente non possono riguardare tanto i documenti, quanto le informazioni, che risultino già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre Amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente medesimo.

La mancata ottemperanza da parte del contribuente agli inviti e alle richieste, cui, è bene precisare, è equiparato l'adempimento inesatto o incompleto, comporta conseguenze sanzionatorie di due tipi: l'una diretta, l'altra indiretta.

La prima sanzione discende direttamente dal disposto dell'art.11, D.Lgs. n.471/97, che prevede l'irrogazione di una sanzione pecuniaria che va da €258,00 a €2.065,00 per le seguenti fattispecie:

- omissione delle comunicazioni aventi natura tributaria prescritte dalla legge anche se non richieste dagli uffici finanziari;
- mancata restituzione dei questionari inviati dall'Amministrazione nell'esercizio del proprio potere di verifica e accertamento;
- inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

La sanzione indiretta, invece, risulta essere assai più grave in quanto incide, limitandola, sulla possibilità per il contribuente di esercitare in modo pieno il diritto alla difesa. Ciò si determina, tanto nelle successive fasi del procedimento amministrativo di accertamento quanto nell'eventuale contenzioso instaurato mediante l'impugnazione dell'atto impositivo emesso a conclusione del procedimento di verifica.

Il comma 4 dell'art.32, applicabile anche ai fini Iva, stante l'espresso richiamo contenuto nell'ultimo comma dell'art.51, infatti, dispone che le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri non adottati o non trasmessi a seguito della richiesta dell'ufficio verificatore non possono essere utilizzati in favore del contribuente, tanto in sede amministrativa quanto in sede contenziosa²³⁸. Tale sanzione costituisce, evidentemente,

²³⁸ La Corte Costituzionale con ordinanza n.181/07 ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale (in riferimento all'art. 53, Costituzione) dell'art.32, quarto comma, sulla constatazione che "la prospettazione fatta dal giudice a quo è frutto di una confusione tra profilo sostanziale e profilo processuale della tutela del contribuente, perché, mentre il principio di capacità contributiva tutelato dall'art. 53 Cost. ha natura sostanziale, in quanto attiene al presupposto

una sorta di “ritorsione” che l’ordinamento assicura all’Amministrazione nei confronti di quei contribuenti che, ponendo in essere comportamenti ostruzionistici, potrebbero inficiare l’efficacia della verifica.

Né potrebbe ritenersi che il contribuente può essere “rimesso in termini” nell’eventuale giudizio di appello in virtù del disposto dell’art.58, co.2, D.Lgs. n.546/92 che, come noto, in detto grado di giudizio fa salva la facoltà delle parti di produrre documenti nuovi rispetto a quelli dedotti nel giudizio di primo grado. È evidente che, a meno che non si ritenga che la disposizione sanzionatoria abbia una durata limitata nel tempo, deve necessariamente ritenersi il menzionato art.58 operi esclusivamente in relazione a quei documenti per i quali non sia già scattata la preclusione di cui all’art.32, co.4.

Stante il grave pregiudizio per il contribuente che ne potrebbe discendere, il citato co.4 prevede espressamente l’obbligo per l’ufficio di renderlo edotto delle suddette preclusioni, nell’ipotesi in cui non ottemperi all’invito o alla richiesta.

La norma, tuttavia, non sanziona esplicitamente anche l’inottemperanza, questa volta dell’Amministrazione, a detto ultimo onere informativo. Sembrerebbe, quindi, difficile sostenere (come pure è stato fatto in dottrina) la nullità dell’atto e quindi la non applicazione della sanzione della inutilizzabilità delle informazioni e dei documenti non prodotti.

Il comma 5 dello stesso art.32, tenta, in qualche modo, di mitigare la descritta grave restrizione del diritto di difesa del contribuente. Prevede la norma, infatti, la non operatività della preclusione in argomento, laddove il contribuente alleggi le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri all’atto “*introduttivo del giudizio di primo grado*” (ossia il ricorso con il quale si impugna l’atto impositivo successivo alle attività di verifica) insieme all’espressa dichiarazione di non aver potuto adempiere per causa a lui non imputabile.

Infine, occorre rilevare, che il mancato adempimento viene sanzionato anche sul piano della tipologia di accertamento che l’Amministrazione è legittimata a svolgere. Gli articoli 38, ottavo comma, e 39, secondo comma, lett.d-bis), DPR n.600/73, infatti, attribuiscono espressamente la facoltà all’ufficio accertatore di procedere all’accertamento “sintetico”

del tributo, le preclusioni relative all’allegazione in giudizio di documenti o dati hanno invece natura processuale, in quanto attengono alla tutela giurisdizionale dei diritti; quindi, la preclusione prevista dalla norma censurata, risolvendosi in un divieto di allegazione in giudizio dei dati e dei documenti non forniti dal contribuente in risposta all’invito dell’Amministrazione finanziaria, opera sul piano esclusivamente processuale ed è perciò inidonea a menomare il principio di capacità contributiva”.

del reddito delle persone fisiche o all'accertamento "induttivo" dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo in tale specifica circostanza.

Va sottolineato, inoltre, che la sanzione della inutilizzabilità della documentazione non presentata, introdotta solamente nel 1999²³⁹, trova un preciso precedente nell'art.52, co.5, del DPR n.633/72 (cui rimanda espressamente il primo comma dell'art.33, DPR n.600/73) che, in riferimento alle indagini effettuate presso il domicilio del contribuente, dispone appunto che i libri, i registri, le scritture e i documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente nelle successive fasi amministrativa e contenziosa. Ebbene, proprio in riferimento a detta disposizione si è sviluppato un contrasto giurisprudenziale in merito all'elemento soggettivo (dolo o colpa) che deve necessariamente essere presente per far scattare la sanzione dell'inutilizzabilità.

Il contrasto sembrava essere stato definitivamente risolto dalla sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n.45/00 che aveva espressamente affermato l'irrilevanza della colpa: solamente "*il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento*" può determinare il descritto restringimento del diritto di difesa del contribuente. Tuttavia, con ben tre sentenze pronunciate nel corso del 2009²⁴⁰ la Cassazione ha nuovamente affermato che, ai fini della sanzione dell'inutilizzabilità, è rilevante anche la mera colpa del contribuente.

Proprio alla luce delle descritte gravi conseguenze che l'omessa o la non completa risposta alle richieste dell'Amministrazione può determinare, è indispensabile che le richieste stesse, anche in virtù del generale principio di buona fede e collaborazione che deve informare il rapporto Amministrazione-contribuente, siano il quanto più circostanziate e specifiche possibile. La Cassazione con la recente sentenza n.22765/09 ha confermato detta impostazione affermando che, proprio in considerazione della violazione del diritto di difesa che il contribuente rischia di subire, la sanzione dell'inutilizzabilità si giustifica solo quando la documentazione sia stata "*specificamente richiesta dagli agenti ispettori*".

È evidente che non potrebbe ritenersi legittima una richiesta troppo generica o omnicomprensiva del tipo "*tutta la documentazione avente rilevanza fiscale*" che si risolverebbe, di fatto, nell'impossibilità di utilizzare nelle fasi successive qualsiasi documentazione non prodotta. Allo stesso modo deve ritenersi illegittima quella tendenza di alcuni

²³⁹ Art.25, L. n.28/99.

²⁴⁰ Cass. sentenze nn.7269/09, 7270/09 e 22765/09.

uffici di considerare sottratti all'ispezione (quindi non utilizzabili successivamente) anche quei documenti per cui non è stata fatta alcuna richiesta, per il solo fatto di non essere stati esibiti nel corso della verifica.

Il testo legislativo degli artt.32 e 51 cerca, in effetti, di fornire alcune indicazioni sul contenuto minimo che le richieste e gli inviti devono necessariamente avere.

Innanzitutto, come già sottolineato, l'atto deve essere motivato mediante la specificazione del motivo dell'invito o della richiesta, mentre il dato, il documento o la notizia richiesti devono essere individuati specificamente e analiticamente. Anche l'oggetto della richiesta deve avere un'estensione circoscritta e specifica, correlata ad una o più determinate operazioni.

In particolare, il dato, l'informazione o la notizia richiesti devono avere un connotato oggettivo nel senso che essi devono costituire un fatto, un accadimento storico o descrittivo sotto il profilo quantitativo e/o qualitativo (si pensi, ad esempio alla richiesta della percentuale di ricarico applicata nella vendita di un determinato bene). In questo senso si è espressa anche l'Amministrazione che, in una (datata per la verità) risoluzione ha avuto modo di affermare che la specificità delle richieste costituisce un vero e proprio limite posto dalla legge alla quantità e alla tipologia degli elementi richiesti²⁴¹.

Appare utile sottolineare, sul punto, come le notizie e i dati richiesti debbano avere una natura meramente conoscitiva e informativa. Le risposte, invece, non devono in alcun modo avere carattere soggettivo/valutativo o addirittura "difensivo". Il contribuente, infatti, non è assolutamente tenuto ad anticipare le argomentazioni a sostegno del comportamento da esso tenuto che eventualmente potrà spendere nelle successive fasi del procedimento (né ciò potrebbe ritenersi un comportamento "strategicamente" opportuno).

Alla luce di tali considerazioni, quindi, deve ritenersi che le richieste che non indichino in modo chiaro e, soprattutto, preciso e circostanziato le notizie di cui l'ufficio ha bisogno di ottenere al fine della verifica, possono essere considerate illegittime con la conseguenza che la mancata o non completa risposta del contribuente non potrebbe essere sanzionata né "direttamente" attraverso una sanzione pecuniaria né, tanto meno, in via "indiretta", con la conseguenza che i dati, documenti e informazioni non fornite ben potrebbero essere utilizzati dal contribuente tanto nelle successive fasi del procedimento amministrativo quanto nell'eventuale procedimento contenzioso.

²⁴¹ Circolare n.29/410811/78.

1.1 Accessi, ispezioni, verifiche

La seconda categoria di poteri istruttori è costituita da quei poteri che contemplanò l'accesso diretto dei funzionari presso il domicilio del contribuente. Essi si sostanziano negli accessi, appunto, nelle ispezioni e nelle verifiche che, in estrema sintesi, consentono ai funzionari di raccogliere e ispezionare tutta la documentazione avente rilevanza fiscale che si trova presso il contribuente.

Riguardo alla specifica disciplina di detti poteri, stante la loro complessità e considerato l'oggetto del presente elaborato, non si ritiene di svolgere ulteriori approfondimenti sul punto. Si rileva soltanto che detta disciplina è sostanzialmente contenuta nell'art.52, DPR n.633/72 posto che in materia di imposte dirette l'art.33, DPR n.600/73 espressamente rinvia al contenuto della disposizione in materia di Iva.

In conclusione si rileva che, stante l'invasività dei poteri istruttori ora in argomento, i richiamati articoli 33 e 52, prevedono delle specifiche guarentigie per il contribuente regolando dettagliatamente i limiti che devono essere rigorosamente rispettati dai funzionari verificatori.

DPR n.600/1973

Art.33

Per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art.52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633.

Gli uffici delle imposte hanno facoltà di disporre l'accesso di propri impiegati muniti di apposita autorizzazione presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n.5) dell'art.32 allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie ivi previste e [...] presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie relative ai conti la cui copia sia stata richiesta a norma del n.7) dello stesso art.32 e non trasmessa entro il termine previsto nell'ultimo comma di tale articolo o allo scopo di rilevare direttamente la completezza o l'esattezza, allorché l'ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio, dei dati e notizie contenuti nella copia dei conti trasmessa, rispetto a tutti i rapporti intrattenuti dal contribuente con l'azienda o istituto di credito o l'Amministrazione postale.

La Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all'art.32 e al precedente comma. Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere

concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale (3) [...], utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti [...], direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, [...].

Ai fini del necessario coordinamento dell'azione della Guardia di finanza con quella degli uffici finanziari saranno presi accordi, periodicamente e nei casi in cui si debba procedere ad indagini sistematiche, tra la direzione generale delle imposte dirette e il comando generale della Guardia di finanza e, nell'ambito delle singole circoscrizioni, fra i capi degli ispettorati e degli uffici e i comandi territoriali.

Gli uffici finanziari e i comandi della Guardia di finanza, per evitare la reiterazione di accessi, si devono dare immediata comunicazione dell'inizio delle ispezioni e verifiche intraprese. L'ufficio o il comando che riceve la comunicazione può richiedere all'organo che sta eseguendo l'ispezione o la verifica l'esecuzione di specifici controlli e l'acquisizione di specifici elementi e deve trasmettere i risultati dei controlli eventualmente già eseguiti o gli elementi eventualmente già acquisiti, utili ai fini dell'accertamento. Al termine delle ispezioni e delle verifiche l'ufficio o il comando che li ha eseguiti deve comunicare gli elementi acquisiti agli organi richiedenti.

Gli accessi presso le aziende ed istituti di credito e l'Amministrazione postale debbono essere eseguiti, previa autorizzazione dell'ispettore compartimentale delle imposte dirette ovvero, per la Guardia di finanza, del comandante di zona, da funzionari dell'Amministrazione finanziaria con qualifica non inferiore a quella di funzionario tributario e da ufficiali della Guardia di finanza di grado non inferiore a capitano; le ispezioni e le rilevazioni debbono essere eseguite alla presenza del responsabile della sede o dell'ufficio presso cui avvengono o di un suo delegato e di esse è data immediata notizia a cura del predetto responsabile al soggetto interessato. Coloro che eseguono le ispezioni e le rilevazioni o vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti.

Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, sono determinate le modalità di esecuzione degli accessi con particolare riferimento al numero massimo dei funzionari e degli ufficiali da impegnare per ogni accesso; al rilascio e alle caratteristiche dei documenti di riconoscimento e di autorizzazione; alle condizioni di tempo, che non devono coincidere con gli orari di sportello aperto al pubblico, in cui gli accessi possono essere espletati e alla redazione dei processi verbali.

DPR n.633/1972**Art.52**

Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia [...] per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale.

L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali.

I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi all'ispezione.

Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia.

I documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se non è possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale. I libri e i registri non possono essere sequestrati; gli organi procedenti possono eseguirne o farne eseguire copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri.

Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi.

In deroga alle disposizioni del settimo comma gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.

Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire un'attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del quinto comma.

Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto hanno facoltà di disporre l'accesso di propri impiegati muniti di apposita autorizzazione presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n.5) dell'art.51 allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie ivi previste e [...] presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie relativi ai conti la cui copia sia stata richiesta a norma del n.7) dello stesso art.51 e non trasmessa entro il termine previsto nell'ultimo comma di tale articolo o allo scopo di rilevare direttamente la completezza o l'esattezza dei dati e notizie, allorché l'ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio, contenuti nella copia dei conti trasmessa, rispetto a tutti i rapporti intrattenuti dal contribuente con le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale. Si applicano le disposizioni dell'ultimo comma dell'art. 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e successive modificazioni.

Infine, deve essere rammentato come il D.L. n.70/11 abbia introdotto alcune significative novità in materia di indagini svolte dall'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 7, co.2, lett.c) del Decreto, infatti, ha modificato l'art.12, co.5, dello Statuto del Contribuente, introducendo un termine specifico per la permanenza dei funzionari verificatori presso i lavoratori autonomi e i soggetti in contabilità semplificata. Nei confronti di questa tipologia di soggetti gli accessi ora non potranno durare più di quindici giorni, prorogabili di ulteriori quindici in caso di particolare complessità dell'indagine. Per gli altri soggetti, invece, rimane immutato il termine di trenta giorni, prorogabile per ulteriori trenta giorni.

La novità di maggior rilievo approntata dal Decreto, tuttavia, appare quella che consente di eliminare i dubbi che erano emersi nell'ambito della precedente assetto normativo, in merito alle modalità di computo dei suddetti termini di durata della verifica. Più in dettaglio, ci si chiedeva se a tal fine dovessero essere considerati i giorni di effettiva presenza dei verificatori presso il contribuente, oppure se dovesse considerarsi l'intero periodo incluso tra le date di apertura e di chiusura della verifica.

Ebbene, il co.5 dell'art. 7 ora prevede espressamente che il periodo di massima permanenza deve essere computato facendo riferimento ai soli giorni di effettiva presenza presso la sede del contribuente.

**NOTA BENE:**

Il Decreto dispone anche che la violazione da parte dei funzionari dei termini stabiliti per concludere la verifica costituisce un semplice illecito disciplinare. Ne consegue che, per effetto di tale disposizione normativa, il mancato rispetto dei termini di legge non comporterà mai la nullità dell'eventuale conseguente avviso di accertamento.

Merita di essere evidenziata anche un'ulteriore modifica introdotta dallo stesso Decreto in merito alla tutela assicurata al contribuente che si trovi soggetto a verifica. In particolare, l'art.7, co.1, lett.f) dispone che *“i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre amministrazioni”*.

Appare necessario ricordare come tale disposizione si affianchi a quella, di tenore assolutamente simile, recata nell'art.6, co.4 dello Statuto del Contribuente secondo cui è vietato agli uffici di richiedere al contribuente documenti già in loro possesso ovvero di quelli che risultino in possesso di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente.

Per effetto della precisazione in merito al divieto di fornire documenti già disponibili operata dal Decreto, dunque, ora il contribuente che non esibisce documenti che siano già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, seppure formalmente richiesti dagli Uffici verificatori non solo non sarà passibile di alcuna sanzione amministrativa, ma non si renderà applicabile nei suoi confronti la preclusione probatoria di cui all'art.32 del DPR n.600/1973²⁴².

Infine, appare utile dare conto di una significativa innovazione in tema di accertamento delle imposte dirette e dell'Iva introdotta dalla Legge di Stabilità per il 2011 (L. n.220/10).

Il comma 17 dell'unico articolo, infatti, a decorrere dal 1° gennaio 2011 ha sostanzialmente ampliato i presupposti necessari all'Amministrazione per ricorrere all'istituto dell'accertamento parziale indicati dall'art.41-*bis*, DPR n.600/73 in relazione alle imposte dirette e dall'art.54 del DPR n.633/72 per l'Iva, integrando il testo di detti articoli. La peculiarità di siffatta tipologia di accertamento, come noto, è quella di essere anticipato rispetto all'accertamento relativo a tutte le attività e operazioni poste in essere dal contribuente in un determinato periodo di imposta; accertamento che rimane comunque esperibile a prescindere dall'emersione di "elementi nuovi". L'accertamento parziale, pertanto, assicura una maggiore speditezza dell'azione accertatrice del Fisco nell'ipotesi di acquisizione di elementi probatori di un'evasione che riguarda solo una specifica operazione ovvero solo una determinata attività concretizzatasi nel corso di un anno. Con la modifica in parola, invece, viene espressamente previsto che l'accertamento parziale potrà essere basato non solo su segnalazioni, accessi, ispezioni e verifiche, ma anche sulle risultanze di tutte le attività ispettive dall'art.32, co.1, numeri da 1 a 4 del DPR n.600/73 e 51, secondo comma, numeri da 1) a 4) del DPR n.633/72. La finalità, come evidenziato, è quella di dotare l'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria di una maggiore rapidità ed efficienza, visto che all'emergere di elementi probatori seppure parziali potranno essere emessi specifici accertamenti che in ogni caso non pregiudicano l'ulteriore attività ispettiva e di accertamento da parte degli uffici.

2. I termini di decadenza per l'accertamento

L'esercizio dei poteri impositivi da parte dell'Amministrazione finanziaria è, come noto, soggetto a ben predeterminati limiti temporali. Ciò, segnatamente, non solo allo specifico fine di assicurare certezza e stabilità nei rapporti tra "fisco" e contribuente, ma anche per non

²⁴² Cfr. pag. 8.

pregiudicare il diritto alla difesa di quest'ultimo, posto che tale diritto non potrebbe essere effettivamente efficace laddove la contestazione di un determinato comportamento avvenisse troppi anni dopo la sua effettuazione.

In relazione alle imposte sul reddito e all'Iva l'art.43, DPR. n.600/73 e l'art.57 DPR n.633/72 prevedono una disciplina sostanzialmente analoga nella determinazione dei termini di decadenza. Più in particolare, per l'accertamento di violazioni in entrambi gli ambiti richiamati, l'Amministrazione finanziaria deve notificare, a pena di decadenza, l'avviso di accertamento ovvero l'avviso di rettifica entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento o di rettifica può essere notificato dal competente ufficio entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

NOTA BENE:

L'art.57, DPR n.633/1972 prevede al comma 2 che *“nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna”*.

Raddoppio dei termini

Tale essendo la disciplina ordinaria, deve essere anche rilevato che i commi da 24 a 26 dell'art.37, D.L. n.223/06 hanno modificato, sia ai fini delle imposte sul reddito che dell'Iva, la disciplina dei termini entro i quali l'Amministrazione finanziaria può legittimamente esercitare il proprio potere di accertamento, prevedendo, nella sostanza, un raddoppio della durata dell'ordinario termine decadenziale.

Più in dettaglio, è stato inserito in entrambi richiamati artt.43 e 57 un nuovo co.3, a mente del quale *“in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art.331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione”*.

Pertanto, in caso di applicabilità della norma il termine per procedere all'accertamento sarà quello del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero quello del 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, nel caso di dichiarazione omessa o nulla. Il comma 26 del richiamato art.37 ha anche previsto che la disposizione in argomento ha forza a *“decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini”* per l'accertamento.

Anno imposta	Anno di presentazione della dichiarazione	Termine ordinario	Termine in caso di omessa dichiarazione	Termine raddoppiato	Termine raddoppiato in caso di omessa dichiarazione
2002	2003	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2012	31.12.2013
2003	2004	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2013	31.12.2014
2004	2005	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2014	31.12.2015

Una delle questioni maggiormente controverse in dottrina sin dall'entrata in vigore delle modifiche citate è se il raddoppio dei termini può verificarsi anche qualora la scoperta del reato intervenga dopo il decorso del termine ordinario. Sebbene in proposito non esista una presa di posizione ufficiale degli organi apicali dell'Amministrazione finanziaria, nella pratica si assiste sempre più spesso alla prassi degli uffici deputati all'accertamento di impiegare la disposizione normativa quale vero e proprio “grimaldello” che consente di “riaprire” e quindi di sottoporre ad accertamento esercizi o anni di imposta ormai “chiusi” per essere esauriti i sopra richiamati termini di decadenza.

La dottrina, tuttavia, così come molte associazioni di categoria, si è espressa in senso assolutamente contrario ad una siffatta interpretazione della norma²⁴³. Essa, infatti, costituirebbe una chiara violazione del diritto di difesa del contribuente in ragione del fatto che quest'ultimo, da un lato, non potrebbe contare su termini di decadenza effettivamente certi, dall'altro, perché al momento della verifica o dell'accertamento potrebbe non essere più in possesso della

²⁴³ Si vedano le Osservazioni del tavolo interassociativo ABI - ANIA - Assonime - Confindustria n.8/2010, pag.11. Si veda anche E. De Mita, *Se la denuncia è solo un alibi per gli uffici*, in Il Sole 24Ore del 14 novembre 2010.

documentazione contabile di riferimento, per effetto del disposto dell'art.22, DPR n.600/73 che impone espressamente la loro conservazione solo fino a quando non è spirato il termine per l'accertamento.

È opportuno sottolineare come anche la giurisprudenza di merito abbia sollevato dubbi sulla possibilità di interpretare estensivamente la disposizione in argomento. La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli con, l'ordinanza n.266/10, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale di tale disciplina in quanto ritenuta in violazione degli artt.3, 24, 25 e 97 Costituzione.

La Corte Costituzionale con la sentenza n.247/11, ha rigettato tutte le eccezioni proposte dichiarandole inammissibili. In particolare, la Corte ha anzitutto affermato che la disciplina *de qua* non determinerebbe una riapertura o proroga dei termini scaduti, né una reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti. La norma invece fisserebbe dei termini *ad hoc* che, dunque, operano automaticamente in presenza della speciale condizione obiettiva individuata nell'obbligo di denuncia penale per reati tributari. Per tale motivo, secondo la Corte, non ha alcun rilievo il fatto che la denuncia penale dell'ufficio venga effettuata in un momento in cui gli ordinari termini di decadenza sono spirati: si è in presenza di un nuovo termine di decadenza appositamente previsto dalla legge. Secondo la Corte, dunque, la fattispecie nasce di per sé con termini di decadenza diversi da quelli ordinari.

Tuttavia, la semplice enunciazione nell'avviso di accertamento (o nel p.v.c.) dell'inoltro della notizia di reato alla Procura della Repubblica, senza ulteriori elementi, non legittima l'Ufficio a beneficiare del raddoppio dei termini, tenuto conto che l'Ufficio che si avvale del doppio termine per l'accertamento ha anche il preciso obbligo di allegare alle eventuali controdeduzioni che andrà a depositare in Commissione tributaria copia della denuncia penale presentata alla competente Procura della Repubblica.

La Consulta, inoltre, ha espressamente stabilito che, in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l'onere della prova riguardo la sussistenza dei presupposti di legge è a carico dell'Amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole dalla legge.

“Il raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento previsto dal D.L. n. 223/2006 è cagionato da un fattore obiettivo, rinvenibile nell’obbligo di presentazione della denuncia penale, per cui il legislatore ha introdotto non un raddoppio di termini già esistenti ma un nuovo termine di decadenza, applicabile solo in presenza della circostanza citata. Per questo motivo, non ha rilievo il fatto che la denuncia penale sia stata posta in essere in un momento in cui gli ordinari termini di decadenza erano oramai spirati. L’obbligo di denuncia, da un lato, sussiste solo ove vi siano seri indizi di reato, il che è un dato obiettivo non lasciato alla discrezionalità del funzionario dell’Ufficio tributario, dall’altro, è presente anche se vi fosse una causa di estinzione del reato come la prescrizione. Su specifica domanda di parte, la Commissione tributaria deve vagliare se sussiste l’obbligo di presentare la denuncia (serio indizio di reato fiscale), senza estendere l’esame all’accertamento del reato. Il raddoppio dei termini derivanti dai reati tributari non può, infine, cumularsi con altre forme di allungamento dei termini di decadenza, prima fra tutte la proroga biennale derivante dalla mancata adesione ai condoni di cui alla legge n. 289/2002”.

Altra questione assai dibattuta riguarda la corretta identificazione del presupposto per l’operatività del raddoppio dei termini. La norma, come visto, stabilisce che il raddoppio scatti ogni qualvolta esista una violazione che comporta l’obbligo di denuncia ai sensi dell’art.331 c.p.p.. Secondo la Guardia di Finanza la proroga è connesso alla mera sussistenza dell’obbligo di procedere con la denuncia, e ciò a prescindere dalla circostanza che la denuncia venga poi effettivamente avanzata. La dottrina, al contrario, si è più ragionevolmente espressa in modo opposto, nel senso cioè di considerare sempre indispensabile proposizione effettiva della denuncia penale²⁴⁴.

Un terzo aspetto problematico dell’interpretazione della norma in commento riguarda le connessioni dell’estensione dei termini di accertamento con il procedimento penale eventualmente attivato a seguito della presentazione della denuncia. L’Amministrazione sul punto è dell’opinione che l’ampliamento dei termini operi indipendentemente dalle conseguenze del procedimento penale²⁴⁵. L’obbligo di denuncia, e quindi il presupposto per far scattare il raddoppio, non deve ritenersi escluso dalla presenza di eventuali cause

²⁴⁴ P. Corso, Rapporti tra dimensione penale dell’illecito tributario e termini per l’accertamento, *Corriere Tributario*, 2010, pag.343, Osservazioni del tavolo interassociativo ABI – ANIA - Assonime – Confindustria n.8/2010 pag.14.

²⁴⁵ Circolare n.54/E/09. Concordano con questa impostazione anche ABI – ANIA - Assonime – Confindustria, che tuttavia precisano che l’esito favorevole del processo penale prima dell’emanazione dell’atto di accertamento impedisce la proroga, Osservazioni *cit.*, pag.21,

di estinzione del reato o di non punibilità che devono, invece, essere accertate compiutamente solo dal giudice penale. Ciò determina che il raddoppio operi anche quando, ad esempio, sia stato archiviato il procedimento perché il reato è stato dichiarato estinto per intervenuta prescrizione²⁴⁶.

In senso contrario a tale impostazione, tuttavia, si è espressa una recente sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Torino, la n.4 del 15 febbraio 2010, che ha affermato la non operatività del raddoppio nell'ipotesi di archiviazione da parte del Gip, nell'assunto che il relativo decreto dimostrerebbe l'insussistenza di alcuna violazione penale. La decisione n.170 del 4 ottobre 2010 della Commissione Tributaria di Reggio Emilia, invece, nella constatazione che tra processo penale e processo tributario esiste una assoluta indipendenza, ha ritenuto sufficiente la mera denuncia del reato effettuata sulla base della valutazione dei funzionari dell'amministrazione accertatrice, con la conseguenza che l'eventuale assoluzione o archiviazione del relativo procedimento penale non può determinare alcuna preclusione all'operatività del raddoppio dei termini.

3. Le sanzioni amministrative

Il sistema sanzionatorio delle violazioni in materia imposte dirette e di Iva è regolato in via generale dai D.Lgs. n.471/97 e n.472/97. In considerazione dell'oggetto del presente elaborato, in questa sezione si passeranno in rassegna esclusivamente quelle previsioni che possono avere una rilevanza effettiva in relazione ai redditi immobiliari.

In termini del tutto generali, la dichiarazione dei redditi che rappresenti un reddito imponibile inferiore a quello successivamente accertato dall'ufficio e che quindi abbia determinato una minore imposta (o un maggior credito) è considerata, ai sensi dell'art.1, co.2, D.Lgs. n.471/97, una "dichiarazione infedele". La sanzione applicabile a tale tipo di violazione è punita dalla stessa disposizione normativa con una sanzione amministrativa che va dal cento al duecento per cento della maggiore imposta accertata (ovvero della differenza con il minor credito accertato)²⁴⁷.

Il successivo art.3, rubricato "*Omessa denuncia delle variazioni dei redditi fondiari*" prevede espressamente che, laddove si ometta di denunciare, nel termine previsto dalla legge, le situazioni che danno luogo a variazioni in aumento del reddito dominicale e del reddito

²⁴⁶ V. Mercurio, *Primi orientamenti giurisprudenziali sul raddoppio dei termini di cui all'art.37 del D.L. n.223/2006 in caso di archiviazione del reato tributario denunciato*, in Riv. Dir. Trib. 9/2010, pag. 504.

²⁴⁷ Vale la pena evidenziare che ai sensi del successivo co.3 del medesimo art.1, D.Lgs. n.471/97, se la violazione riguarda redditi prodotti all'estero, la sanzione è aumentata di un terzo con riferimento alle maggiori imposte relativi a tali imposte.

agrario dei terreni, si applica la sanzione amministrativa che va da €516,00 a €2.065,00.

In merito alla dichiarazione Iva l'art.5 del D.Lgs. n.471/97 sanziona l'omessa presentazione della dichiarazione annuale con la pena pecuniaria dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione. La norma stessa precisa che per determinare l'imposta dovuta, devono essere computati in detrazione i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite.

Se, invece, la dichiarazione viene presentata ma dalla stessa risulta un'imposta inferiore a quella dovuta oppure un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, la sanzione amministrativa applicabile è quella che va dal cento al duecento per cento della differenza. Se la violazione riguarda la dichiarazione periodica si applica la sanzione irrogabile va da €516,00 a €2.065,00 (art.5, co.4).

Chi, invece, chiede un rimborso non dovuto oppure richiede un rimborso in misura eccedente quello effettivamente spettante, è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della somma non spettante.

L'ultimo comma dell'art.5, infine, stabilisce che chiunque, essendovi obbligato, non presenta una delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, ovvero la presenta con indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività o in cui sono conservati libri, registri, scritture e documenti è punito con sanzione da €516,00 a €2.065,00²⁴⁸. Ai fini della presente trattazione, appare utile anche analizzare sinteticamente le sanzioni previste in materia di violazioni degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni soggette a Iva contenute nel successivo art.6.

La violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il cento e il duecento per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato. Alla stessa sanzione, questa volta commisurata all'imposta, è soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, un'imposta inferiore a quella dovuta.

Se la violazione riguarda operazioni non imponibili o esenti la sanzione è quella compresa tra il cinque ed il dieci per cento dei corrispettivi non

²⁴⁸ La norma prevede la riduzione ad un quinto del minimo nel caso in cui l'obbligato provvede alla regolarizzazione della dichiarazione presentata nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio.

documentati o non registrati. Tuttavia, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione amministrativa €516,00 a €2.065,00²⁴⁹.

Ai sensi del successivo co.6, poi, chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa uguale all'ammontare della detrazione compiuta.

Ai sensi del co.7, invece, laddove, in caso di acquisto effettuato nell'esercizio di imprese, arti o professioni, il cessionario abbia acquistato il bene senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge ovvero sia stata emessa fattura irregolare da parte del cedente, fatta salva la responsabilità del cedente o del commissionario, il cessionario stesso è punito con la sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

- se il cessionario non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, attraverso la presentazione all'ufficio, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'art.21 del DPR n.633/72;
- se, invece, ha ricevuto una fattura irregolare, mediante la presentazione all'ufficio competente, entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Con particolare riferimento al trasferimento di beni immobili assoggettati all'imposta sul valore aggiunto occorre tenere ben presente la specifica sanzione prevista dal co.9-*bis*²⁵⁰ dello stesso art.6 per il mancato assolvimento della relativa imposta mediante il meccanismo del cosiddetto *reverse charge*.

Come noto la Legge Finanziaria per il 2008 (L. n.244/07), mediante il co.156, lettera a) dell'unico articolo, ha esteso, a far data dal 1° gennaio 2008, il sistema di inversione contabile anche alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui alle lettere b) e d) del numero 8-*ter*) dell'art.10, DPR n.633/72.

In estrema sintesi, il sistema del *reverse charge* consiste nel trasferimento di una serie di obblighi concernenti le modalità con cui

²⁴⁹ Il comma 5 dell'art.6 dispone che, nel caso di violazione di più obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di una medesima operazione, la sanzione è applicata una sola volta.

²⁵⁰ Inserito dall'art.1, co.159, lettera a), n.1), L. n.244/07.

deve essere assolta l'Iva dovuta dal cedente al cessionario del bene. Lo scopo della sua operatività è evidentemente quella di evitare fenomeni fraudolenti connessi al non versamento dell'imposta dovuta, attraverso il trasferimento del relativo obbligo ad un soggetto che non è nelle condizioni di porre in essere tali comportamenti fraudolenti. Il meccanismo, infatti, prevede che il cessionario soggetto passivo di imposta sia tenuto ad integrare la fattura emessa dal cedente senza applicazione dell'imposta con l'indicazione dell'aliquota applicabile e della relativa Iva, nonché a registrare detta fattura tanto nel registro delle vendite tanto nel registro degli acquisti, cosicché per effetto di tale inversione il cessionario si troverà Iva a credito e Iva a debito di un importo esattamente identico per un saldo pari a zero.

Ebbene, a fronte di tale nuovo obbligo è stata introdotta anche una nuova fattispecie sanzionatoria recata dal richiamato co.9-*bis* dell'art.6. Detta disposizione prevede, in particolare, che il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100 e il 200 per cento dell'imposta, con un minimo di €258. La stessa sanzione si rende applicabile al cedente o prestatore che abbia irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento. Qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione la sanzione amministrativa risulta pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di €258. È utile ricordare che, ai sensi della medesima disposizione, sono tenuti al pagamento delle sanzioni e dell'imposta, entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile solidalmente. Viene, infine, punito con la sanzione di cui al co.2 dello stesso art.6, e quindi con una sanzione pecuniaria compresa tra il cinque ed il dieci per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati il cedente che non emette fattura, fermo restando l'obbligo per il cessionario di regolarizzare l'omissione, applicando, comunque, il meccanismo dell'inversione contabile.

Appare utile in questa sede dare brevemente conto anche delle sanzioni che concernono la riscossione delle imposte dovute, recate dall'art.13, D.Lgs. n.471/97.

In particolare, la mancata esecuzione, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in

acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato.

È opportuno ricordare che tale gravosa sanzione si rende applicabile anche quando, a seguito di correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. In altri termini, la sanzione è comunque applicabile quando, a seguito dei controlli formali svolti automaticamente ai sensi degli artt.36-*bis* e 36-*ter*, DPR n.600/73 o 54-*bis* DPR n.633/72, vengono rilevati errori nella compilazione della dichiarazione annuale che hanno inciso sull'ammontare dell'imposta, nonostante i versamenti (errati) siano stati effettuati alle scadenze di legge²⁵¹.

Il secondo comma dello stesso art.13 prevede poi che fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione del 30% si rende applicabile anche in qualunque ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

Infine, stante l'esplicita lettera dell'ultimo comma, il pagamento tempestivo del tributo fatto ad un ufficio incompetente esclude in ogni caso l'applicabilità della sanzione in parola.

3.1 Personalità della sanzione e colpevolezza

Il principio generale che soppintende il nostro sistema sanzionatorio amministrativo è, notoriamente, quello della “personalità della sanzione” che individua, quale centro di imputazione di conseguenze giuridiche, la persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo rispetto all'obbligo tributario. L'articolo 2, co.2, del D.Lgs. n.472/97, infatti, prevede che *“la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione”*. L'ulteriore principio che, ai fini che ora ci occupano, riveste fondamentale importanza è quello di “colpevolezza” enucleato del successivo art.5, primo comma a mente del quale per potersi avere una responsabilità è necessario che la violazione (tanto di natura commissiva quanto di natura omissiva) sia stata compiuta quanto meno con colpa. L'art.5, infatti, così dispone *“nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa”*.

²⁵¹ L'ultima parte del primo comma dispone che *“Per i versamenti riguardanti crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria, effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e ai sensi dell'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633”*.

Al fine di individuare correttamente il concetto di colpa, non essendo esso espressamente definito, dovrà riferirsi alla previsione dell'art.43 del c.p. secondo cui si configura tale elemento soggettivo quando l'evento, pur non essendo voluto dall'agente, si verifica a causa della sua negligenza, imprudenza o imperizia, ovvero per la mancata osservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline²⁵².

Il terzo e il quarto comma dello stesso art.5 definiscono, infine, analiticamente, l'uno, il concetto di condotta dolosa, tale essendo quella attuata con "l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento", l'altro, la nozione di colpa grave che, invece, si configura "quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari".

Riguardo, infine, all'individuazione dei soggetti responsabili delle sanzioni in caso di violazioni attribuibili a società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica, l'art.11, primo comma del D.Lgs. n.472/97, prevede che il dipendente, il rappresentante o l'amministratore, anche di fatto, che, nell'esercizio delle sue funzioni od incombenze, ha materialmente commesso la violazione²⁵³ è obbligato in solido con l'ente stesso al pagamento della sanzione irrogata, fatto salvo il diritto di regresso.

Tuttavia, al fine di mitigare le possibili gravose conseguenze per la persona fisica ritenuta responsabile che discenderebbero dall'applicazione di tale previsione, il secondo comma del precedente art.5 dispone espressamente che la sanzione non può essere eseguita nei confronti dell'autore laddove egli non abbia agito con dolo o colpa grave ovvero che non abbia tratto diretto vantaggio in una somma superiore a €51.645,69.

²⁵² La Circolare n.180/E/1998, al paragrafo 6 chiarisce che siffatta nozione adattata alla materia delle sanzioni amministrative tributarie, implica che debba ritenersi sussistente la colpa "ogni qualvolta le violazioni siano conseguenza di insufficiente attenzione o di inadeguata organizzazione rispetto ai doveri imposti dalla legge fiscale (negligenza), ovvero di atteggiamenti o decisioni avventate, assunte cioè senza le cautele consigliate dalle circostanze, nei comportamenti intesi ad adempiere gli obblighi tributari (imprudenza), ovvero in una insufficienza degli obblighi medesimi che si possa però far risalire ad un difetto di diligenza in relazione alla preparazione media riferibile ad un soggetto i cui comportamenti rilevano ai fini fiscali (imperizia)".

²⁵³ Ai sensi del comma 2 del citato art.11, si presume autore della violazione, fino a prova contraria, chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.

3.2 Il ravvedimento operoso

Tanto considerato si rileva che l'ordinamento tributario riconosce, comunque, al contribuente che ha commesso una violazione sanzionabile in via amministrativa la facoltà di ravvedersi riducendo considerevolmente la sanzione pecuniaria irrogabile. Ai sensi dell'art.13, D.Lgs. n.472/97, infatti, qualora la violazione non sia stata già constatata e non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento formalmente portate a conoscenza dell'autore della violazione la sanzione può essere ridotta:

- ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
- ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- a un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni;
- a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Lo stesso art.13 dispone, inoltre, che il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno. Quando, tuttavia la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione del relativo avviso di liquidazione.

D.Lgs. n.472/1997

Art.13

1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

*a) **ad un decimo** del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla*

data della sua commissione;

*b) **ad un ottavo** del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;*

*c) **ad un decimo** del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un dodicesimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.*

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

[4. ...]

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

3.3 Il procedimento di irrogazione e riscossione della sanzione

Riguardo al procedimento che deve essere seguito per l'irrogazione delle sanzioni, l'art.16 dello stesso D.Lgs. n.472/97 prevede, innanzitutto, che la competenza sia attribuita all'ufficio che è già competente per l'accertamento del tributo cui la violazione si riferisce.

L'ufficio *in primis* deve notificare al contribuente apposito atto di contestazione che deve contenere, a pena della sua nullità, l'indicazione:

- dei fatti attribuiti al trasgressore;
- degli elementi probatori;
- delle norme applicate;
- dei criteri che l'ufficio ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità;
- dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni.

Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. È opportuno sottolineare che, ai sensi del successivo art.17,

l'ufficio, in luogo della notifica di apposito e distinto atto è legittimato ad irrogare la sanzione amministrativa con atto contestuale all'avviso di accertamento, o di rettifica che, anche in tale ipotesi, deve essere motivato a pena di nullità.

Ai sensi del co.6 dell'art.16, l'atto di contestazione deve *“contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata”*.

In entrambi i casi sopra descritti, ossia notifica di apposito atto di contestazione ovvero irrogazione contestuale all'accertamento, è ammessa la definizione delle sanzioni mediante il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo entro il termine per proporre il ricorso contro l'atto notificato (art.16, co.3 e art.17 co.2). La definizione agevolata impedisce, inoltre, l'irrogazione delle sanzioni accessorie. Si ricorda che la definizione delle sole sanzioni incluse in un atto che contesta anche l'imposta, non impedisce di presentare ricorso per contestare l'imposta stessa.

In caso di notificazione di un atto di contestazione delle sole sanzioni, il co.4 dell'art.16 prevede che, se non interviene la definizione agevolata, il trasgressore e soggetti obbligati in solido possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione ritualmente impugnabile avanti la Giustizia Tributaria. L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.

In caso di proposizione delle deduzioni difensive, l'ufficio è tenuto, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, a irrogare, se del caso, le sanzioni con atto che deve essere motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni presentate.

È opportuno ricordare che le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi anche se rilevate mediante controllo automatico ai sensi degli artt.36-bis, DPR n.600/73 e 54-bis, DPR n.633/72 possono essere irrogate mediante la sola iscrizione a ruolo e senza la preventiva contestazione. Per dette sanzioni, oltretutto, l'ultimo comma dell'art.17 dispone espressamente che, in nessun caso si rende applicabile la definizione agevolata.

Avverso l'atto che irroga la sanzione amministrativa è, come visto, ammesso ricorso alle commissioni tributarie. Qualora la sanzione si riferisca a tributi per i quali

Per ciò che concerne la riscossione delle sanzioni irrogate, l'art.19 prevede che si rendano applicabili le regole dettate dall'art.68, co.1 e 2, D.Lgs. n.546/92 che come noto forniscono le regole per la riscossione frazionata delle imposte in caso di impugnazione del relativo atto impositivo²⁵⁴.

Il successivo co.2, estende anche al giudizio di appello la facoltà, normalmente prevista solo nel procedimento di primo grado, di richiedere e ottenere dalla Commissione Tributaria Regionale la sospensione dell'esecutorietà dell'atto che irroga le sanzioni ai sensi dell'art.47, D.Lgs. n.546/92. La sospensione può essere concessa solo se viene prestata idonea garanzia anche mediante fideiussione bancaria o assicurativa.

Riguardo ai termini di decadenza entro i quali l'Amministrazione può procedere legittimamente alla contestazione e all'irrogazione delle sanzioni amministrative, l'art.20 dispone espressamente che il relativo atto deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione ovvero nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'art.17, co.3.

Il successivo co.2 prevede che laddove la notificazione sia stata eseguita nei termini previsti dal co.1 ad almeno uno degli autori dell'infrazione o dei soggetti obbligati in solido, il termine viene di diritto prorogato di un anno. Infine, il comma 3 dello stesso art.20 stabilisce che il diritto dell'Amministrazione a riscuotere la sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni. Tuttavia, detto termine viene interrotto dall'impugnazione del provvedimento di irrogazione da parte del contribuente e ricomincia a decorrere solo al termine del procedimento contenzioso.

D.Lgs. n.472/1997

Art.16

1. La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.

2. L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi

²⁵⁴ Per le modalità di riscossione delle sanzioni per le quali non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie si vedano i commi da 4 a 7 del citato art.19.

edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

3. Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

4. Se non addiventano a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18 [...].

5. L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.

6. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata.

7. Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22.

Art.17

1. In deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.

2. È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad **un terzo** della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

3. Possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi,

ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli articoli 54-bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Per le sanzioni indicate nel periodo precedente, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 e nell'articolo 16, comma 3.

4. Le sanzioni penali

È indispensabile trattare, seppure in modo sintetico, i possibili risvolti penali che comportamenti idonei a generare evasioni di imposta possono produrre.

A tal fine, nel prosieguo verranno brevemente passate in rassegna le principali fattispecie criminose disciplinate dal D.Lgs. n.74/00.

L'articolo 2 del D.Lgs. n.74/00 prevede la sanzione della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al preciso scopo di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o altri documenti precostituiti *ad hoc* in relazione ad operazioni che in realtà sono inesistenti. Nel caso in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi risulti essere inferiore a €154.937,10, tuttavia, la sanzione della reclusione è da sei mesi a due anni ai sensi del successivo terzo comma.

Se, invece, mediante la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie oppure mediante altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, viene indicata in una delle dichiarazioni annuali tanto ai fini delle imposte dirette quanto ai fini dell'Iva elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivamente realizzati ovvero elementi passivi inesistenti, il successivo art.3 stabilisce la sanzione della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni. Tuttavia, perché il reato possa essere configurato è necessario che, oltre al dolo specifico di evasione, siano presenti congiuntamente le seguenti due circostanze:

- l'imposta effettivamente evasa è di ammontare superiore, per ciascuna imposta, a €25.822,84;
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, risulta essere superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, in ogni caso, è superiore a €1.549.371,00.

Quanto, invece, all'ipotesi di "dichiarazione infedele", ossia al caso in cui l'evasione non si realizza per mezzo dell'utilizzo di strumenti fraudolenti, l'art.4 del D.Lgs. in commento, prevede che il soggetto agente venga

punito con la reclusione da uno a tre anni. La sanzione può essere irrogata quando sussistano congiuntamente le seguenti due circostanze:

- l'imposta evasa è superiore all'importo di €103.291,38;
- l'ammontare complessivo sottratto all'imposizione è superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a €2.065.827,60.

Quanto, infine, all'omessa dichiarazione l'art.5 prevede la sanzione della reclusione da uno a tre anni per chi non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte dirette o all'Iva, nel caso in cui l'ammontare di ciascuna imposta evasa è superiore a €77.468,53. La dichiarazione, tuttavia, non si considera omessa nel caso in cui questa venga presentata entro 90 giorni dal termine di legge oppure venga redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Vale la pena rimarcare che tutte le fattispecie criminose appena descritte integrano una condotta di tipo commissivo che richiedono quale elemento costitutivo il *dolo specifico di evasione*.

In altri termini, le attività poste in essere dal soggetto agente devono necessariamente essere realizzate allo specifico fine di evadere le imposte dirette o l'Iva. In assenza di siffatto elemento soggettivo il reato non può configurarsi, con la conseguenza che comportamenti solamente colposi non assumono rilevanza nella determinazione del reati in argomento.

Appare utile, infine, segnalare che ai sensi dell'art.12, tutte le pene previste per i delitti disciplinati dal D.Lgs. n.74/00 sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle procedure conciliative o di adesione regolate dalle norme tributarie. La disposizione precisa anche che al fine della rilevanza per la riduzione alla metà il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative irrogate.

5. L'accertamento esecutivo

Il D.L. n.78/10 (convertito con modificazioni dalla L. n.122/10) ha modificato il sistema della riscossione coattiva al fine specifico di una sua radicale semplificazione rendendolo assai più spedito. La norma ha sostanzialmente abbandonato il previgente sistema di riscossione basato sul ruolo e sulla cartella di pagamento, incentrandolo e concentrandolo interamente nello stesso avviso di accertamento che a decorrere dal 1°

ottobre 2011²⁵⁵ non deve essere più seguito dalla notificazione della cartella di pagamento per attivare la riscossione coattiva in mancanza del pagamento spontaneo da parte del contribuente.

L'avviso di accertamento, infatti, a seguito della modifica accanto alla tradizionale funzione di atto impositivo svolge anche quella di titolo esecutivo e di precetto che in precedenza erano demandate, la prima, al ruolo e, la seconda, alla cartella esattoriale.

L'articolo 29 del citato decreto ha previsto che l'avviso di accertamento (ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni) emesso ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap, e dell'Iva, a partire dal 1° ottobre 2011, e con riferimento ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007, deve contenere anche l'intimazione ad adempiere entro il termine di presentazione del ricorso, con l'avvertimento che, in mancanza e decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento si procederà ad esecuzione forzata per il tramite del competente Agente della Riscossione.



NOTA BENE:

Non rientrano nella disciplina in commento le liquidazioni ed i controlli formali di cui agli artt.36-*bis* e 36-*ter* del DPR n.600/73, nonché all'art.54-*bis* del DPR n.633/72.

Pertanto, l'atto impositivo diverrà esecutivo decorsi sessanta giorni dalla sua notificazione in mancanza della proposizione da parte del destinatario di rituale impugnazione avanti la competente Commissione Tributaria, con la conseguenza che la pretesa avanzata nell'atto potrà essere per intero riscossa coattivamente al decorso di ulteriori trenta giorni.

In caso di impugnazione dell'atto, invece, l'intimazione ad adempiere si dovrà considerare riferita al solo 50% delle maggiori imposte oltre ai relativi interessi. La norma, inoltre, prevede espressamente che gli interessi di mora siano dovuti a partire dal primo giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso, e calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica dell'atto.

Si rammenta che, per effetto del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 marzo 2013, a decorrere dal 1° maggio 2013 gli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo sono determinati nella misura del 5,2233% in ragione d'anno.

²⁵⁵ Deve essere evidenziato come la data del 1° ottobre è stata introdotta dal D.L. n.98/2011 (art.93, co.30) che ha modificato la precedente versione dell'art.29, co.1, primo periodo che prevedeva la data del 1° luglio.

Ai sensi della lettera c) dell'art.29, in presenza di un fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, l'intera somma indicata nell'avviso di accertamento comprensiva di interessi e sanzioni può essere affidata in carico all'Agente della Riscossione anche prima del decorso dei suddetti trenta giorni successivi al termine per proporre ricorso. La presenza del *periculum*, evidentemente, dovrà essere adeguatamente motivato nell'avviso di accertamento.

In caso di impugnazione dell'atto impositivo notificato, la riscossione coattiva potrà essere comunque inibita da una specifica ordinanza di sospensione emessa ai sensi e per gli effetti dell'art.47 del D.Lgs. n.546/92 dalla Commissione Tributaria Provinciale adita.

Al fine di attenuare le conseguenze pregiudizievoli per il contribuente che un sistema siffatto può evidentemente produrre, l'art.29, co.1, lett.b), così come modificato dall'art.7 co.2 punto 3) lett.n), del D.L. n.70/11, convertito, con modificazione, dalla L. n.106/11, ha previsto che gli atti espropriativi relativi ad un accertamento esecutivo siano sospesi per 180 giorni dalla data in cui il relativo incarico è stato affidato all'Agente. Pertanto, non è più necessaria la presentazione di istanza di sospensione ai sensi dell'art.47 del D.Lgs. n.546/92, come previsto ai sensi del richiamato art.29, co.1, lettera b-*bis*) precedentemente all'emanazione della legge di conversione del D.L. n.70/11.

Si rammenta che la sospensione, in ogni caso, non si rende applicabile alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione a tutela del credito. Inoltre, si evidenzia come sia sempre ammessa la sospensione amministrativa di cui all'art.39 primo comma del DPR n.602/73 secondo cui l'Ufficio ha facoltà di disporre la sospensione in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale e revocarla ove sopravvenga fondato motivo di pericolo.

Decorso un anno dalla notifica dell'accertamento, l'espropriazione forzata è preceduta dalla notifica dell'avviso di cui all'art.50 DPR n.602/73, contenente l'intimazione ad adempiere nel termine di cinque giorni. In ogni caso, a pena di decadenza, l'agente dovrà procedere all'esecuzione forzata entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di notifica dell'accertamento (art.1 co.1 lett.e D.L. n.78/10).

Da ultimo, occorre analizzare la nuova disciplina relativa all'aggio. La lettera f) del primo comma del più volte menzionato art.29, pone a carico del contribuente l'aggio per intero.

Per effetto di tale disposizione dunque, dal 1° ottobre 2011 l'aggio da corrispondere ad Equitalia sarà per intero (vale a dire nella misura del 9%) a carico del contribuente e a prescindere dall'effettiva attivazione di una formale attività esecutiva da parte della stessa Equitalia.

L'incerta formulazione della norma non chiarisce il momento a partire dal quale l'aggio risulti dovuto. In merito, si ricorda come prima della riforma, l'aggio era totalmente a carico del contribuente solo successivamente al decorso dei sessanta giorni dalla notifica della cartella, mentre, tale compenso era posto in parte a carico del debitore e in parte a carico dell'ente creditore se il pagamento avveniva entro tale termine. A parere di chi scrive, tale remunerazione, benché legittima se correlata al "costo del servizio", non dovrebbe essere dovuta, in quanto il concessionario non compie alcuna attività correlata al recupero del credito²⁵⁶. Alla luce di quanto esposto, sembrerebbe corretto ritenere che l'aggio possa essere posto a carico del contribuente solo decorso il termine ultimo di trenta giorni per il pagamento, dunque entro l'affidamento del credito all'Agente della Riscossione e non dal giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso.

In questo contesto, è opportuno riflettere sulle motivazioni che hanno indotto il Legislatore a tale cambiamento. La richiamata riforma riconduce il titolo esecutivo all'interno dello stesso atto d'imposizione, in un'ottica di sistematicità e funzionalità. Ciò posto, appare lecito interrogarsi sugli effetti pratici di tale cambiamento.

Attualmente, il ruolo è lo strumento di riscossione coattiva delle entrate dello Stato e si compone di due momenti fondamentali:

- momento costitutivo: compilazione e sottoscrizione ad opera dell'ente creditore, per cui il ruolo diviene esecutivo quando viene sottoscritto dal titolare dell'ufficio competente;
- momento integrativo dell'efficacia: consegna del ruolo all'Agente della Riscossione e notifica delle singole iscrizioni da parte di quest'ultimo mediante la cartella di pagamento, la cui funzione è quella di portare a conoscenza del debitore l'avvenuta iscrizione a ruolo e dei motivi della stessa.

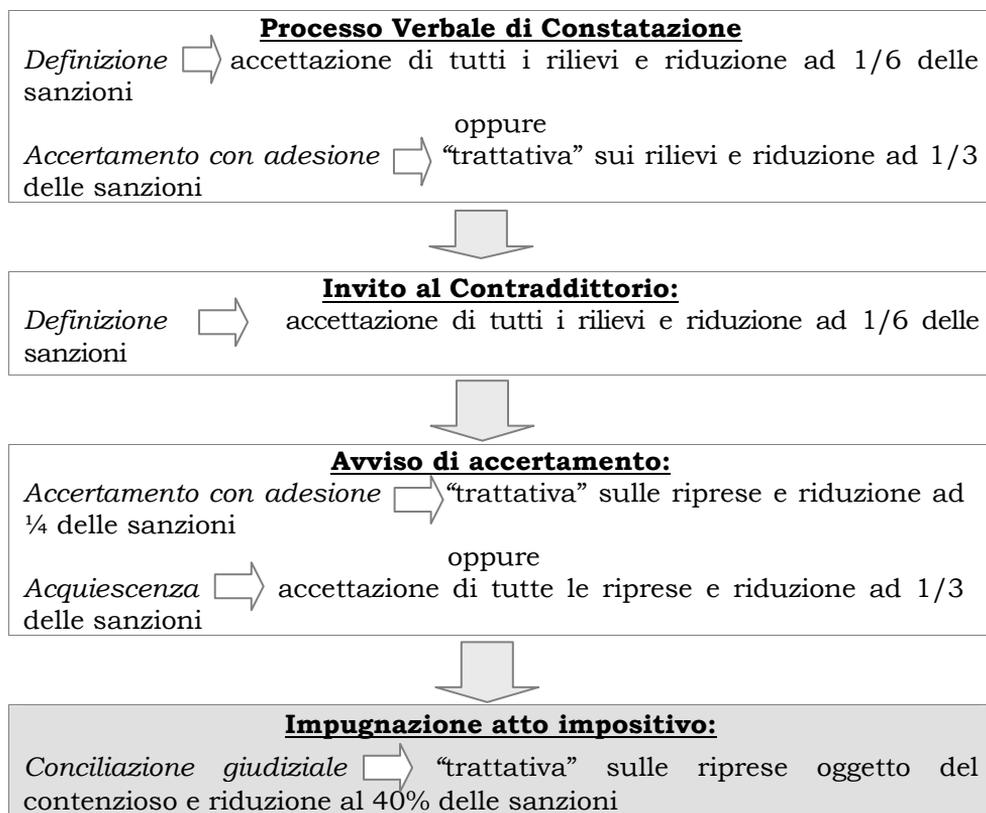
Tale procedimento sarà notevolmente velocizzato dall'accertamento esecutivo, in quanto l'avviso di accertamento non sarà seguito da altri atti. Pertanto, se da un lato, l'Agenzia delle entrate ridurrà i tempi eccessivamente lunghi per la formazione del titolo esecutivo, dall'altro, il

²⁵⁶ La Corte Costituzionale con sent. n.480 del 30 dicembre 1993 ha precisato che "il compenso per il concessionario del servizio di riscossione dei tributi è (senza contestazioni sul piano della legittimità) posto a carico del contribuente, che a quel servizio ha dato causa con il suo inadempimento". Lo stesso inoltre è volto "a realizzare (con l'utilizzazione di un meccanismo necessariamente articolato in termini medi e forfettari) un opportuno ed effettivo ancoraggio della remunerazione al costo del servizio".

contribuente avrà l'onere di un solo ricorso, nel quale condensare le sue ragioni di difesa sia per il merito, sia per le misure cautelari.

Se tale prospettiva ha il pregio di ridurre i tempi della riscossione e migliorare le procedure, occorrerà attendere per verificare se saranno compromesse le garanzie e le tutele attualmente concesse al contribuente, disegnate su un modello di riscossione del prelievo dal 1° ottobre superato. Se è senza dubbio da accogliere positivamente la sospensione automatica a fronte della presentazione dell'istanza (in quei pochi casi in cui la stessa non avrà come unico effetto quello di procrastinare il prelievo), occorre rilevare che l'accelerazione impressa alla tempistica della riscossione potrebbe danneggiare sia contribuenti colpiti da atti di accertamento "temerari" a discapito della qualità dell'azione di accertamento, sia le Commissioni Tributarie che dovranno concentrarsi su migliaia di richieste di sospensione degli avvisi di accertamento.

6. Gli istituti deflattivi del contenzioso



6.1 L'accertamento con adesione

La disciplina dell'accertamento con adesione è contenuta nel D.Lgs. n.218/97. In termini assolutamente generali, detto istituto costituisce uno strumento giuridico che il legislatore tributario ha inteso mettere a disposizione tanto dell'Amministrazione finanziaria quanto del contribuente allo scopo di consentire, in una fase necessariamente preventiva all'instaurazione di un giudizio avanti la Giustizia Tributaria, di definire in contraddittorio la pretesa erariale già formalmente avanzata attraverso la notificazione di uno specifico atto impositivo, ovvero non ancora compiutamente determinata e valutata, nel caso in cui siano stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche.

In sostanza, "Fisco" e contribuente hanno, con detto strumento, la concreta possibilità di raggiungere un accordo in merito all'effettiva entità della pretesa erariale ed, eventualmente, alle conseguenti modalità del suo pagamento. Con l'accordo, conseguentemente, si chiude in via del tutto definitiva la vicenda apertasi con l'inizio di un procedimento accertativo da parte del competente Ufficio finanziario posto che con la definizione l'atto impositivo emanato (ovvero solo emanando in caso di adesione al processo verbale di constatazione) perde *ope legis* di qualunque efficacia giuridica.

L'ambito di applicazione dell'istituto è espressamente individuato e definito dall'art.1 del D.Lgs. n.219/97: esso può accedere alle imposte dirette e all'Iva; esso può riguardare anche l'imposta di registro, le imposte ipotecaria e catastale e l'imposta di successione e donazione con la specificazione che in tali ipotesi l'adesione può essere conclusa anche da uno solo degli obbligati.

Ai sensi dell'art.2, primo comma, del D.Lgs. n.218/97, la definizione delle sole imposte sui redditi produce effetto dirette anche per l'Iva, relativamente alle fattispecie che siano per detta imposta rilevanti. In tal caso, precisa la disposizione in commento, l'Iva deve essere liquidata applicando sui maggiori importi rilevanti ai fini della stessa imposta *"l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili e di quella considerata detraibile forfettariamente in relazione ai singoli regimi speciali adottati, e il volume d'affari incrementato delle operazioni non soggette ad imposta e di quelle per le quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione."*

Infine anche gli accertamenti sintetici possono essere oggetto di definizione stante il disposto del co.3 dello stesso art.2.

L'accertamento una volta definito con il procedimento di adesione non può essere più soggetto ad impugnazione, così come esso non può essere integrato o modificato da parte dell'Agenzia delle entrate. L'atto di

adesione, poi, non rileva a fini extratributari, fatta la sola eccezione “*per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi*” (art.2 co.3).

La definizione una folta formalizzata, tuttavia, non preclude l’esercizio dell’azione accertatrice ulteriore del competente ufficio entro gli ordinari termini di legge laddove sussistano le seguenti circostanze:

- sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore almeno al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a €77.468,53;
- la definizione riguarda accertamenti parziali;
- la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell’articolo 5 del Tuir, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- l’azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell’azienda coniugale di cui al precedente punto, alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

Il vantaggio per il contribuente ad addivenire ad una definizione dell’accertamento è principalmente quella di veder ridotte *ex lege* ad un terzo del minimo le sanzioni amministrative relative alle violazioni concernenti i tributi oggetto dell’adesione commesse nel periodo d’imposta definito, nonché le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo di imposta stante il disposto del co.5 dell’art.2.

È bene precisare, tuttavia, lo stesso co.5 esclude espressamente che la riduzione possa riguardare le sanzioni irrogate in sede di liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell’art.36-*bis*, DPR n.600/73 e art.60, sesto comma, DPR n.633/72.

Imposte definibili

- imposte sui redditi
- Iva
- Irap
- Imposta di Registro
- Imposte Ipotecaria e Catastale
- Tributi locali.

Il procedimento di adesione può prendere avvio, alternativamente, su impulso dell’Amministrazione ovvero del contribuente.

Nel primo caso, l’ufficio competente per l’accertamento (vale a dire quello nella cui circoscrizione il contribuente ha il proprio domicilio

fiscale) ai sensi dell'art.5, primo comma, del richiamato D.Lgs. n.218/97, deve inviare al contribuente uno specifico "invito a comparire" nel quale devono essere espressamente indicati:

- i periodi di imposta suscettibili di accertamento,
- il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;
- le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti;
- i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi.

Nel secondo caso, invece, è onere del contribuente di attivare il procedimento nelle due specifiche ipotesi individuate dai primi due commi dell'art.6, D.Lgs. n.218/97:

- a) quando nei suoi confronti siano stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche (primo comma);
- b) quando gli sia stato notificato un avviso di accertamento (o di rettifica) non preceduto dall'"invito a comparire" previsto dall'art.5 del medesimo D.Lgs. (secondo comma).

Pertanto il contribuente potrà richiedere l'attivazione della procedura di adesione, non solo quando è stato notificato uno specifico avviso di accertamento ma anche nella fase precedente all'emissione dell'atto concretizzante la pretesa erariale, ossia al momento della consegna del processo verbale di constatazione che certifica la conclusione nonché gli esiti dell'attività di verifica svolta, a seconda dei casi, dalla Guardia di Finanza o dalla stessa Agenzia delle entrate.

In entrambi i casi, tuttavia, l'istanza deve essere redatta in carta libera e deve essere presentata (anche tramite posta) all'ufficio competente per l'accertamento (e non a quello che ha redatto il PVC) nel primo caso e all'ufficio che ha emesso l'atto di accertamento (o di rettifica) nel secondo. In tale ultima ipotesi, è bene sottolineare, l'istanza deve essere presentata prima della presentazione dell'eventuale ricorso avanti la Commissione Tributaria Provinciale competente avverso l'atto medesimo. A tal proposito e al fine di stabilire un periodo di tempo sufficiente a contribuente e ufficio a concludere la procedura di adesione, il terzo comma dell'art.6 prevede che, in caso di presentazione dell'istanza, il termine per proporre ricorso è automaticamente sospeso per un periodo di 90 dalla data di presentazione dell'istanza medesima, mentre la proposizione del ricorso prima del decorso di detto termine, è considerata una rinuncia tacita all'istanza. Allo stesso modo, l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio di cui all'art.15 del DPR n.602/73 può essere operata dall'ufficio solo dopo il decorso del descritto termine di sospensione.

Proprio in riferimento alla sospensione di 90 giorni del termine per la proposizione dell'impugnazione, ci si consenta una breve digressione su un tema che nella pratica spesso si può presentare e che può portare a problematiche di non semplice soluzione.

Una recente pronuncia di merito²⁵⁷ ha riproposto il problema, che si riteneva ormai risolto anche in virtù di diverse prese di posizione ufficiali dell'Amministrazione finanziaria, relativo alla possibilità di cumulare con la sospensione feriale il periodo di sospensione per la proposizione del ricorso conseguente alla presentazione dell'istanza ai sensi del terzo comma dell'art.6, D.Lgs. n.218/97.

Come noto, detta disposizione stabilisce la sospensione di 90 giorni del termine per l'impugnazione dell'atto impositivo dal momento in cui il contribuente ha formalmente instaurato il procedimento amministrativo di adesione. Ebbene, la decisione richiamata, constatando che il termine *de quo* ha una connotazione prettamente amministrativa, ha affermato la non cumulabilità con la sospensione feriale ritenendo di conseguenza tardivo, e quindi inammissibile, il ricorso presentato dal contribuente oltre i termini così computati.

Tuttavia, come anticipato, siffatta impostazione risulta essere apertamente contraria all'ormai consolidato orientamento della stessa Amministrazione finanziaria che, invece, ha avuto modo di affermare esplicitamente che i due termini devono essere sommati tra loro al fine di individuare il termine di scadenza per la proposizione del ricorso. Ciò, segnatamente, sulla constatazione che i due periodi di sospensione hanno diverse finalità *“collegata al periodo in cui ricadono i termini processuali, quella feriale; connessa ad un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di adesione, quella dei 90 giorni”*²⁵⁸. Conseguentemente, secondo l'Amministrazione, il termine per proporre impugnazione di un atto impositivo notificato a ridosso del periodo feriale è di 196 giorni complessivi (60+90+46) decorrenti ovviamente dalla sua notificazione. Così, seguendo l'esempio riportato nella Risoluzione n.159/E/99, un atto notificato il 27 aprile, e per il quale sia stata presentata istanza di adesione il 18 giugno, potrebbe essere impugnato entro il 9 novembre. La stessa R.M. appena richiamata ha anche chiarito che nell'ipotesi di notificazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione durante il periodo di sospensione feriale, il termine di 90 giorni inizia a decorrere il 16 settembre.

Questione diversa, invece, è se il periodo di sospensione a seguito di istanza di accertamento con adesione continui a decorrere anche dopo il mancato perfezionamento dell'adesione. Anche in questo caso una

²⁵⁷ Commissione Tributaria Provinciale di Pescara sent. n.190/2009.

²⁵⁸ Risoluzione n.159/E/99.

giurisprudenza di merito aveva affermato una interpretazione assai restrittiva della norma, sostenendo che il termine di impugnazione dovesse ricominciare a decorrere dal giorno successivo a quello della redazione del verbale che certifica il mancato accordo tra Ente impositore e contribuente²⁵⁹. Pertanto, nell'esempio precedente se all'istanza di adesione presentata il 18 giugno seguisse il successivo 18 luglio il verbale certificante il mancato accordo tra le parti, secondo questa impostazione il termine per proporre ricorso cadrebbe il 30 di luglio. La Corte di Cassazione, tuttavia, con due pronunce del 2006, ha stabilito che la chiusura anticipata rispetto al decorso dei 90 giorni del procedimento di adesione non determina anche l'immediato decorso dei termini ordinari di impugnazione, ciò in quanto detto termine opera in via del tutto automatica e quindi a prescindere dagli esiti effettivi del procedimento amministrativo²⁶⁰.

Sul punto, infine, si è pronunciata di recente la Corte Costituzionale con l'ordinanza n.140/11 con la quale ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla CTP di Milano in merito all'art.6 del D.Lgs. n.218/97 nella parte in cui prevede che la presentazione della domanda di adesione ad opera del contribuente comporta la sospensione del termine per il ricorso per un periodo di novanta giorni, a prescindere dalla mancata formalizzazione dell'accordo.

Corte Costituzionale Ord. n.140/2011

Massima - È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art.6 del D.Lgs. n.218/1997 nella parte in cui prevede che la presentazione della domanda di adesione ad opera del contribuente comporta la sospensione del termine per il ricorso per un periodo di novanta giorni, a prescindere dalla mancata formalizzazione dell'accordo. Infatti, ciò non può ritenersi irragionevole, siccome trova la sua ratio nel fatto di prevenire il contenzioso.

Ulteriore questione riguarda i casi in cui, una volta raggiunto l'accordo tra le parti con la firma dell'atto, l'accordo stesso non si perfeziona per il mancato pagamento da parte del contribuente della prima (o unica rata) entro il termine perentorio dei successivi 20 giorni (art. 9, D.Lgs.

²⁵⁹ CTP di Treviso sent. n.308/99.

²⁶⁰ Cass. sentenze n.15170/06 e n.15171/06. In questo senso anche Circolare n.65/E/01 che opportunamente cita un significativo passo della relazione governativa al D.Lgs. n.218/97: "penalizzare il contribuente che abbia potuto presentare istanza di adesione solo successivamente alla notifica di un provvedimento esecutivo. In tal modo, il contribuente che intenda anteporre alla via giurisdizionale un tentativo di composizione in via amministrativa, non avendone avuta la possibilità nella fase istruttoria, può perseguire questa strada senza l'incombente timore di incorrere nella decadenza dell'impugnativa al decorso dei sessanta giorni". In questo senso si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria con la C.M. n.65/E/2001. In dottrina favorevoli alla cumulabilità dei due termini si veda da ultimo Fransoni in *Dialoghi Tributari* n.6/2009 e Fanelli in *Corriere Tributario* n.6/2010, contrario alla cumulabilità è invece Palumbo in *Dialoghi Tributari* n.6/2009.

n.218/97). Sul punto si è espressa l’Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2013, affermando espressamente che tale circostanza “*non incide sul decorso del termine di sospensione, in quanto, non essendo previste cause di decadenza non è correlato all’esito negativo*”²⁶¹, pertanto, secondo l’Agenzia, il termine per proporre ricorso rimane comunque di 150 giorni dalla notifica dell’avviso di accertamento.

Nel caso in cui, infine, il contribuente manifesti esplicitamente l’intenzione di non procedere ad alcuna adesione, il termine dovrebbe ricominciare a decorrere dal momento in cui detta manifestazione si è avuta, stante quanto affermato dalla Corte di Cassazione nella ordinanza n.17439/12. Tornando alla descrizione della procedura che deve essere seguita al fine di giungere ad una definizione in adesione, l’ultimo comma dell’art.6, D.Lgs. n.218/97 prevede, che, entro quindici giorni dalla ricezione dell’istanza proposta da contribuente, sia essa in relazione ad un avviso di accertamento o ad un PVC, l’Ufficio deve formulare uno specifico a comparire al fine di poter raggiungere il possibile accordo che, se perfezionato, deve essere redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell’ufficio o da un suo delegato (art.7). L’atto di adesione deve necessariamente contenere i seguenti elementi:

- l’indicazione separata in relazione a ciascun tributo degli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda;
- la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute.

Ai sensi del successivo art.8, le somme che risultano dovute devono essere versate dal contribuente in unica soluzione entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell’accordo ovvero in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali di pari importo se le somme dovute superano i €51.645,69 (oltre gli interessi legali). Inoltre, se le rate successive alla prima sono di importo superiore a €50.000,00, il contribuente è tenuto anche a prestare idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi) iscritti nell’albo previsto dall’articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, per il periodo di rateazione del detto importo, aumentato di un anno.

²⁶¹ In questo senso si veda anche la Circolare n.65/E/01 (§ 4.2).

Proprio con riferimento alla prestazione della garanzia il recente D.L. n.78/10 (art.52-*bis*) ha previsto che solo per il periodo 31 luglio 2010 - 31 dicembre 2011 la garanzia *de qua* può essere prestata anche mediante ipoteca volontaria di primo grado per un valore, accettato dall'amministrazione finanziaria, pari al doppio del debito erariale ovvero della somma oggetto di rateizzazione.

Il successivo co.3-*bis* prevede che, in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio provvede ad iscrivere a ruolo le predette somme a carico tanto del contribuente quanto del garante.

È bene ricordare che, ai sensi del successivo art.9, la definizione si perfeziona solamente con il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia.

Va, inoltre, evidenziato che, secondo il disposto dell'ultima parte del quarto comma dell'art.6, l'atto impositivo per il quale è stata attivata la procedura di adesione perde giuridica efficacia al momento del perfezionamento della definizione. In tal caso, quindi, l'accordo fisco-contribuente non è in alcun modo impugnabile dal contribuente ovvero integrabile o modificabile dall'Ufficio (il quale tuttavia mantiene il potere di ulteriore accertamento fondato su elementi nuovi). Proprio per tale motivo la Corte di cassazione ha recentemente chiarito che il contribuente che dovesse cambiare opinione sulla meritevolezza di una adesione ormai definita non è legittimato a richiedere il rimborso di quanto versato²⁶².

6.2 L'adesione ai processi verbali di constatazione

L'articolo 83, co.18 del D.L. n.112/08 (convertito con L. n.133/08) ha introdotto un nuovo strumento deflattivo del contenzioso in quanto finalizzato ad incentivare la composizione della (potenziale) lite tra fisco e contribuente in una fase precedente all'emissione di un atto impositivo. È stato inserito nel corpo del D.Lgs. n.218/97, un nuovo articolo 5-bis che prevede che il contribuente possa aderire al contenuto del processo verbale di constatazione redatto nei suoi confronti riducendo ad un sesto del minimo le sanzioni irrogabili²⁶³.

In particolare il contribuente nei cui confronti sia stato redatto un processo verbale di constatazione in materia di imposte sui redditi e di

²⁶² Cass. sentenza n.20732/10.

²⁶³ Chiarimenti all'istituto sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate con la Circolare n.55/E/09.

imposta sul valore aggiunto, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'art.41-*bis* del DPR n.600/73, e dall'articolo 54, quarto comma, DPR n.633/72 ha la facoltà di aderire ai rilievi esposti in detti processi verbali aderendo all'intero verbale di constatazione.

Tale tipologia di definizione, a differenza dell'accertamento con adesione, non consente alcuna rideterminazione o valutazione ulteriore in contraddittorio con l'ufficio dei rilievi esposti nel PVC che, invece, devono essere accettati dal contribuente in tutto e per tutto così come emergenti dallo stesso processo verbale.

Tale facoltà deve essere esplicitata entro i 30 giorni successivi alla data della consegna del verbale medesimo mediante comunicazione all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in ragione delle annualità oggetto di definizione oltre che all'organo che ha redatto il verbale. Entro i 60 giorni successivi alla comunicazione l'ufficio deve notificare al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale recante le indicazioni di cui all'art.7 dello stesso D.Lgs. n.218/97.

Gli ammontari dovuti a seguito della definizione, ivi incluse le sanzioni ridotte ad un sesto, devono essere versate negli stessi termini e con le stesse modalità, prima descritte, previste per gli accertamenti con adesione dall'art.8, con esclusione dell'obbligo della prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale.

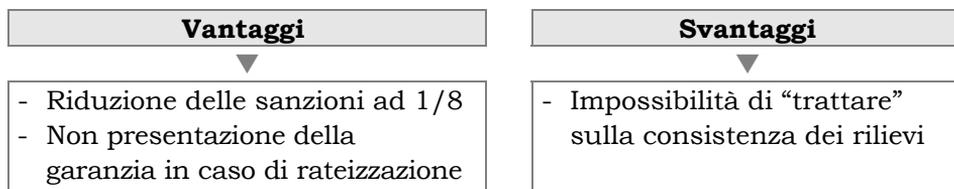
Infine, in caso di mancato pagamento delle somme dovute, ai sensi del co.4, dell'art.5-*bis*, l'ufficio provvede ad iscrivere a ruolo a titolo definitivo dette somme a norma dell'art.14 del DPR n.602/73.

Un elemento critico dell'istituto in commento e non ancora risolto in via definitiva riguarda l'impugnabilità avanti la Giustizia Tributaria, ai sensi dell'art.19, D.Lgs. n.546/92, dell'atto di definizione (così come il diniego espresso dell'ufficio). L'utilità o la necessità di adire il giudice tributario potrebbe, in pratica, emergere laddove l'ufficio liquidi in modo errato le imposte o le sanzioni ovvero l'ufficio stesso proceda ad integrare i rilievi emersi nel PVC.

Una prima pronuncia della giurisprudenza di merito si è avuta nel corso del 2009²⁶⁴ che ha fornito risposta negativa. Tuttavia la dottrina appare (correttamente, a parere di chi scrive) di opinione opposta²⁶⁵.

²⁶⁴ CTP Torino, sent. n.86/2009.

²⁶⁵ Si veda in particolare M.Basilavecchia, La definizione dei processi verbali, in *Corriere Tributario*, 36/2008, pag. 2891.



6.3 L'adesione all'invito al contraddittorio

A distanza di poco tempo dalla introduzione del sopra descritto art.5-*bis*, il legislatore è intervenuto nuovamente sul D.Lgs. n.218/97 attraverso l'art.27, co.1, lett.b) del D.L. n.185/08 (convertito con modificazioni dalla L. n.2/09) che ha inserito i nuovi comma da 1-*bis* a 1-*quinquies* nell'art.5 del suddetto D.Lgs. n.218/97.

Dette nuove disposizioni, in estrema sintesi, prevedono la possibilità per il contribuente di aderire direttamente agli inviti al contraddittorio notificatigli dal ufficio competente a svolgere l'accertamento nei suoi confronti, accettando per intero i rilievi in esso contenuti e beneficiando della riduzione delle sanzioni irrogabili ad un sesto del minimo.

L'invito al contraddittorio, ai sensi del co.1 deve necessariamente contenere le seguenti indicazioni:

- i periodi di imposta suscettibili di accertamento;
- il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;
- le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata;
- i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi.

L'adesione deve essere fatta mediante apposita comunicazione al competente ufficio da parte del contribuente che deve anche procedere al versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. La comunicazione deve indicare l'opzione per il pagamento rateale con il numero di rate prescelto 8 o 12 rate trimestrali e deve essere accompagnata la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata. Come nel procedimento di adesione ai pvc, poi, non è dovuta alcuna garanzia in caso di scelta del sistema di pagamento rateale.

Il mancato pagamento delle somme dovute comporta l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo da parte del competente ufficio al fine della loro riscossione in forma coattiva.

Ai sensi del comma 1-*quinquies*, infine, la consegna di un pvc definibile ex art.5-*bis* preclude la possibilità di avvalersi della procedura di adesione in commento.

Vantaggi

- Riduzione delle sanzioni ad 1/6
- Non presentazione della garanzia in caso di rateizzazione

Svantaggi

- Impossibilità di “trattare” sulla consistenza dei rilievi

6.4 Acquiescenza e conciliazione giudiziale

L'ordinamento garantisce un trattamento premiale anche nel caso in cui il contribuente rinunci ad impugnare l'atto impositivo notificatogli o a presentare istanza di accertamento con adesione pagando, entro il termine per proporre ricorso, le somme richieste. Anche in detta fattispecie le sanzioni irrogate sono ridotte ad un terzo, ai sensi del primo comma dell'art.15, D.Lgs n.218/97. Non sono, dunque, stabilite particolari formalità per accadere a tale istituto che non necessita della presentazione di alcuna specifica istanza. Per il perfezionamento sufficiente che il pagamento delle imposte richieste e delle sanzioni ridotte avvenga prima del decorso del termine per proporre ricorso.

È importante evidenziare che ai sensi del comma 2-*bis* dello stesso art.15, la sanzione è ridotta alla metà (un sesto) laddove l'atto impositivo non sia stato preceduto da alcun atto definibile in precedenza, tali essendo il PVC definibile ai sensi del sopra descritto art.5-*bis* oppure da un invito al contraddittorio definibile ai sensi dell'art.5 o 11.

In virtù dell'espresso rinvio del co.2 alle dell'art.8, commi 2, 3 e 3-*bis*, le somme dovute possono essere versate anche ratealmente, con obbligo di presentare idonea garanzia, laddove l'importo complessivo della prima rata risulti superiore a €50.000,00. L'ordinamento tributario, infine, consente al contribuente di addivenire ad un “accordo” con l'Erario anche successivamente alla instaurazione di un giudizio contenzioso purché la definizione si perfezioni nel corso del procedimento di primo grado e comunque non oltre l'udienza di trattazione.

Ci si riferisce alla conciliazione giudiziale disciplinata dall'art.48 del decreto legislativo disciplinante il contenzioso tributario (D.Lgs. n.546/92).

Il comma 6 di detto articolo prevede che, in caso di raggiungimento dell'accordo conciliativo, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dall'accordo stesso con il limite del 40% dei minimo edittali.

L'importo da versare può essere rateizzato fino a un massimo di 8 o 12 rate trimestrali (se il debito supera l'ammontare di €51.645,69). A seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n.40/10 è indispensabile presentare idonea garanzia in caso di rateizzazione solo laddove la prima rata sia di importo superiore a €50.000,00.

6.5 La determinazione degli interessi

Infine, appare utile dare conto delle modalità da seguire per la quantificazione degli interessi legali dovuti per il ritardato pagamento in ciascuna delle ipotesi sin ora trattate attraverso una sintetica rassegna della normativa applicabile.

D.M. 21 maggio 2009

Articolo 6 - Interessi per ritardato pagamento

In vigore dal 15 giugno 2009

1. *A decorrere dalle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, gli interessi relativi alle somme dovute ai sensi degli articoli 2, comma 2, e 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.462, versate entro i termini ivi previsti, sono dovuti nella misura del 3,5 per cento annuo.*

2. *A decorrere dal 1 gennaio 2010 sono stabiliti al tasso del 3,5 per cento annuo gli interessi relativi alle somme dovute a seguito di:*

a) rinuncia all'impugnazione dell'accertamento, di cui all'art.15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218, versate entro i termini ivi previsti;

b) pagamento dell'imposta di registro, di donazione, ipotecaria e catastale entro i termini previsti dagli articoli 54, comma 5, e 55, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131;

c) pagamento delle tasse sulle concessioni governative, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.641, e delle tasse automobilistiche la cui gestione è di competenza dello Stato, entro i termini previsti dagli avvisi di accertamento;

d) accertamento con adesione di cui all'art.8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218, versate nei termini ivi previsti;

e) conciliazione giudiziale di cui all'art.48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546, versate nei termini ivi previsti.

3. *A decorrere dal 1 gennaio 2010, sono stabiliti nella misura del 2,5 per cento per ogni semestre compiuto gli interessi relativi alle somme dovute per le imposte sulle successioni e per le imposte ipotecarie e catastali, versate entro i termini previsti dall'art.37, comma 1, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n.346.*

CAPITOLO DODICESIMO

ACCERTAMENTO DEI REDDITI DERIVANTI DAI TRASFERIMENTI IMMOBILIARI E DEI REDDITI DI FABBRICATI

1. L'accertamento "prezzo-valore"

L'articolo 35, commi 2 e 3, del D.L. n.223/06 (convertito con L. n.248/06), cosiddetto decreto "Visco-Bersani", nel luglio del 2006, intervenne molto incisivamente nel settore dell'accertamento immobiliare semplificando di molto la vita degli uffici accertatori che vedevano attribuirsi un nuovo strumento per provare l'evasione delle imposte dirette o dell'Iva nei trasferimenti di beni immobili o di diritti immobiliari. Più in particolare, venne introdotta una presunzione legale relativa a favore dell'Amministrazione difficilmente "scardinabile" dal contribuente, mediante l'inserimento di un nuovo periodo tanto nel testo dell'art.39, DPR n.600/73 in materia di rettifica del reddito d'impresa, quanto dell'art.54, DPR n.633/72 in materia di rettifica della dichiarazione Iva.

La nuova lettera d) del primo comma dell'art.39 prevedeva che, in riferimento alle cessioni aventi ad oggetto beni immobili, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova dell'esistenza di attività non dichiarate *"si intende integrata anche se l'infedeltà dei ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi"*.

Ai fini Iva, invece, il co.3 dell'art.54, nel capoverso aggiunto, prevedeva una disposizione sostanzialmente analoga, laddove disponeva che la prova dell'esistenza di operazioni imponibili per un ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, nelle cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, *"s'intende integrata anche se l'esistenza delle operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni di cui al secondo comma sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 14"*.



NOTA BENE:

La presunzione relativa a favore dell'Amministrazione operava esclusivamente in relazione ai trasferimenti immobiliari conclusi nell'ambito dell'attività di impresa.

Lo stesso articolo 35 del decreto Visco-Bersani al successivo co.23-*bis* aveva, inoltre, previsto che:

"Per i trasferimenti immobiliari soggetti ad Iva finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, ai fini delle disposizioni di cui all'articolo

54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, terzo comma, ultimo periodo, il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato”.

Per effetto di tale disposizione gli uffici erano legittimati a basare il proprio accertamento sulla base della mera constatazione di una differenza tra il prezzo pattuito in atto e quanto ottenuto a titolo di finanziamento. Differenza che, tuttavia, ben poteva essere dovuta a esigenze dell'acquirente del tutto diverse dal mero pagamento “in nero” di parte del corrispettivo: il pagamento delle competenze dell'agente immobiliare eventualmente intervenuto nella compravendita, le spese per la ristrutturazione dell'immobile ecc.

La Legge finanziaria dell'anno successivo (2007), al fine specifico di fornire criteri utili per determinare in modo omogeneo il valore normale dei beni immobili in relazione a tutte le imposte interessate dal loro trasferimento, aveva demandato ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate il compito di individuare periodicamente detti criteri.

Il comma 307, L. n.296/06, infatti, prevede quanto segue:

Per la uniforme e corretta applicazione delle norme di cui all'articolo 54, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, all'articolo 39, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e all'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuati periodicamente i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati ai sensi dell'articolo 14 del citato decreto n.633 del 1972, dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, e dell'articolo 51, comma 3, del citato decreto n.131 del 1986.

Tale previsione è stata successivamente implementata mediante il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007 (cosiddetto provvedimento O.M.I.) che ha individuato in dettaglio i criteri di calcolo necessari a determinare il valore di mercato di ciascuna delle diverse tipologie di immobili²⁶⁶.

Tale essendo la prima parte della cronistoria della “vicenda normativa” del cosiddetto accertamento prezzo-valore, vediamo ora

²⁶⁶ Vedi il successivo paragrafo 2.

quale sono state le concrete conseguenze, non soltanto sotto il profilo giuridico, delle richiamate disposizioni.

Il descritto mutamento normativo aveva, come visto, introdotto una vera e propria presunzione legale relativa a favore dell'Amministrazione finanziaria per effetto della quale gli uffici accertatori erano legittimati a rilevare l'esistenza di attività non dichiarate, tanto ai fini Iva quanto ai fini delle imposte dirette, semplicemente attraverso la rilevazione di una differenza in negativo tra l'importo recato nel rogito notarile di trasferimento di un bene immobile e il valore normale del medesimo bene così come determinato dalle quotazioni rilevate dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare (O.M.I.). Ciò, oltretutto, indipendentemente dalla previa ispezione delle contabilità del contribuente da parte dell'ufficio verificatore.

L'onere della prova veniva, dunque, ribaltato sul contribuente che, per poter contestare l'accertamento dell'ufficio, era necessariamente tenuto al difficile compito di dimostrare alternativamente:

- che il valore normale dell'immobile non era quello rilevato dall'Amministrazione, ovvero
- che la divergenza rilevata non era frutto di occultamento del prezzo, ma di specifiche e ben determinate ragioni.

Ad aggravare ulteriormente la posizione del contribuente (come spesso accade in verità) erano intervenute anche delle specifiche pronunce di prassi.

La Circolare n.28/E/06, ad esempio, aveva affermato che gli uffici accertatori avrebbero potuto rettificare direttamente il reddito d'impresa tenendo conto del valore normale dei beni immobili *“senza dover preventivamente dimostrare, ad esempio, l'incompletezza, falsità o inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione ovvero l'irregolare tenuta delle scritture contabili ai sensi del successivo comma 2 del medesimo art.39”*.

Con riferimento, poi, all'ambito di applicazione della normativa, la successiva Circolare n.11/E/07, aveva precisato che la stessa normativa avrebbe dovuto essere applicata retroattivamente in considerazione della sua natura meramente procedimentale.

Per effetto di tale interpretazione, il meccanismo del prezzo-valore poteva essere utilizzato dagli uffici anche per le rettifiche relative ai periodi di imposta ancora accertabili alla data del 4 luglio 2006. C'è da dire, tuttavia che sullo specifico punto a mitigare tale impostazione intervenne direttamente il legislatore, con l'art.1, co.265 della Legge Finanziaria per il 2008 (L. n.244/07), prevedendo espressamente che gli

atti di accertamento formati fino all'entrata in vigore del decreto Visco-Bersani le presunzioni di cui all'art.35 dovevano valere come mere presunzioni semplici.

Ma quali erano gli elementi di prova che il contribuente poteva produrre per dimostrare l'assenza dell'occultamento del corrispettivo?

Una prima indicazione venne fornita con la Risoluzione n.122/E/07 che aveva analizzato un quesito posto da un contribuente che aveva acquistato un immobile mediante un finanziamento bancario di importo superiore al prezzo dichiarato, in quanto la differenza doveva essere utilizzata per i lavori di ristrutturazione.

La R.M. chiariva che effettivamente la circostanza che l'eccedenza del finanziamento fosse utilizzata per il costo dei lavori di ristrutturazione costituiva elemento idoneo a vincere la presunzione relativa. La documentazione sufficiente a tal fine doveva essere costituita, secondo l'Amministrazione, da:

- la specificazione nel contratto di finanziamento che parte della somma mutuata è destinata a coprire i costi dei lavori di ristrutturazione;
- le autorizzazioni ad eseguire i lavori rilasciate dall'ente locale competente;
- gli eventuali preventivi relativi ai lavori da svolgere;
- le fatture di pagamento.

Come prevedibile tale stato di fatto suscitò delle fortissime critiche nonché le proteste, in particolare, dalle imprese operanti nel settore immobiliare, stante l'evidente penalizzazione che la normativa poteva creare ai danni del contribuente. Si sollevò anche la voce critica della dottrina che evidenziava, fra l'altro, il possibile pregiudizio del diritto alla difesa del contribuente che poteva determinarsi a fronte dell'evidente difficoltà di reperire gli elementi di prova necessari a vincere la presunzione relativa imposta *ex lege*²⁶⁷.

²⁶⁷ Si veda in particolare M. Baghin, I Valori dell'OMI al bivio tra presunzioni semplici e legali, Corr. Trib., 30/2008, p. 2447, che ritiene la norma come la dimostrazione di una vera e propria inclinazione del legislatore addirittura all'inciviltà giuridica. Si veda anche Studio del Notariato n.152-2006/T; T. Tassani, *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, Rass. Trib., 2007, 137 ss.; S. Capolupo, *Finanziaria 2008: ancora modifiche*, il fisco, 5/2008, p.759; A. Pischetola, *L'Agenzia delle Entrate detta criteri per la determinazione del valore normale dei fabbricati*, il fisco, 33/2007, pag. 4860.

Intervenire sul punto addirittura la Commissione Europea che avviò una procedura di infrazione nei confronti dell'Italia (la n.2007/4575), nell'assunto che la formulazione del terzo comma dell'art.54, DPR n.633/72 in materia di Iva contrastava apertamente con la regola sancita nell'art.73 della Direttiva 200/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 a mente della quale può essere considerata base imponibile ai fini Iva solamente quella che *“comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni”*.

Proprio in virtù della menzionata procedura di infrazione avviata dalla Commissione Europea, l'art.24, co.4, lett.f) e 5 della Legge Comunitaria 2008 (L. n.88/09) ha eliminato tanto dall'art.39, DPR n.600/73 quanto dall'art.54, DPR n.633/72 le disposizioni introdotte nel luglio 2006. Le due disposizioni sono, pertanto, tornate ad avere la stessa formulazione letterale che avevano prima delle descritte modifiche.

DPR n.600/1973 – art.39 (co.1)

Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:

- a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al comma 1 dell'articolo 3;*
- b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del titolo I, capo VI, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, e successive modificazioni;*
- c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) del primo comma dell'articolo 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del numero 3) dello stesso comma, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli articoli 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;*
- d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.*

DPR n.633/1972 – art.54 (co.3)

L'ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui ai numeri 2), 3) e 4) del secondo comma dell'articolo 51, dagli elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso.

Per effetto di detta modificazione, dunque, lo scostamento del prezzo dal (presunto) valore di mercato del bene è tornato a costituire una mera presunzione semplice che, per essere considerata prova dell'evasione, deve essere accompagnata almeno da altre presunzioni che siano anche gravi, precise e concordanti.

All'indomani dell'entrata in vigore della Legge Comunitaria per il 2009 ci si è immediatamente chiesti se l'abrogazione avesse o meno effetto retroattivo, ossia se gli accertamenti emessi nelle more delle disposizioni introdotte del 2006 e unicamente fondati sulla constatazione della differenza del prezzo pattuito con il valore normale del bene potevano continuare a considerarsi legittimi.

Sul punto, molto opportunamente, è intervenuta la Circolare n.18/E/10 che, in coerenza con quanto già affermato dalla citata Circolare n.11/E/07, ha precisato che, essendo quelle abrogate norme meramente procedurali, l'effetto della loro eliminazione deve ritenersi che si produca anche nei confronti degli accertamenti già emessi.

In conseguenza di ciò, la Circolare ha espressamente invitato gli uffici a coltivare il contenzioso eventualmente ancora pendente solo esclusivamente laddove l'infedeltà del corrispettivo dichiarato sia sostenuta, oltre che dal mero scostamento dello stesso rispetto al valore di mercato anche da ulteriori elementi presuntivi quali ad esempio il valore del mutuo qualora esso sia di importo superiore a quello della compravendita, le risultanze delle indagini finanziarie, il prezzo attribuito allo stesso immobile in precedenti atti di trasferimento.

In questo senso, si è recentemente espressa la Commissione Tributaria Friuli Venezia Giulia con la sentenza n.46/07/11. In particolare, nel caso in esame, un'impresa di costruzione aveva effettuato alcune vendite di immobili per gli anni 2004 e 2005. L'Ufficio, sulla base della documentazione acquisita, aveva accertato maggiori ricavi per l'anno d'imposta 2004. La società aveva contestato l'illegittimità dell'operato

dell'Amministrazione, la quale avrebbe basato l'accertamento su presunzioni semplici fornite dal valore normale, anziché sulle presunzioni gravi, precise e concordanti di cui all'art.39 DPR n.600/73.

I giudici d'appello hanno premesso che *“per l'efficacia probatoria della presunzione non si richiede che i fatti su cui essa si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignorato come l'unica conseguenza possibile secondo un legame di necessarietà assoluta ed esclusiva, essendo sufficiente (...) che il fatto ignoto sia desumibile alla stregua di un canone di probabilità con riferimento ad una connessione di accadimenti ragionevolmente verosimile, in base ad un criterio di normalità”*. Alla luce di ciò, la Commissione Tributaria Regionale, considerando i valori O.M.I. come *“un dato astratto di riferimento, non di per sé rilevante in assenza di altri concorrenti elementi presuntivi”*, ha ritenuto la presenza di presunzioni gravi, precise e concordanti solo per alcune vendite accertate, rivendicando quindi, il potere di valutare liberamente le presunzioni senza assegnare alle stesse un effetto automatico e vincolante.

Circolare n.18/E del 14 aprile 2010

3.2. Effetti

Con l'abrogazione delle disposizioni introdotte agli articoli 54, terzo comma, del DPR n.633 del 1972 e 39, comma 1, lettera d) del DPR n.600 del 1973 dal decreto-legge n.223 del 2006, la Legge Comunitaria 2008 ha fatto venire meno le presunzioni legali previste dal medesimo decreto-legge, ripristinando, in sostanza, il quadro normativo esistente prima della sua entrata in vigore, ossia prima del 4 luglio 2006.

Pertanto, a seguito dell'entrata in vigore della predetta legge, per gli accertamenti relativi alle cessioni di beni immobili trovano applicazione le disposizioni di carattere “generale” di cui all'articolo 39, comma 1, lettera d), del DPR n.600, il quale dispone che “L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”, nonché dell'articolo 54, secondo comma, del DPR n.633, il quale statuisce che “Le omissioni e le false o inesatte indicazioni possono essere indirettamente desunte ... anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”.

Con le norme abrogate dalla Legge Comunitaria 2008, il legislatore fiscale aveva introdotto una presunzione legale relativa, c.d. juris tantum, di corrispondenza del corrispettivo negoziale al valore normale del bene.

Ciò premesso, occorre valutare se le modifiche introdotte agli articoli 54, terzo comma, del DPR n.633 del 1972 e 39, comma 1, lettera d) del DPR n.600 del 1973 dalla Legge Comunitaria 2008 producano effetti con riferimento al

periodo compreso tra la data di entrata in vigore del decreto “Visco-Bersani” (4 luglio 2006) e quella di decorrenza delle predette modifiche (15 luglio 2009 per l’Iva e 29 luglio 2009 per le imposte sui redditi), con riguardo alle situazioni non ancora definite.

Al riguardo, si ritiene che l’abrogazione della presunzione legale relativa a suo tempo introdotta dal decreto-legge n.223 del 2006, produca effetti anche con riferimento al periodo pregresso. Tanto si desume dalla circolare n.11 del 16 febbraio 2007, paragrafo 12.4, con la quale è stato affermato che la norma introdotta dal decreto-legge n.223 del 2006 (e – a maggior ragione – la successiva norma abrogativa) ha “natura procedimentale” e che, pertanto, “ha efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d’imposta ancora accertabili”.

Venuta meno la presunzione legale relativa a favore dell’ufficio, lo scostamento dei corrispettivi dichiarati per le cessioni di beni immobili rispetto al valore normale torna a costituire elemento presuntivo semplice, con la conseguenza che trovano applicazione le citate disposizioni di carattere generale di cui all’articolo 39, comma 1, lettera d), del DPR n.600 e all’articolo 54, secondo comma, del DPR n.633.

Gli uffici dovranno, pertanto, valutare, con riferimento alle controversie pendenti, se le motivazioni degli accertamenti impugnati si dimostrino comunque adeguate o se, invece, alla luce dell’intervenuta modifica normativa, si rivelino insufficienti così da richiedere l’abbandono del contenzioso in corso, tenuto conto dello stato e grado del giudizio.

In altri termini, gli uffici coltiveranno il contenzioso qualora, in sede di controllo, l’infedeltà del corrispettivo dichiarato sia sostenuta, oltre che dal mero riferimento allo scostamento dello stesso rispetto al prezzo mediamente praticato per immobili della stessa specie o similari, anche da ulteriori elementi presuntivi idonei ad integrare la prova della pretesa (quali, a titolo meramente esemplificativo, il valore del mutuo qualora di importo superiore a quello della compravendita, i prezzi che emergono dagli accertamenti effettuati con la ricostruzione dei ricavi sulla base delle risultanze delle indagini finanziarie, i prezzi che emergono da precedenti atti di compravendita del medesimo immobile).

Nel riesaminare le controversie pendenti, quindi, gli uffici dovranno valorizzare la presenza di tali ulteriori elementi presuntivi, i quali, tra loro associati, siano idonei a sostenere la pretesa tributaria in fase contenziosa, tenuto conto, altresì, delle ragioni rappresentate dal contribuente.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici locali.

Infine, con riferimento alla presunzione sopra menzionata introdotta dal co.23-*bis* dell'art.35, D.L. n.223/06 relativa all'ammontare del finanziamento ricevuto dall'acquirente per l'acquisto dell'immobile, seppure non vi sia stata una abrogazione espressa deve ritenersi, così come rilevato dal Consiglio Nazionale del Notariato nello Studio n.117-2009/T (pag. 7), che le disposizioni della Legge Comunitaria per il 2009 abbiano avuto l'effetto anche di determinare l'inoperatività, di fatto, della presunzione relativa che poteva determinare non pochi squilibri in termini di possibilità di difesa del contribuente a favore del "Fisco".



NOTA BENE:

La legge Comunitaria 2008 ha anche ridotto le ipotesi in cui è possibile applicare il valore normale in materia di Iva. Detto criterio, infatti, non può più applicarsi alle cessioni gratuite, alla destinazione di beni a finalità estranee all'impresa ed alle assegnazioni ai soci.

2. Le quotazioni O.M.I.

Come già ricordato, l'art.1 co.307 della L. n.296/07 ha espressamente demandato ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate il compito di individuare i criteri utili per la determinazione del valore normale (o valore venale) dei fabbricati, allo specifico fine di garantire una uniforme e corretta applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 54, co.3, DPR n.633/72, 39, primo comma, DPR n.600/73 e 52, DPR n.131/86. Il provvedimento è stato effettivamente adottato in data 27 luglio 2007. Esso, in sintesi, prevede che detti criteri vengano stabiliti sulla base dei valori che l'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia del Territorio (O.M.I.) rileva periodicamente, così come aggiornati con i coefficienti determinati secondo le specifiche caratteristiche dell'immobile.

Più in dettaglio, il provvedimento prevede che il valore normale dell'immobile venga determinato sulla base del rapporto fra:

- la superficie in metri quadri risultante dal certificato catastale (ovvero, in mancanza, dalla superficie calcolata secondo i criteri di cui al DPR n.138/98) e
- il valore unitario dell'immobile determinato sulla base delle quotazioni O.M.I. aggiornato con i relativi coefficienti.

Il provvedimento precisa che le quotazioni O.M.I. debbano essere riferite;

- alla relativa zona omogenea ovvero, in mancanza, alla zona limitrofa o analoga censita;

- al periodo dell’atto di compravendita o a quello antecedente in cui è stato pattuito il prezzo con atto avente data certa; nonché
- allo stato conservativo dell’immobile definito “normale”.

Le motivazioni del Provvedimento chiariscono che, al fine di rispettare il requisito della uniformità e della chiarezza, al valore fisso sono stati associati altri valori dinamici che consentono, in pratica, di evitare automatismi che non rispecchierebbero la realtà economica così da raggiungere l’obiettivo di una maggiore aderenza alla realtà dei prezzi effettivamente praticati nel mercato immobiliare di riferimento.

Pertanto, i coefficienti di merito relativi alle caratteristiche dell’immobile riguardano in particolare il taglio, il livello del piano e la categoria catastale, secondo le modalità indicate nell’allegato al Provvedimento.

Per gli immobili diversi dalle abitazioni, il valore normale deve essere determinato dalla media fra il valore minimo e massimo espresso dall’O.M.I. riferite al periodo dell’atto di compravendita e allo stato conservativo “normale” per la specifica destinazione d’uso dell’immobile ivi censita.

Il provvedimento individua le seguenti categorie: “negozi”, “magazzini”, “uffici”, “capannoni industriali”, “capannoni tipici”, “laboratori”, “autorimesse”, “posti auto scoperti”, “posti auto coperti”, “box”.

Inoltre, per gli immobili ultimati o ristrutturati da non più di quattro anni, il valore normale deve essere determinato sulla base dello stato conservativo “ottimo” piuttosto che “normale” così come censito dall’O.M.I. ovvero, in mancanza, applicando al valore determinato un moltiplicatore pari a 1,3.

Al fine, poi, di integrare il valore normale dell’immobile il Provvedimento individua degli ulteriori criteri che devono necessariamente essere presi in considerazione:

- il valore del mutuo, per gli atti soggetti a Iva, nel caso sia di importo superiore a quello della compravendita;
- i prezzi effettivamente praticati che emergono dalle compravendite fra privati per la stessa zona nello stesso periodo temporale;
- i prezzi che emergono dagli accertamenti effettuati con la ricostruzione dei ricavi in base all’osservazione diretta dei costi sostenuti per la costruzione, ad altre prove certe e, in particolare, alle risultanze delle indagini finanziarie;
- i prezzi che emergono da offerte di vendita del soggetto controllato;
- i prezzi che emergono da offerte di vendita al pubblico tramite i mezzi di telecomunicazione;
- i prezzi che emergono da vendite simili eseguite dal soggetto controllato;

- le ristrutturazioni desunte dai dati relativi ai permessi di costruire e alle D.I.A. trasmesse dai comuni e alle detrazioni dichiarate per spese di recupero del patrimonio edilizio.

In conclusione, appare utile ribadire che, in virtù delle descritte modifiche introdotte dalla Legge Comunitaria 2009, le quotazioni O.M.I. non più possono fondare quale presunzione un accertamento di un occultamento di parte del corrispettivo. Esse al massimo costituiscono delle presunzioni semplici che devono accompagnarsi ad elementi ulteriori per fondare una ripresa a tassazione.

3. L'accertamento nei confronti delle persone fisiche

Passando ora a trattare le modalità con cui possono essere accertati i redditi derivanti dai trasferimenti immobiliari delle persone fisiche non agenti nell'esercizio di arti e professioni, occorre dare conto di una questione interpretativa non ancora risolta in via definitiva stante l'ondivago orientamento in particolare della giurisprudenza di legittimità.

Ci si riferisce alla legittimità di quella prassi sempre più frequente dell'Amministrazione finanziaria di svolgere accertamenti induttivi basati unicamente sulle risultanze delle valutazioni di stima effettuate dall'Ufficio Tecnico Erariale in precedenza utilizzate per accertare il valore venale del bene immobile trasferito ai soli fini di determinare la base imponibile della relativa Imposta di Registro ai sensi degli artt.51, co.3 e 51, co.1 del TUR.

In altri termini si assiste spesso alla utilizzazione della stima UTE quale elemento presuntivo che giustifica un accertamento ai sensi dell'art.38, DPR n.600/73 che, come noto, in tema di rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche consente all'ufficio di basare la rettifica medesima su presunzioni gravi, precise e concordanti.

Ebbene, al fine di fornire una risposta adeguata al quesito occorre necessariamente prendere le mosse dalla constatazione dell'esistenza di una sostanziale differenza nel procedimento di determinazione della base imponibile nelle imposte rispetto a quello rilevante nell'Imposta di Registro. Come già evidenziato, infatti, ciò che rileva nell'imposizione indiretta è esclusivamente il valore venale del bene immobile trasferito, mentre il prezzo pattuito dalle parti rileva solo ed esclusivamente nel caso in cui esso sia superiore al valore di mercato.

Nelle imposte dirette, invece, il prezzo di mercato non assume alcuna rilevanza, posto che elemento qualificante nella determinazione dell'imposta è unicamente quanto effettivamente percepito dal venditore del bene. L'accertamento ai fini delle dirette ha, difatti, quale unica

finalità quella di verificare l'esistenza di un pagamento "in nero" del corrispettivo pattuito, ma giammai del valore in comune commercio del bene trasferito.

IL QUESITO

La domanda che ci si deve porre, quindi, non è tanto se l'accertamento basato sulla stima UTE è o meno legittimo ma se l'accertamento del valore venale del bene immobile ai fini dell'imposta di registro attraverso una valutazione dell'UTE può o meno essere considerato come una presunzione qualificata idonea cioè a dimostrare, di per sé sola, l'esistenza di un pagamento "in nero" di parte del corrispettivo tanto ai fini Ires quanto ai fini Irpef, o se piuttosto detto accertamento non rappresenti una mera presunzione semplice che necessita di elementi ulteriori, che siano anche gravi, precisi e concordanti, per fornire la prova dell'occultamento del prezzo.

A parere di chi scrive la seconda opzione è quella che deve essere preferita se solo si considera che molteplici possono essere le motivazioni che potrebbero indurre venditore e acquirente a determinare un prezzo di trasferimento inferiore a quello di mercato accertabile ai fini del registro.

Oltretutto a voler aderire alla soluzione opposta si avrebbe la pratica conseguenza di obbligare il contribuente a dover fornire la prova *diabolica* di non aver percepito denaro "in nero", il che evidentemente è quasi impossibile. Ciò quindi determinerebbe una chiara limitazione del diritto a svolgere compiutamente e correttamente le proprie difese.

Appare, dunque, assai più corretto ritenere che la stima UTE possa avere valore di presunzione relativa ai fini delle imposte dirette solo ed esclusivamente se accompagnata da ulteriori indagini (su tutte le indagini bancarie) atte a dimostrare una movimentazione di denaro in favore del cedente dell'immobile diversa dal prezzo dichiarato. Ciò, oltretutto, anche alla luce del fatto che, come visto nel precedente paragrafo, il mero scostamento dal valore normale del prezzo di trasferimento, a seguito delle modifiche introdotte con la Legge Comunitaria per il 2009, non viene più riconosciuto quale elemento presuntivo ai fini dell'applicazione degli artt.39, DPR n.600/73 e 54, DPR n.633/72.

La giurisprudenza di merito ha dimostrato di condividere questa impostazione²⁶⁸ così come alcuni (purtroppo) isolati arresti della Corte di Cassazione che in quelle occasioni ha correttamente (a parere di chi scrive) affermato che *“la prova che il valore del bene è superiore a tale prezzo (quello percepito dal venditore n.d.r.) costituisce solo un indizio di possibile occultamento del prezzo reale, e non giustifica di per sé sola un accertamento induttivo”*, pertanto secondo la Corte *“la prova che il valore di un bene oggetto di trasferimento è superiore al prezzo dichiarato nel contratto è, di per sé, sufficiente a giustificare un avviso di accertamento ai fini dell’imposta di registro; mentre non è sufficiente a giustificare un avviso di accertamento induttivo ai fini delle imposte dirette”*²⁶⁹.

La stessa giurisprudenza di merito appare tendenzialmente contraria a considerare la semplice valutazione dell’UTE sufficiente a provare un accertamento delle imposte dirette.

Si vedano in questo senso:

- CTR Lazio, sentenza n.4/2010;
- CTR Lazio, sentenza n.368/2008;
- CTP Reggio Emilia, sentenza n.19/2010;
- CTP Bari, sentenza n.44/22/07

La stessa Amministrazione finanziaria ha avuto modo di esprimersi in tal senso, seppure con una pronuncia ormai piuttosto datata Nota n.9/1437/1980.

Nonostante dette isolate decisioni deve rilevarsi come l’orientamento della Corte di Cassazione appaia consolidato nel senso opposto²⁷⁰. Con le ordinanze n.1333/10 e la n.22793/10 la Corte ha avuto modo di confermare tale impostazione ribadendo che: *“l’amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all’accertamento della plusvalenza di cessione di un bene sulla base dell’accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell’imposta di registro, ed è onere probatorio del contribuente superare tale presunzione di corrispondenza tra il corrispettivo della cessione del bene, o il suo valore venale nelle ipotesi di destinazione a finalità estranee, e il valore accertato definitivamente in sede di applicazione dell’imposta di registro”* precisando anche che detta presunzione opera anche quando l’acquisto viene fatto da persone giuridiche *“ben potendo queste, come quelle fisiche, pagare in nero il maggior prezzo rispetto a quello dichiarato*

²⁶⁸ Si vedano tra le più recenti CTP Pisa sentenza n.123/09 e CTP Reggio Emilia sentenza n.9/10.

²⁶⁹ Cass. sentenze. nn.7689/03, 16700/05.

²⁷⁰ Cass. sentenze nn.19830/08, 12899/07, 2005/06, 4117/02, 14581/01, 14448/00.

*nell'atto notarile; non può infatti assurgere al valore di presunzione contraria quella insussistente di veridicità delle scritture contabili*²⁷¹.

Pronunce della Corte di Cassazione contrarie all'estendibilità alle imposte dirette

Cass. sentenza n.16700/05

Massima - Nella determinazione della plusvalenza tassabile ai fini delle imposte sui redditi si deve tener conto del prezzo effettivamente percepito dal contribuente; perciò la prova che il valore del bene è superiore a tale prezzo costituisce solo un indizio di possibile occultamento del prezzo reale, e non giustifica di per sé sola un accertamento induttivo che disattenda la contabilità tenuta regolarmente. Ciò in quanto la prova che il valore di un bene oggetto di trasferimento è superiore al prezzo dichiarato nel contratto è, di per sé, sufficiente a giustificare un avviso di accertamento ai fini dell'imposta di registro; mentre non è sufficiente a giustificare un avviso di accertamento induttivo ai fini delle imposte sui redditi.

Cass. sentenza n.1049/00

Massima - Nella fattispecie, in cui una stima dell'UTE è stata realizzata per rettificare, ai fini Ilor, un reddito d'impresa, la valutazione amministrativa non può rappresentare da sola elemento sufficiente a giustificare tale rettifica in contrasto con le risultanze contabili, dovendo semmai essere vagliata nel contesto della situazione contabile ed economica dell'impresa, in presenza di altre concordanti indicazioni documentali o anche presuntive; pertanto, la sentenza, che affida interamente il proprio convincimento a tale stima, ha una motivazione soltanto apparente, perché priva di riscontri logici.

²⁷¹ Stesso principio è stato affermato dalla Cassazione anche in materia di cessione di azienda con le sentenze nn.18705/2010, 4057/2007 e 21055/2005.

Pronunce della Corte di Cassazione a favore dell'estendibilità alle imposte dirette**Cass. ordinanza 22793/10**

Massima - *In tema di plusvalenze patrimoniali di un'impresa, l'amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento della plusvalenza di cessione di un bene sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro, ed è onere probatorio del contribuente superare tale presunzione di corrispondenza tra il corrispettivo della cessione del bene, o il suo valore venale nelle ipotesi di destinazione a finalità estranee, e il valore accertato definitivamente in sede di applicazione all'imposta di registro.*

Cass. sentenza n.19830/08

Massima - *L'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore di avviamento, realizzata a seguito di cessione dell'azienda, sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro, ed è onere probatorio del contribuente superare (anche con ricorso ad elementi indiziari) la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore*

Cass. sentenza n.12899/07

Massima - *La mera sussistenza di un rapporto di parentela fra cedente e cessionario nell'ambito di un negozio traslativo della proprietà di un compendio aziendale non è di per sé idoneo a dimostrare la gratuità dell'operazione. Né appare corretto sostenere che il contenuto degli atti rileva soltanto ai fini dell'interpretazione del contratto in merito all'applicazione dell'imposta di registro. Conseguentemente, il contribuente che intenda contestare l'accertamento di maggior imponibile ai fini delle imposte sui redditi derivante dal valore venale in comune commercio attribuito all'azienda in sede di accertamento ai fini dell'imposta di registro deve assolvere all'onere della prova contraria all'uopo fornendo anche elementi indiziari sufficienti a superare la presunzione di corrispondenza dei valori accertati nelle singole discipline d'imposta.*

Cass. sentenza n.205/06

Massima - *I principi relativi alla determinazione del valore di un bene che viene trasferito sono diversi a seconda dell'imposta che si deve applicare; sicché, quando si discute di imposta di registro, si ha riguardo al valore di*

mercato del bene, mentre quando si discute di una plusvalenza realizzata nell'ambito di un'impresa, occorre verificare la differenza realizzata tra il prezzo di acquisto ed il prezzo di cessione. Tuttavia, poiché si deve presumere che i soggetti tassati in base a bilancio si comportino secondo la prassi di mercato e non svendano a vil prezzo i loro beni, l'indicazione, nel bilancio di una società, di un'entrata derivante dalla vendita di un bene, inferiore rispetto al valore accertato ai fini dell'imposta di registro, legittima, di per sé, l'Amministrazione a procedere ad accertamento induttivo mediante integrazione o correzione della relativa imposizione, mentre spetta al contribuente, che contesti tale correzione, superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato rispetto al valore di mercato, dimostrando (anche con il ricorso ad elementi indiziari) di avere in concreto venduto al prezzo (inferiore al valore) indicato in bilancio.

Cass. sentenza n.4117/02

Massima - Il valore definitivamente assegnato ai fini dell'imposta di registro, all'avviamento nell'ambito del trasferimento di azienda, è vincolante per l'Amministrazione finanziaria nell'accertamento, ai fini delle imposte sui redditi, avente ad oggetto plusvalenze realizzate con lo stesso trasferimento.

Dato atto dello stato della giurisprudenza in merito alla possibilità di impiegare le stime UTE negli accertamenti delle imposte dirette, a conclusione del presente paragrafo si deve necessariamente indagare quali siano gli strumenti, anche meramente presuntivi, che gli uffici accertatori possono impiegare in sede di accertamento dell'eventuale occultamento del prezzo. Ci si chiede in particolare quali siano quegli elementi ulteriori che accompagnando ed aggiungendosi alla constatazione della divergenza tra il valore normale e il prezzo pattuito possano fondare un accertamento tributario.

Una indicazione sul punto viene fornita dalla sopra richiamata Circolare n.18/E/10 che, seppure, in riferimento ai soli accertamenti del reddito di impresa, individua degli elementi che ben potranno essere impiegati dagli uffici anche per l'accertamento dell'Irpef.

La Circolare fa riferimento al valore del mutuo qualora di importo superiore a quello del prezzo di compravendita; alle risultanze delle indagini bancarie; ai prezzi che emergono da precedenti atti di compravendita del medesimo immobile.

Ulteriori elementi che potrebbero essere utilizzati dall'Amministrazione, ancorché di valore assai meno incisivo, possono ad esempio essere il valore certificato dalla perizia sull'immobile svolto dalla banca erogatrice del

mutuo oppure delle valutazioni sul mercato immobiliare di riferimento svolte da società specializzate terze.

⇒ **Elementi Ulteriori utilizzabili dall'Amministrazione**

Risultanze delle indagini bancarie
Ammontare del mutuo erogato
Prezzi di precedenti compravendite dello stesso immobile
Perizia di stima della banca propedeutica all'erogazione del mutuo
Studio del mercato di riferimento svolto da soggetti indipendenti

4. I profili penali degli accertamenti fondati su presunzioni

Si è visto nel primo capitolo di questo libro che l'evasione delle imposte può, al ricorrere di ben precise circostanze, determinare l'applicazione di sanzioni penali che, in alcuni casi, possono risultare anche piuttosto severe.

Appare, allora, utile da ultimo indagare, seppure brevemente, la possibile rilevanza degli accertamenti fondati solo su presunzioni quali, nella maggior parte dei casi, risultano essere quelli finalizzati ad accertare un occultamento di prezzo nei trasferimenti immobiliari.

Con una recente decisione, la n.5420/09, la Corte di Cassazione ha avuto modo di chiarire che, in sede penale, le presunzioni stabilite dalla legislazione tributaria non hanno alcuna rilevanza. Non sono, dunque, idonee a provare il reato di dichiarazione infedele di cui all'art.4, D.Lgs. n.74/00 quegli elementi di fatto che secondo la legge tributaria possiedono un valore probatorio laddove il contribuente non dimostri il contrario. In tali casi, ossia quando gli uffici accertatori impiegano tali strumenti, è onere dell'accusa provare con elementi di fatto ulteriori che nel caso di specie si è realmente occultato parte del corrispettivo²⁷².

Dello stesso avviso si è dimostrata una parte della giurisprudenza penale di merito. Ad esempio il Tribunale di Aosta, decreto del GIP del 17 agosto 2009, ha ritenuto non sufficiente a supportare l'accusa di dichiarazione infedele il mero scostamento del prezzo pattuito rispetto a quello di mercato dimostrato mediante l'ammontare del mutuo erogato.

Nello stesso senso si veda Tribunale di Milano sentenza n.5834/10.

In senso opposto, invece, appare la sentenza del Tribunale di Cosenza n.741/10 che ha addirittura ritenuto configurato il reato di cui all'art.3, D.Lgs. n.74/00 di dichiarazione fraudolenta, posto che l'occultamento del corrispettivo potrebbe concretizzarsi solo attraverso l'uso di mezzi fraudolenti.

²⁷² Per una descrizione dell'ultima giurisprudenza sul punto si veda A. Iorio, Nei casi più gravi scatta la segnalazione alla procura, Il Sole 24Ore del 22 novembre 2010.

5. La solidarietà nel pagamento dell'Iva

In termini generali, l'art.60-*bis*, DPR n.633/72, prevede che il cessionario soggetto passivo Iva, in riferimento alle cessioni di determinati tipi di beni mobili appositamente individuati dal D.M. 22 dicembre 2005, sia solidalmente obbligato con il cedente al pagamento dell'imposta, laddove il corrispettivo pattuito sia inferiore al valore normale del bene e il cedente non abbia versato l'imposta. Tuttavia, il cessionario può dimostrare con adeguata documentazione che il prezzo inferiore a quello normale è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili ovvero sulla base di specifiche disposizioni di legge nonché, in ogni caso, che la differenza non è connessa al mancato pagamento dell'imposta.

NOTA BENE:

Il D.M. 22 dicembre 2005 prevede che la solidarietà di cui ai co.2 e 3 dell'art.60-*bis* operi esclusivamente per le cessioni aventi ad oggetto le seguenti categorie di beni: a) autoveicoli, motoveicoli, rimorchi; b) prodotti di telefonia e loro accessori; c) personal computer, componenti ed accessori; d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche.

In riferimento, invece, al trasferimento di beni immobili, il co.164 dell'art.1, L. n.244/07 (Legge Finanziaria per il 2008) ha aggiunto nel citato art.60-*bis*, un nuovo co.3-*bis*, con lo specifico intento di fornire un ulteriore strumento di contrasto alle sempre più diffuse frodi in materia di Iva nel settore immobiliare.

A mente della nuova disposizione, infatti, qualora in un atto di cessione di un bene immobile l'importo del corrispettivo indicato nell'atto stesso e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il soggetto cessionario, anche se agisce non nell'esercizio di imprese, arti o professioni è *ex lege* solidalmente obbligato con il cedente per il versamento dell'Iva.

DPR n.633/1972

Art.60-*bis*

1. *Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta degli organi competenti al controllo, sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, sono individuati i beni per i quali operano le disposizioni dei commi 2 e 3.*

2. *In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è*

obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta.

3. L'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.

3-bis. Qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione. Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione presenta all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione.

La solidarietà, dunque, riguarda tutti gli acquisti effettuati sia da soggetti passiva Iva sia da soggetti che agiscono al di fuori della propria arte, professione o impresa.

NOTA BENE:

Rientrano nell'ambito della disposizione anche gli enti non commerciali che esercitano esclusivamente attività istituzionali o che, pur esercitando attività commerciali, impiegano gli immobili acquistati nell'ambito delle attività non commerciali (in questo senso si veda lo Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n.16-2008/T).

In secondo luogo, stante l'esplicita lettera della norma, la solidarietà si estende solamente all'imposta connessa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché alla relativa sanzione.

Vi sono, dunque, delle sostanziali differenze tra la solidarietà di cui al co.2 e quella prevista dal nuovo co.3-bis. In quella prevista da quest'ultima disposizione, infatti, al contrario di ciò che accade per quella regolata dal co.2, la solidarietà:

- opera anche se il cessionario non è soggetto passivo Iva;
- si estende anche alle sanzioni pecuniarie;
- riguarda solo la differenza dell'imposta dovuta in base al valore normale rispetto a quella dovuta in base al corrispettivo dichiarato.

In riferimento a tale ultima caratteristica, la Circolare n.8/E/09 (paragrafo 6.3) ha sottolineato che la differenza con il co.2 non è soltanto

marginale. Ciò in quanto, mentre il “valore normale” costituisce una mera presunzione legale utilizzabile nell’accertamento che si fonda sul “prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l’operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi” (art.14, terzo comma, DPR n.633/72), il co.3-bis trova applicazione esclusivamente nell’ipotesi di effettiva divergenza tra l’importo dichiarato e quello percepito.

La Circolare, quindi, molto opportunamente, recepisce l’orientamento interpretativo suggerito dallo Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n.16-2008/T in merito all’impossibilità di far operare la solidarietà nelle ipotesi di accertamenti che non si basano sull’effettiva prova della percezione di un corrispettivo diverso da quello pattuito, ma sulla mera presunzione basata sul valore venale dell’immobile trasferito. Chiarisce, infatti, la Circolare che “la responsabilità solidale di cui al comma 3-bis non trova applicazione in caso di accertamento della maggiore imposta basato sul c.d. “valore normale”. Tale conclusione secondo l’amministrazione “si fonda su di un’interpretazione letterale e logico-sistematica dell’impianto normativo dettato ai fini Iva, in quanto la responsabilità solidale dell’acquirente ai fini Iva rappresenta un’ipotesi eccezionale, che va limitata ai casi tassativamente previsti dal Legislatore. Ne consegue, in mancanza di un’espressa previsione normativa, che non è possibile estendere la responsabilità solidale dell’acquirente anche al caso in cui la maggiore imposta derivi da un accertamento in base al c.d. “valore normale”.

Circolare n.8/E/2009

6.4. – Responsabilità solidale degli acquirenti di immobili

D.: Si chiede conferma che la responsabilità solidale dell’acquirente dell’immobile, introdotta dalla finanziaria 2008 (art.1, comma 164, legge n.244/2007), scatta solo nel caso di differenza del corrispettivo effettivo e non anche in caso di accertamento basato sul valore normale.

R.: L’art.1, co.164, della legge 24 dicembre 2007, n.244 (Legge Finanziaria per il 2008) stabilisce che “All’art.60-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, è aggiunto, in fine, il seguente comma: “3-bis. Qualora l’importo del corrispettivo indicato nell’atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell’esercizio di imprese, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell’imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione. Il cessionario che non agisce nell’esercizio di imprese, arti o professioni può

regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione presenta all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione". La disposizione in commento stabilisce che il cedente e l'acquirente sono responsabili in solido per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato nell'atto, nonché della relativa sanzione.

Il legislatore con l'inserimento del co.3-*bis* nell'art.60-*bis* del DPR 26 ottobre 1972, n.633 - rubricato "*Solidarietà nel pagamento dell'imposta*" - ha esteso, nell'ambito delle cessioni di immobili, la responsabilità per il pagamento dell'Iva in capo all'acquirente, anche laddove quest'ultimo ponga in essere l'operazione al di fuori di un'attività di impresa o di lavoro autonomo.

Ulteriore aspetto che merita di essere rilevato concerne l'affermazione contenuta nel co.3-*bis* in esame circa la responsabilità in solido del cessionario con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato nell'atto e nella fattura, nonché della relativa sanzione.

La disposizione in commento, pertanto, pone a carico di entrambe le parti contrattuali l'obbligo di pagamento dell'imposta.

Presupposto per l'applicazione del co.3-*bis* in commento è rappresentato dalla divergenza tra l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione e nella relativa fattura, rispetto al corrispettivo effettivamente percepito.

Ai fini della sua applicazione, quindi, il co.3-*bis* non assume quale parametro di riferimento il "*valore normale*" dell'immobile trasferito, a differenza di quanto dispone il precedente co.2 del medesimo art.60-*bis*.

La differenza è sostanziale, in quanto, mentre il "*valore normale*" rappresenta una presunzione legale utilizzabile nell'accertamento ai fini Iva e ai fini delle Imposte sui redditi che si fonda sul "*prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi*" (art.14, terzo comma, del DPR n.633), il co.3-*bis* trova applicazione esclusivamente nell'ipotesi di effettiva divergenza tra l'importo dichiarato e quello percepito.

Ne consegue, con riferimento al quesito in esame, che la responsabilità solidale di cui al co.3-*bis* non trova applicazione in caso di accertamento della maggiore imposta basato sul *c.d. valore normale*.

Tale conclusione si fonda su di un'interpretazione letterale e logico-

sistematica dell'impianto normativo dettato ai fini Iva, in quanto la responsabilità solidale dell'acquirente ai fini Iva rappresenta un'ipotesi eccezionale, che va limitata ai casi tassativamente previsti dal Legislatore. Ne consegue, in mancanza di un'espressa previsione normativa, che non è possibile estendere la responsabilità solidale dell'acquirente anche al caso in cui la maggiore imposta derivi da un accertamento in base al *c.d. valore normale*.

Merita sottolineare, infine, come la norma in commento abbia anche previsto la possibilità di regolarizzare le operazioni in cui è stato occultato parte del corrispettivo. In particolare il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni ha la facoltà di sanare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario deve presentare all'ufficio territorialmente competente copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione. Il momento in cui sorge la responsabilità solidale, infine, coincide con la data di stipula dell'atto di trasferimento del bene immobile.

6. L'accertamento dei redditi da locazione

L'articolo 1, co.342, L. n.311/04 ha introdotto, nella parte del DPR n.600/73 dedicato all'accertamento e ai controlli delle imposte dirette, un nuovo art.41-*ter* con il preciso scopo di concretizzare una più efficace azione di contrasto ai fenomeni evasivi sempre molto frequente nel settore delle locazioni di beni immobili. La nuova disposizione, in particolare, prevede che gli articoli dello stesso DPR sull'accertamento:

- 32, primo comma, numero 7), in materia di controlli bancari e postali;
- 38, in materia di accertamento analitico e sintetico a carico delle persone fisiche;
- 40 in materia di accertamento analitico e presuntivo nei confronti dei soggetti diversi dalle persone fisiche; e
- 41-*bis* relativo all'accertamento parziale

non possano essere utilizzati dagli uffici accertatori in riferimento ai redditi di fabbricati che derivano da contratti di locazione di beni immobili laddove detti redditi siano dichiarati "*in misura non inferiore ad un importo corrispondente al maggiore tra il canone di locazione risultante dal contratto ridotto del 15 per cento e il 10 per cento del valore dell'immobile*". In alti termini, si è introdotta nelle imposte dirette una sorta di valutazione automatica normalmente operante nell'Imposta di Registro. Il potere di accertamento dell'Amministrazione, infatti, risulta inibito laddove il contribuente abbia dichiarato un reddito di fabbricato pari alle soglie appena descritte.

 **NOTA BENE:**

Il comma 343 dell'unico articolo della Legge Finanziaria 2005 prevede che la disposizione in commento non si applichi alle locazioni a canone concordato di cui alla legge n.431/98.

Detta disposizione, ad ogni modo, ha natura procedimentale e coinvolge solamente le modalità di esercizio dei poteri istruttori e di accertamento degli uffici senza con ciò imporre anche obblighi al contribuente né presunzioni *pro fisco*. Ne consegue che, in caso di dichiarazione di reddito inferiore alle soglie indicate dall'art.41-ter, gli uffici, avvalendosi di tutti gli strumenti a loro disposizione e senza limitazione alcuna, dovranno comunque accertare l'esistenza della percezione di un reddito in misura superiore²⁷³.

DPR n.600/1973**Art.41-ter**

1. Le disposizioni di cui agli articoli 32, primo comma, numero 7), 38, 40 e 41-bis non si applicano con riferimento ai redditi di fabbricati derivanti da locazione dichiarati in misura non inferiore ad un importo corrispondente al maggiore tra il canone di locazione risultante dal contratto ridotto del 15 per cento e il 10 per cento del valore dell'immobile.

2. In caso di omessa registrazione del contratto di locazione di immobili, si presume, salva documentata prova contraria, l'esistenza del rapporto di locazione anche per i quattro periodi d'imposta antecedenti quello nel corso del quale è accertato il rapporto stesso; ai fini della determinazione del reddito si presume, quale importo del canone, il 10 per cento del valore dell'immobile.

3. Ai fini di cui ai commi 1 e 2, il valore dell'immobile è determinato ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni.

Il comma 2 dello stesso art.41-ter, sempre allo scopo di facilitare l'emersione della base imponibile connessa ai contratti di locazione di beni immobili, introduce una presunzione legale relativa che opera in caso di contratti di locazione non assoggettati a registrazione.

In base a tale disposizione, infatti, in caso di omessa registrazione si presume che il contratto di locazione sia esistente anche per i quattro periodi d'imposta antecedenti quello nel corso del quale è stata accertata

²⁷³ In questo senso Circolare n.10/E/05 paragrafo 10.9.

l'omessa registrazione. In tal caso, ai fini della determinazione del reddito, la norma dispone una seconda presunzione relativa a secondo cui l'importo del canone si presume essere pari al 10 per cento del valore dell'immobile. Detta disposizione, per altro, deve essere letta in connessione con l'ulteriore novità introdotta dalla Legge Finanziaria 2005. Il comma 346 dell'art.1 della legge, infatti, ha previsto espressamente che i contratti di locazione che non siano stati debitamente registrati ai sensi e per gli effetti della normativa tributaria sono nulli. Stante la loro natura di presunzioni relative, dunque, è ammessa la prova contraria da parte del contribuente. La prova contraria alla presunzione concernete l'esistenza del contratto di locazione nel quadriennio precedente l'accertamento, tuttavia, deve essere, secondo il disposto del co.2, debitamente "documentata".

È importante rilevare, infine, che il successivo co.3 rinvia espressamente al disposto dell'art.52, co.4 del DPR n.131/86 per individuare i criteri di determinazione del valore dell'immobile. Pertanto, per effetto di tale rinvio, detto valore deve essere pari alla rendita catastale moltiplicata per i coefficienti indicati dallo stesso art.52 così come modificati dalle disposizioni che si sono succedute nel corso degli anni.

Circolare n.10/E/05

10.5 REDDITO DI FABBRICATI IN LOCAZIONE RILEVANZA DEGLI INCREMENTI DEI MOLTIPLICATORI

D. L'art.41-ter del DPR n.600/73, introdotto dal comma 342, preclude all'ufficio l'azione di accertamento se il reddito dei fabbricati dati in locazione è dichiarato in misura non inferiore al maggior ammontare tra il canone contrattuale ridotto del 15% e il 10% del valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art.52, comma 4, del DPR n.131/86. Si chiede conferma che, per la determinazione del valore, non rilevano gli incrementi dei moltiplicatori apportati "ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale", con la legge n.350/2003 e con la legge n.191/2004 di conversione del D.L. n.220/2004.

R. Gli incrementi dei moltiplicatori apportati con la legge n.350/2003 e con la legge n.191/2004 di conversione del D.L. n.220/2004 rilevano, per espressa previsione, "ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale". Si rileva, tuttavia, che il co.342 dell'articolo 1 della legge finanziaria per il 2005 ha inserito nel DPR n.600 del 1973 l'articolo 41-ter nel quale si specifica che il "valore dell'immobile" è quello determinato ai sensi dell'articolo 52, co.4, del DPR n.131 del 1986 e successive modificazioni. Pertanto la disposizione recata dalla finanziaria per il 2005, non può che riferirsi al valore dell'immobile così come determinato applicando i moltiplicatori rivalutati ai fini

dell'imposta di registro. Si ricorda che alla rendita catastale rivalutata ai sensi della legge n.662 del 1996 (5% per i fabbricati; 25% per i terreni) devono essere applicati i coefficienti moltiplicatori indicati dal D.M. 14 dicembre 1991 (75% per i terreni; 34% per i fabbricati C1 ed E; 50% per i fabbricati A/10 e D; 100% per tutti gli altri fabbricati). La legge 350 del 2003 ha disposto, una rivalutazione di detti moltiplicatori del 10%. Successivamente la legge n.191 del 2004, ha stabilito che tale rivalutazione dovesse essere operata nella misura del 20% per tutti gli immobili diversi dalla prima casa di abitazione. In sostanza i moltiplicatori applicabili alle rendite catastali rivalutate sono i seguenti: (...)

10.6 REGISTRO - INCREMENTO DEI MOLTIPLICATORI - RILEVANZA AI FINI Iva

D. È corretto ritenere che gli incrementi dei moltiplicatori previsti dall'articolo 52, comma 4, del DPR n.131/86, apportati con la legge n.350/2003 e con la legge n.191/2004 di conversione del D.L. n.220/2004, valgano anche ai fini dell'articolo 15 del decreto legge n.41/95 (preclusione della rettifica del corrispettivo Iva)?

R: L'art.15 del decreto legge n.41 del 1995, con riferimento alle cessioni di fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C, prevede che ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto non si procede a rettifica del corrispettivo se lo stesso è indicato nell'atto in misura non inferiore al valore determinato ai sensi dell'articolo 52, co.4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131, salvo che da atto o documento il corrispettivo risulti di maggiore ammontare. Il richiamo al valore catastale indicato ai fini dell'imposta di registro porta a ritenere che anche in ambito Iva rilevino gli incrementi dei moltiplicatori apportati con la legge n.350/2003 e con la legge n.191/2004 di conversione del D.L. n.220/2004. La circostanza che l'applicazione di tali incrementi sia limitata dalle menzionate disposizioni "ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale" non appare decisiva per escluderne l'applicazione nel caso in esame. Sulla base di un'argomentazione di ordine letterale, infatti, si deve sottolineare che l'art.15 del D.L. n.41 del 1995, rinvia al valore dichiarato ai fini dell'imposta di registro, ovvero al valore dell'immobile determinato sulla base dei suddetti moltiplicatori aggiornati. Ciò comporta che l'aggiornamento dei moltiplicatori torna automaticamente applicabile ai fini dell'Iva non potendo essere assunto in tale ambito un valore diverso da quello determinato ai fini dell'imposta di registro nel momento in cui è effettuata la cessione dell'immobile. Un'opposta conclusione contrasterebbe,

peraltro, con le ragioni di ordine logico-sistematico in base alle quali gli atti di compravendita di immobili non possono prevedere limiti ai poteri di accertamento diversi a seconda che la cessione sia da assoggettare all'imposta sul valore aggiunto o all'imposta di registro. La necessità di evitare trattamenti sperequativi comporta che la soglia minima di valore che preclude la rettifica della base imponibile sia assunta nello stesso ammontare tenendo quindi conto dei suddetti aggiornamenti dei moltiplicatori, nell'ambito dei due tributi.

10.9 REDDITI DI FABBRICATI DICHIARATI IN MISURA INFERIORE A QUELLA PRESUNTA DAL LEGISLATORE - CONTRATTI IN CORSO AL 1/1/2005

D. La preclusione dall'accertamento per i redditi di fabbricati locati dichiarati in misura non inferiore al 10% del valore catastale significa anche che, tramite procedura automatica, tutti i redditi inferiori a tali valori saranno accertati automaticamente ex art.36-bis in seguito a liquidazione della dichiarazione dei redditi? I contratti in corso al 01/01/2005 che non rispettano tale parametro devono essere comunque sciolti anticipatamente e rifatti nuovi? Tale ultimo comportamento causerebbe conseguenze, oltre che sulle spese di imposta di registro e bolli per anticipato scioglimento e rifacimento del contratto, anche sulla nuova durata della locazione, che in tal caso ripartirebbe da zero, nonché su tutte le altre clausole del contratto che le parti sarebbero portate a ridiscutere.

R. Il dispositivo della norma ha ad oggetto la preclusione dell'azione istruttoria e accertatrice degli uffici nell'ipotesi in cui il contribuente dichiara il maggior importo tra quello risultante dal canone di locazione indicato in contratto, ridotto del 15 per cento, e il 10 per cento del valore catastale dell'immobile, ma non introduce presunzioni in ordine all'ammontare del reddito derivante dagli immobili concessi in locazione.

Non ne deriva, quindi, un effetto di adeguamento automatico del reddito per le ipotesi in cui il parametro non sia rispettato, tantomeno attraverso la procedura di cui all'art.36-bis del DPR n.600 del 1973, che attiene alla liquidazione dell'imposta, e non all'accertamento. Nell'ipotesi in cui il contribuente dichiara un canone inferiore a tale importo, peraltro, potranno essere esperiti gli ordinari poteri di accertamento e istruttori.

Non si ritiene che la norma in commento comporti l'obbligo di risolvere i contratti già in essere alla data di entrata in vigore della legge finanziaria.

CAPITOLO TREDICESIMO

ACCERTAMENTO NELL'IMPOSTA DI REGISTRO E NELLE IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

1. La base imponibile nei trasferimenti di beni immobili

Nei trasferimenti di beni immobili, le regole generali sulla determinazione della base imponibile cui poi applicare le aliquote proporzionali ai fini dell'Imposta di Registro e, per effetto del rinvio contenuto nell'art.2, D.Lgs. n.347/90, anche ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, sono contenute negli articoli 43 e 51 del DPR n.131/86 (di seguito TUR).

Ai sensi della lettera a) dell'art.43 la base imponibile dei contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali è costituita *“dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto ovvero, per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, ad approvazione o ad omologazione, alla data in cui si producono i relativi effetti traslativi o costitutivi”*.

Il successivo art.51 prevede che il valore dei beni o dei diritti trasferiti è quello dichiarato dalle parti nell'atto ovvero, in mancanza o se superiore, dal corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto. Detta previsione generale nei trasferimenti immobiliari deve essere integrata dalle disposizioni contenute nel co.2 e nel co.3 del medesimo articolo.

A mente del secondo comma, infatti, per *valore dell'immobile* (o dei diritti reali immobiliari o delle aziende) deve intendersi *“il valore venale in comune commercio”*.

Proprio in virtù di tale modalità di determinazione della base imponibile degli atti aventi ad oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, il successivo terzo comma, attribuisce espressamente all'Amministrazione finanziaria il potere di rettificare il prezzo dichiarato nell'atto, laddove ritenga che il valore venale del bene sia superiore²⁷⁴. La verifica può essere svolta dall'Ufficio avendo riguardo:

- *“ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni”* (criterio comparativo) oppure;
- *“al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari”* (criterio della capitalizzazione) nonché
- *“ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni”*.

²⁷⁴ Vale la pena ricordare che il potere di accertare un valore venale maggiore rispetto a quello dichiarato è attribuito all'ufficio solo ed esclusivamente per gli atti che comportano il trasferimento di immobili o aziende e non anche per atti aventi ad oggetto beni diversi.

In merito agli atti che attribuiscono concessioni, nonché per gli atti che recano il trasferimento di beni immobili o diritti reali immobiliari da o ad un'Amministrazione dello Stato (compresi gli organi dotati di personalità giuridica), l'art.45 del TUR dispone che, laddove il valore sia determinato dall'ufficio tecnico erariale in base a disposizioni di legge, *“la base imponibile è costituita rispettivamente dall'ammontare del canone ovvero da quello del corrispettivo pattuito”*.

È utile ricordare che, in caso di trasferimento di terreni edificabili o di terreni agricoli per i quali il relativo prezzo di acquisto sia stato rideterminato ai sensi e per gli effetti di cui all'art.7, L. n.448/01 e successive proroghe, sulla base di apposita perizia giurata, il co.6 dello stesso art.7 stabilisce che detto valore costituisce *“valore minimo di riferimento”* anche ai fini dell'Imposta di Registro e delle imposte ipotecarie e catastali. È evidente, quindi, che, laddove l'atto di trasferimento indicasse un valore inferiore a quello della perizia, l'ufficio sarebbe legittimato a procedere con la rettifica per la differenza.

La Circolare n.15/E/02, tuttavia, opportunamente precisa che, in considerazione del fatto che il valore attribuito dalla perizia tiene conto delle condizioni esistenti al momento della valutazione, *“deve ammettersi che il contribuente, in un momento successivo, possa non avvalersi del valore rideterminato ove siano sopravvenuti fatti che lo rendano non più attuale”*.

La successiva Circolare n.15/E/02, ha anche precisato che: *“la circostanza che il valore dichiarato coincida o meno con quello periziato deve essere evidenziato in atto dal venditore affinché l'Ufficio ne possa tener conto ai fini della rettifica della base imponibile delle imposte di registro ipotecarie e catastali.... Qualora, invece, il venditore intenda discostarsi del valore attribuito al terreno dalla perizia - ad esempio perché il terreno ha subito un deprezzamento per cause naturali o per effetto dell'adozione di nuovi strumenti urbanistici -, ai fini delle imposte di trasferimento valgono le regole sulla determinazione della base imponibile dettate dalle singole leggi d'imposta e per il calcolo della plusvalenza deve essere assunto, quale valore iniziale di riferimento, il costo o il valore di acquisto del terreno, secondo gli ordinari criteri indicati dall'articolo 82 del TUIR.”*

Ai sensi dell'art.52, TUR, se l'Ufficio ritiene che il bene immobile o il diritto reale di godimento possieda un valore venale superiore a quello dichiarato o al corrispettivo pattuito, può provvedere con lo stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni.

È evidente, dunque, che le modalità di determinazione in modo preciso del valore venale assume un ruolo centrale nell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Appare, allora, estremamente utile analizzare le modalità con cui gli uffici possono legittimamente giungere alla determinazione di siffatto valore.

Un primo strumento nelle mani degli accertatori è costituito, senz'altro, dai cosiddetti valori O.M.I.. Come già rilevato nel precedente Capitolo I, il co.307 dell'unico articolo della L. n.296/07, proprio al fine di applicare uniformemente le disposizioni riguardanti l'accertamento in materia di imposte dirette, Iva e Imposta di Registro che hanno ad oggetto il valore normale o venale, ha demandato ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate il compito di individuare i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati.

In merito alla rilevanza probatoria delle quotazioni O.M.I., seppure adeguate con tutti gli indici e i coefficienti indicati dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007, deve ritenersi che le considerazioni già svolte in tema di imposte dirette e di Iva valgano anche ai fini dell'Imposta di Registro. Esse, pertanto, devono ritenersi costituire delle mere presunzioni che di per sé sole non possono assurgere al rango di prova. Un secondo e più incisivo mezzo di accertamento è, invece, la stima diretta dell'immobile oggetto di trasferimento effettuata dallo stesso Ufficio Tecnico Erariale (UTE).

Ma è sufficiente la sola stima dell'UTE a determinare il valore venale di un bene?

La giurisprudenza di legittimità ha più volte chiarito che le valutazioni dell'Ufficio Tecnico Erariale rappresentano niente più che semplici perizie di parte. Ad esse, infatti, va riconosciuto valore di atto pubblico solo ed esclusivamente per quel che riguarda la loro provenienza, ma non certo per ciò che concerne il loro contenuto, posto che nel processo tributario l'Amministrazione finanziaria è sullo stesso piano del contribuente. Pertanto, seppure l'inclusione della stima nell'atto impositivo è idonea a far ritenere soddisfatto l'obbligo di motivazione dell'atto stesso, la sola stima UTE non è sufficiente a costituire un elemento di prova. Essa, quindi, per essere considerata tale dovrebbe essere accompagnata da elementi ulteriori atti a supportare le conclusioni della valutazione.

Occorre, tuttavia, sottolineare che la stessa Corte di Cassazione ritiene che la perizia può essere da sola alla base del convincimento del giudice laddove questo espliciti compiutamente le ragioni del suo convincimento sul fatto che la stima è risultata o meno idonea a superare le

contestazioni del contribuente: *“Nondimeno, nel processo tributario, nel quale esiste un maggiore spazio per le prove cosiddette atipiche, anche la perizia di parte può costituire fonte di convincimento del giudice, che può elevarla a fondamento della decisione a condizione che spieghi le ragioni per le quali la ritenga corretta e convincente”*²⁷⁵.

Infine, proprio per dare modo al giudice di fondare correttamente il proprio convincimento sarà necessario che la perizia dell'UTE richiamata da un eventuale atto impositivo sia quanto più dettagliata possibile in modo che sia idonea a fornire tutti i chiarimenti necessari a comprendere le affermazioni utilizzate per spiegare i dati e i criteri effettivamente impiegati dall'Ufficio. In mancanza l'atto impositivo deve ritenersi non adeguatamente motivato²⁷⁶ quindi nullo. Per le stesse finalità la perizia dovrà essere anche temporalmente vicina alla data in cui il trasferimento dell'immobile si è concretizzato, posto che un atto di accertamento che dovesse rifarsi ad una valutazione redatta molto tempo prima non potrebbe essere ritenuta sufficientemente supportata nella determinazione dell'effettivo valore venale del bene al momento del trasferimento²⁷⁷.

IL CASO

L'articolo 44, TUR prevede espressamente che in relazione alla vendita di beni mobili e immobili fatta in sede di espropriazione forzata ovvero all'asta pubblica, nonché per i contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto *“la base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione, diminuito, nell'ipotesi prevista dall'art.587 del codice di procedura civile, della parte già assoggettata all'imposta”*.

In un caso un immobile era stato acquistato ad un'asta giudiziaria per poi essere rivenduto un anno dopo. Nell'atto di rivendita le parti avevano indicato quale prezzo di trasferimento quello di aggiudicazione della precedente asta giudiziaria maggiorato del 20%.

L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto non aderente al valore normale del bene detto prezzo e ha proceduto alla liquidazione della maggiore imposta di registro commisurata al diverso presunto valore venale.

In tale circostanza la Corte di Cassazione ha (correttamente) ritenuto che il disposto dell'art.44 non copre anche le vendite successive all'aggiudicazione a cui evidentemente rimangono applicabili le ordinarie regole di determinazione della base imponibile. Pertanto, l'operato dell'ufficio e quindi la rideterminazione dell'imposta dovuta accertatore è stato considerata legittima (Cass. sentenza n.22141/10).

²⁷⁵ Cass. sentenza n.17702/09, e in questo senso anche Cass. sentenza n.8890/07, 13213/11 e 11244/11.

²⁷⁶ In questo senso si veda la decisione CTR Puglia sentenza n.124/22/2010.

²⁷⁷ Si veda CTR Lazio sent. n.99/36/09.

2. Il prezzo valore

L'articolo 1, co.497, della L. n.266/05, ha espressamente previsto che:

“In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131, e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n.131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento”.

La disciplina costituisce una vera e propria deroga alla normale regola di determinazione della base imponibile in precedenza analizzata. Essa si rende applicabile solo ai trasferimenti²⁷⁸ in cui il soggetto acquirente²⁷⁹ sia una persona fisica che non agisce nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali e laddove il trasferimento riguardi immobili ad uso abitativo con le relative pertinenze.

In tal caso rileva esclusivamente la destinazione dell'immobile, mentre è del tutto irrilevante la sua effettiva utilizzazione.

Considerato, poi, che il presupposto per la determinazione della base imponibile è, come visto, la rendita catastale, deve ritenersi che il principio del prezzo-valore riguardi solamente gli immobili censiti in Catasto con attribuzione della rendita.

La disciplina, infine, può essere applicata anche agli atti traslativi della nuda proprietà, a quelli di rinuncia e a ogni altro negozio, assimilato al

²⁷⁸ Nel cui ambito deve essere fatto rientrare anche il contratto di permuta posto che l'art.1555 c.c. dispone espressamente che *“le norme stabilite per la vendita si applicano alla permuta, in quanto siano con questa compatibili”* (in questo senso Risoluzione n.320/E/07).

²⁷⁹ Va ricordato che l'ampliamento dell'ambito operativo del sistema del prezzo valore a tutte le cessioni nelle quali la parte acquirente è una persona fisica è dovuto al comma 309 della Legge Finanziaria per il 2007 che ha sostituito le parole *“per le sole cessioni fra persone fisiche”* con *“e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche”*.

trasferimento, per il quale la base imponibile è determinata ai sensi dell'art.43 del TUR²⁸⁰.

NOTA BENE:

Secondo il Consiglio Nazionale del Notariato, il sistema del prezzo-valore si rende applicabile anche quando l'acquirente è un **imprenditore agricolo** persona fisica (Studio n.116-2005/T).

In tutti i casi descritti, dunque, la parte acquirente ha la facoltà di richiedere al notaio rogante (richiesta che deve essere debitamente riportata nel relativo atto di trasferimento²⁸¹) che la base imponibile per il computo tanto dell'Imposta di Registro quanto delle imposte ipotecaria e catastale, sia costituita dalla rendita catastale dell'immobile rivalutata con i moltiplicatori e i coefficienti indicati rispettivamente dai commi 4 e 5 dell'art.52. Ciò, indipendentemente dal prezzo pattuito che le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto²⁸². In tal caso, inoltre, è specificamente previsto che gli onorari notarili siano ridotti del 30%.

È utile ricordare che, mediante la Risoluzione n.145/E/09, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire che non è possibile avvalersi del sistema del prezzo-valore mediante una dichiarazione che risulti essere posteriore all'atto di trasferimento. In altri termini un atto meramente integrativo dell'atto pubblico di trasferimento del bene già stipulato non può costituire un elemento sufficiente per beneficiare del sistema di determinazione della base imponibile appena descritto. Tale soluzione, secondo l'Amministrazione *“risponde anche alla necessità di garantire la certezza nei rapporti giuridici e di tutelare il reciproco affidamento tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria. La scelta compiuta all'atto del trasferimento di volersi avvalere della disciplina del prezzo-valore, produce, infatti, conseguenze immediate in ordine all'attività di controllo degli Uffici, inibendo i poteri di rettifica (articolo 52, comma 5-bis, TUR). Non è ipotizzabile, ad esempio, che l'attività di accertamento sul valore avviata dall'Ufficio, possa essere inibita dall'acquirente attraverso la presentazione di un atto integrativo diretto a chiedere l'applicazione del meccanismo del prezzo-valore”*.

²⁸⁰ In questo senso si vedano Risoluzione n.320/E/07 e Risoluzione n.141/E/07.

²⁸¹ In questo senso si veda Risoluzione n.121/E/08.

²⁸² Si veda sul punto A. Busani, *La base imponibile per le cessioni di fabbricati tra privati*, in Corriere Tributario n.44/2010, pag.3624 e ss., che sottolinea come non occorra menzionare nella dichiarazione l'ammontare della base imponibile in quanto essa è già determinata *ex lege*. Pertanto, l'eventuale indicazione di una base imponibile errata costituirebbe una dichiarazione del tutto irrilevante che non potrebbe influenzare la determinazione dell'imposta dovuta.

Per effetto della sua stessa formulazione, la disposizione di cui al citato co.497 non si rende applicabile alle seguenti fattispecie²⁸³:

- cessioni di immobili in cui la parte acquirente sia una persona fisica che agisce nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- cessioni di immobili in cui la parte acquirente non sia persona fisica;
- cessioni di immobili nelle quali, pur sussistendo i requisiti oggettivi e soggettivi stabiliti nel co.497, non sia stata espressa la dichiarazione di volersi avvalere della regola del "prezzo-valore";
- cessioni di terreni;
- cessioni di fabbricati non abitativi (uffici, negozi, opifici, ecc.);
- cessioni di pertinenze relative a fabbricati non abitativi;
- cessioni di immobili facenti parte di compendi aziendali;
- conferimenti in società;
- divisioni con conguaglio (a meno che non torni applicabile, in presenza di immobili abitativi, la regola del "prezzo-valore");
- rinunce a diritti reali immobiliari con efficacia traslativa.

Tale disposizione, come già evidenziato, ha determinato l'estensione dell'applicabilità del sistema prezzo-valore anche alle pertinenze degli immobili ad uso abitativo trasferiti. Sullo specifico punto l'Amministrazione con la Risoluzione n.149/E/08 ha chiarito che, al contrario di quello che accade, ad esempio, per i benefici cosiddetti "prima casa", non sussistono limitazioni specifiche né in ordine alla tipologia, né in ordine al numero delle pertinenze.

Conseguentemente il regime opzionale di determinazione della base imponibile, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali *"trova applicazione anche relativamente ad una molteplicità di pertinenze, purché, ovviamente, sia individuabile in modo certo il rapporto di accessorietà del bene pertinenziale rispetto al bene principale, il quale, ai fini del godimento della disposizione in esame, deve necessariamente essere un "immobile ad uso abitativo"*.

A tale proposito deve essere ricordato che l'art.23, co.3, del TUR, prevede espressamente che *"Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate"*. Si sottolinea che la Circolare n.12/E/07, ha precisato che l'applicazione della disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale è subordinata alla circostanza che nell'atto di cessione venga data

²⁸³ Circolare n.6/E/07.

evidenza del *c.d. vincolo pertinenziale*, che rende il bene servente una “proiezione” del bene principale.

Il comma 23-ter dell’art.35, D.L. n.223/06²⁸⁴, ha aggiunto un nuovo co.5-bis all’art.52 del TUR a mente del quale le disposizioni dei commi 4 e 5 dello stesso art.52 che, come visto, disciplinano il sistema della cosiddetta valutazione automatica “*non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall’art.1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n.266, e successive modificazioni*”.

Per effetto di tale disposizione, gli immobili inclusi in un trasferimento d’azienda possono essere assoggettati all’accertamento di valore posto che essi rientrano tra le cessioni diverse da quelle di cui al citato co.497.

La Circolare 6/E/07 ha precisato in proposito che, pur essendo l’azienda una “*universitas rerum*” ossia un’entità funzionalmente organizzata in un complesso unitario, “*è legittimo considerare, ai fini della determinazione dell’imposta di registro, la cessione dei beni immobili distintamente da quella degli altri beni, onde applicare le aliquote differenziate previste dalla tariffa, parte prima, del T.U.R., nonché per imputare le passività in proporzione al valore dei vari beni aziendali*”.

La stessa Circolare n.6/E/07 ha, anche, evidenziato che, in considerazione della portata generale della disposizione in commento che, come visto, riguarda tutte le cessioni di immobili a titolo oneroso, “*la preclusione dell’accertamento di valore viene meno anche con riferimento alle vendite di abitazioni tra privati di cui all’art.1 comma 497 della legge 266 del 2005, qualora sia stata commessa una delle violazioni indicate nel presente paragrafo (quelle sopra descritte n.d.r.)*” In tal caso, chiarisce la Circolare, la base imponibile non è più costituita dal valore catastale dell’immobile trasferito, bensì dal valore effettivo dello stesso.

Il comma 22 dell’art.35 del citato D.L. n.223/06 ha anche introdotto nuovi adempimenti a carico delle parti che pongono in essere cessioni di beni immobili. In primo luogo, è stato introdotto l’obbligo per le parti di rendere, all’atto della cessione dell’immobile, una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, in cui siano espressamente e analiticamente indicate le modalità di pagamento del corrispettivo. La Circolare n.6/E/07 ha chiarito che tale disposizione si riferisce non solo al saldo versato al momento del rogito, ma anche alle somme corrisposte in precedenza, come l’acconto o la caparra confirmatoria.

In secondo luogo, il menzionato co.22, in riferimento a tutte le tipologie di trasferimenti di beni immobili (e quindi non solo a quei trasferimenti

²⁸⁴ Comma inserito dalla legge di conversione n.248/06.

cui si rende applicabile il sistema del prezzo-valore), ha introdotto l'obbligo per ciascuna delle parti contraenti di dichiarare se nella compravendita è o meno intervenuto un mediatore. In caso affermativo, la parte che se ne è avvalsa dovrà anche indicare le spese da essa sostenute per detta attività di mediazione, le modalità di pagamento e il numero di partita Iva o codice fiscale dell'agente immobiliare.

In caso di inottemperanza ai suddetti obblighi, ovvero di incompletezza o di mendacità dei dati esposti, si rende applicabile la sanzione amministrativa da €500 a €10.000 e, ai fini dell'Imposta di Registro, i beni trasferiti vengono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'art.52, co.1, TUR²⁸⁵.

NOTA BENE:

È opportuno rammentare che, proprio in riferimento alla figura del mediatore, il comma 48 dell'art.1 della Legge Finanziaria per il 2007 ha introdotto l'obbligo di dichiarare dati ulteriori tra cui il numero di iscrizione al ruolo degli agenti di affari in mediazione e della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di riferimento per il titolare ovvero per il legale rappresentante o mediatore che ha operato per la stessa società.

⇒ Dati che devono essere indicati negli atti di trasferimento di immobili

Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà indicante le modalità di pagamento del corrispettivo
Intervento di un mediatore
Compenso del mediatore e modalità di pagamento
Dati identificativi del mediatore

Infine, il comma 498 stabilisce che i contribuenti che si avvalgono delle disposizioni di cui ai descritti co.496 e 497 sono esclusi dai controlli di cui al co.495 e nei loro confronti non trovano applicazione le disposizioni di cui agli articoli 38, terzo comma, del DPR n.600/73 e 52, co.1, del TUR.

Laddove le parti occultino in tutto o in parte il corrispettivo effettivamente pagato, lo stesso co.498 (così come modificato dall'art.21, lett.b), D.L. n.223/06), prevede espressamente che le imposte di registro, ipotecaria e catastale siano calcolate sull'intero importo del corrispettivo e che sia irrogata una sanzione amministrativa che va dal

²⁸⁵ L'art.76 del DPR n.445/00 dispone espressamente che chiunque rilascia dichiarazioni mendaci è punito ai sensi del codice penale e dalle leggi speciali in materia.

cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'art.71 del TUR.

In conclusione, ci si deve chiedere quale sia allo stato il valore, ai fini dell'Imposta di Registro, delle valutazioni O.M.I. analizzate nel precedente § 1, che, come visto, hanno la specifica funzione di individuare il valore normale anche ai fini dell'applicazione del disposto di cui all'art.52, TUR.

Alla luce della disciplina appena enucleata, appare ragionevole ritenere che dette valutazioni non abbiano un valore vincolante né per l'amministrazione finanziaria né, tantomeno, per il contribuente. Esse possiedono, invece, il mero valore di indizi o presunzioni semplici che, per poter supportare un accertamento richiedono necessariamente elementi ulteriori che la possano fondatamente supportare. Infatti, come rilevato dallo Studio 117-2009/T del Consiglio Nazionale del Notariato, nell'ambito delle imposte d'atto *“non opera alcuna presunzione finalizzata a recuperare potenziale imponibile non tassato, seppure si riscontri uno scollamento tra il prezzo o il valore dichiarato dalle parti in atto e il valore venale in comune commercio”* (Studio 117-2009/T pag.7).

3. La valutazione automatica

Il comma 4 dell'art.52 del TUR dispone espressamente che l'Ufficio non può sottoporre a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita laddove questo sia stato dichiarato dalle parti contraenti in misura non inferiore *“per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, né i valori o corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma degli articoli 47 e 48...”*.

Il successivo comma 5 prevede che *“I moltiplicatori di settantacinque e cento volte possono essere modificati, in caso di sensibili divergenze dai valori di mercato, con decreto del Ministro delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale. Le modifiche hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione del decreto*

*nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data*²⁸⁶.

In sostanza, per effetto di tali disposizioni, l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria risulta espressamente inibito allorché il valore dichiarato in atto dalle parti sia almeno pari a quello determinato secondo le modalità indicate dal co.4, fatta comunque salva la prova da parte dell'ufficio accertatore dell'occultamento del corrispettivo. In relazione ai moltiplicatori da adottare bisogna precisare che essi sono stati modificati diverse volte nel corso degli anni. Il D.M. 14 dicembre 1991, rubricato *“Determinazione dei moltiplicatori da applicare, a partire dal 1992, alle rendite catastali dei fabbricati e dei terreni per stabilire il valore minimo da dichiarare ai fini dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, e delle connesse imposte ipotecarie e catastali, e dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili”*, prevedeva quanto segue.

D.M. 14 dicembre 1991

Il moltiplicatore di cento volte di cui all'art.52, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131, all'art.34, quinto comma, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n.346, e all'art.12, primo comma, del decreto legge 14 marzo 1988, n.70, convertito, con modificazioni ed integrazioni, nella legge 13 maggio 1988, n.154, si applica all'ammontare delle rendite catastali determinate sulla base delle nuove tariffe d'estimo recate dal decreto ministeriale 27 settembre 1991, nella stessa misura per le unità immobiliari classificate nei gruppi catastali A, B e C, con le esclusioni di quelle classificate nelle categorie A/10 e C/1, alle quali si applica, rispettivamente, nella misura pari a cinquanta ed a trentaquattro.

Per le unità immobiliari classificate nei gruppi D ed E si applica all'ammontare della nuova rendita attribuita per stima diretta, nella misura pari, rispettivamente cinquanta ed a trentaquattro.

Per i terreni, esclusi quelli per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria, continua ad applicarsi all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto il moltiplicatore pari a settantacinque.

Successivamente il co.63 dell'art.2, L. n.350/03 aveva previsto che a decorrere dal 1° gennaio 2004, ai fini delle imposte di Registro,

²⁸⁶ A norma dell'art.2, co.63, L. n.350/03, a decorrere dal 1° gennaio 2004, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, i moltiplicatori sono rivalutati nella misura del 10% per tutti i tipi di immobili. Tuttavia, ai sensi dell'art.1-bis, co.7, D.L. n.168/04, convertito con modificazioni dalla L. n.191/04, i moltiplicatori di cui all'art.52, co.4 del TUR sono stati nuovamente modificati e ora risultano rivalutati nella misura del 20% con la sola eccezione degli immobili “prima casa” per cui rimane in vigore la rivalutazione ulteriore del 10%.

Ipotecaria e catastale, i moltiplicatori dovevano essere rivalutati nella misura del 10 per cento. A decorrere dal 1° agosto 2004, poi, per effetto dell'art.1-bis, co.7, D.L. n.168/04 (convertito con L. n.191/04) e ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale i moltiplicatori relativi ai beni immobili diversi dalla prima casa di abitazione la misura della rivalutazione è stata portata al 20 per cento.

Infine, l'art.2, co.45, del D.L. n.262/06 (convertito con L. n.286/06) ha previsto che, a decorrere da 3 ottobre 2006, per le rendite catastali dei fabbricati classificati nel gruppo catastale B, i moltiplicatori, sono rivalutati nella misura del 40 per cento. Stante il tenore letterale delle norme, per la loro concreta applicazione è indispensabile che l'immobile trasferito sia iscritto in Catasto con attribuzione della rendita.

Tuttavia, anche in riferimento agli immobili privi di rendita catastale è possibile applicare il sistema della valutazione automatica. Infatti, l'art.12, D.L. n.70/88 (convertito con L. n.154/88) prevede che il co.4 dell'art.52, TUR si renda applicabile anche agli immobili non ancora iscritti in Catasto con attribuzione di rendita a condizione che determinati obblighi vengano adempiuti. In particolare, il contribuente è tenuto a:

- dichiarare nell'atto o nella dichiarazione di successione di volersi avvalere delle disposizioni in commento;
- alla domanda di voltura, prevista dall'art.3 del DPR n.650/72, deve essere allegata specifica istanza per l'attribuzione di rendita catastale nella quale dovranno essere indicati oltre che gli estremi dell'atto o della dichiarazione di successione cui si riferisce anche quelli relativi all'individuazione catastale dell'immobile così come riportati nell'atto medesimo;
- detta domanda non può essere inviata per posta e dell'avvenuta presentazione deve essere rilasciata ricevuta in duplice esemplare, che il contribuente è tenuto a produrre al competente ufficio, entro sessanta giorni dalla data di formazione dell'atto pubblico, o di registrazione della scrittura privata, ovvero dalla data di pubblicazione o emanazione degli atti giudiziari, ovvero dalla data di presentazione della dichiarazione di successione;
- l'ufficio restituisce un esemplare della ricevuta attestandone l'avvenuta produzione. In caso di mancata presentazione della ricevuta nei termini, l'ufficio procede ai sensi dell'articolo 52, co.1, del TUR.

Gli uffici tecnici erariali, entro dieci mesi dalla data in cui è stata presentata la domanda di voltura, sono tenuti ad inviare all'ufficio presso il quale ha avuto luogo la registrazione, un certificato catastale attestante l'avvenuta iscrizione con attribuzione di rendita.

L'ufficio dell'Agenzia delle entrate, quindi, calcola l'imposta dovuta e, qualora il valore tabellare risultante a seguito della procedura descritta

sia superiore a quello dichiarato, procede al recupero della differenza d'imposta, senza applicare sanzioni.

Ai sensi del successivo co.2-*bis* dello stesso art.12, per le unità immobiliari urbane che sono oggetto di denuncia in Catasto tramite la procedura prevista dal regolamento emanato con D.M. 19 aprile 1994, n.701, la valutazione automatica si applica, con riferimento alla rendita proposta, *“alla sola condizione che il contribuente dichiari nell’atto di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo”*. In tale ipotesi, quindi, non sono necessari gli ulteriori adempimenti a carico sia del contribuente che dell'ufficio finanziario²⁸⁷.

IL CASO

Una società si era avvalsa della procedura di cui all'art.12, L. n.154/98 in relazione ad un bene immobile acquistato. Ancor prima dell'attribuzione della rendita da parte dell'UTE al bene, l'ufficio aveva notificato un avviso di accertamento in relazione alla presunta maggiore imposta di registro.

La Corte di Cassazione con la sentenza n.5686/10, ha dichiarato l'illegittimità di siffatto comportamento, precisando che *“in caso di compravendita, in ipotesi di immobile non attributario di rendita nonché di richiesta di avvalersi di quanto disposto dall'art.12, L. n.154/1988, l'Ufficio può emettere avviso di liquidazione per l'imposta (non necessariamente avviso di accertamento) solo in seguito all'attribuzione di rendita da parte dell'UTE e solo per la differenza tra il valore dichiarato e quello accertato”*. La Cassazione ha anche precisato che *“con riguardo alla compravendita di immobile all'atto del trasferimento non ancora iscritto in catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita, qualora i contribuenti, ai sensi dell'art.12 del D.L. n.70/88, convertito in L. n.154/88, abbiano dichiarato di volersi avvalere del sistema automatico di valutazione di cui al quarto comma dell'art.52 del DPR n.131/86, e, dopo l'attribuzione della rendita catastale, il valore dichiarato sia risultato inferiore all'ammontare determinato in modo automatico in base alla legge n.154 del 1988, l'Ufficio legittimamente provvede a chiedere, con avviso di liquidazione e non con atto di accertamento, il conguaglio dell'imposta dovuta sull'atto summenzionato, atteso che, in tal caso, tassazione avviene in base al valore dichiarato dal contribuente (quando viene attribuita all'immobile la rendita catastale, il valore determinato in base a tale rendita è valore "dichiarato" dal contribuente) e l'amministrazione provvede solo a liquidare il dovuto”*

²⁸⁷ Cfr. Circolari n.83/T/99 e n.2/T/97.

È bene precisare che, in termini generali, l'Agenzia del Territorio tramite il suo competente ufficio provvede a comunicare al contribuente l'iscrizione in Catasto con la relativa attribuzione della rendita mediante apposito avviso di classamento. Detto atto è, come chiarito in più occasioni, autonomamente impugnabile innanzi la competente Commissione Tributaria Provinciale.

L'avviso di classamento, inoltre, deve essere adeguatamente motivato a pena della sua nullità.

Obbligo di motivazione avviso di classamento**Cass. sentenza n.4507/09**

Il classamento "è incontestabilmente un provvedimento di natura valutativa" e per questo stesso motivo l'obbligo della motivazione dell'avviso "non può ritenersi osservato mediante la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio del territorio e dalla classe conseguentemente attribuita all'immobile".

Cass. sentenza n.22313/10

L'avviso che rettifica un precedente classamento deve indicare solamente il criterio astratto in base al quale è stato rilevato il maggior valore del fabbricato. L'ufficio, infatti, può provare gli elementi fondanti l'accertamento nel giudizio eventualmente istaurato dal contribuente.

Agenzia del Territorio Circolare n.8/T/01

"...si raccomanda agli uffici provinciali, al fine di non rendere censurabile il loro operato, di osservare scrupolosamente che per la determinazione del valore dei beni immobiliari sia sempre reso evidente il processo logico e metodologico seguito nella stima, non mancando, peraltro, di giustificare tutti gli elementi ed i parametri di riferimento e di esporre i calcoli effettuati onde dimostrare i risultati ottenuti."

L'Agenzia del Territorio ha anche il potere di rivedere il classamento già operato. A tal fine, come chiarito dalla sentenza della Corte di Cassazione n.22313/10, non devono ritenersi obbligatori né la preventiva visita del fabbricato da parte dei funzionari dell'Agenzia né il contraddittorio preventivo con il contribuente. Allo stesso modo non è necessario che l'Agenzia inviti il contribuente a produrre la documentazione rilevante prima della formalizzazione dell'accertamento. Questi, infatti, potranno essere debitamente prodotti nella possibile fase contenziosa successiva.

Ciò posto, riguardo ad un atto in cui è stata richiesta la valutazione automatica di immobili non ancora iscritti in Catasto, l'ufficio dell'Agenzia

delle entrate, successivamente al classamento da parte dell'Agenzia del Territorio, deve liquidare la maggiore imposta connessa all'eventuale maggior valore catastale dell'immobile rispetto a quello dichiarato presuntivamente nell'atto. La giurisprudenza²⁸⁸, confermata dalla recente prassi amministrativa²⁸⁹, ha definitivamente chiarito che detta liquidazione può avvenire mediante l'emissione di un semplice avviso di liquidazione, mentre l'Amministrazione non ha alcun obbligo in ordine alla preventiva notificazione di un apposito avviso di accertamento. Ciò, in quanto l'ufficio con tale attività si limita a richiedere un'imposta che era già dovuta al momento della stipulazione dell'atto.

Riguardo al termine entro il quale l'Amministrazione può procedere alla liquidazione della maggiore imposta, in giurisprudenza si è consolidato l'orientamento per cui rimane operativo il periodo di tre anni indicato dall'art.76, co.2, TUR in luogo di quello più breve previsto dal co.1-*bis* dello stesso art.76 (2 anni)²⁹⁰. A detto termine triennale, ad ogni modo, non possono sommarsi i dieci mesi assegnati dal citato art.12, D.L. n.70/88 all'Agenzia del Territorio per l'attribuzione della rendita catastale²⁹¹.

Il *dies a quo* per la decorrenza di detto periodo di decadenza, come chiarito dalla stessa Circolare n.25/E/09, coincide con il momento in cui il contribuente ha ritualmente presentato al competente ufficio la ricevuta dell'istanza di attribuzione della rendita catastale²⁹².

Tanto premesso, in merito all'attuale ambito di applicazione del sistema della valutazione automatica di cui ai descritti commi 4 e 5 dell'art.52 TUR, occorre rilevare che il co.23-*ter* dell'art.35, del D.L. n.223/06, come ricordato in precedenza, ha aggiunto allo stesso art.52, il co.5-*bis*, il quale prevede espressamente che *“Le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n.266, e successive modificazioni”*.

L'Agenzia delle entrate nella Circolare n.6/E/07 ha precisato che detta disposizione non ha effetto retroattivo, posto che precedentemente l'indicazione in atto di un valore inferiore a quello automatico aveva *“un'inequivocabile efficacia preclusiva del potere di rettifica del valore*

²⁸⁸ Cass. sentenza n.378/06; 2480/06; 27070/06; 8997/07; 14221/07; 18865/07; 15449/08; 16434/08.

²⁸⁹ Circolare n.25/E/09.

²⁹⁰ Cass. sentenze n.17215/06; 16098/07; 18865/07; 25685/07; 1049/08; 6358/08; 22466/08; 23649/08.

²⁹¹ Cass. sentenze n.13303/04.

²⁹² In questo senso Cass. sentenze n.16098/07; n.9601/05 e 15515/04.

dichiarato, per cui non può ignorarsi l'affidamento oggettivo riposto dal contribuente nel previgente sistema normativo". Pertanto, non possono essere oggetto di accertamento i valori conformi ai valori catastali rivalutati dichiarati in atti registrati sino alla data di entrata in vigore della norma richiamata (1° agosto 2006) anche laddove non sia stata operata l'opzione per il prezzo- valore²⁹³.

A seguito dell'introduzione del co.5-*bis*, tuttavia, risultano ancora alcuni dubbi interpretativi in merito al reale ambito operativo del meccanismo della valutazione automatica nella determinazione della base imponibile, anche a causa della difficile formulazione letterale dello stesso co.5-*bis*.

Secondo le indicazioni dell'Agenzia delle entrate fornite nella più volte richiamata Circolare n.6/E/07, stante il tenore letterale della nuova disposizione, i commi 4 e 5 dell'art.52 si renderebbero ora applicabili esclusivamente alle ipotesi in cui **si applica già** il sistema del cosiddetto "prezzo-valore", vale a dire alle cessioni di immobili ad uso abitativo (e relative pertinenze) che si realizzano nei confronti di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, a condizione che la parte acquirente richieda al notaio rogante l'identificazione della base imponibile con il valore catastale, indipendentemente dal corrispettivo pattuito.

Secondo la richiamata circolare, inoltre, la valutazione automatica rimarrebbe applicabile anche nei confronti di quegli atti che non configurano una cessione (per ciò stesso "*diverse*" da quelle cui si applica il co.497) come, ad esempio, la divisione di un immobile senza conguaglio. Secondo tale impostazione, dunque, al di fuori dei specifici casi in cui si rende applicabile il sistema del prezzo-valore, l'ufficio sarebbe sempre legittimato a rettificare il valore dichiarato ai sensi dell'art.51 co.1, vale a dire facendo riferimento al valore venale in comune commercio del bene immobile trasferito²⁹⁴.

L'orientamento appena descritto, tuttavia, non appare del tutto condivisibile.

Il Consiglio Nazionale del Notariato, in particolare, nello Studio n.117-2006/T si è dimostrato essere sul punto assai critico con l'orientamento amministrativo.

Secondo detto Studio, infatti, sarebbe invece assai più opportuno estendere l'ambito di operatività del sistema di valutazione ora in argomento anche alle ipotesi in cui, pur sussistendo i requisiti per l'applicazione del prezzo-valore, la parte acquirente non ha optato per l'opzione espressamente richiesta dalla norma. Lo Studio fa correttamente notare che, a ritenere diversamente, si produrrebbe il

²⁹³ Risoluzione n.285/E/08

²⁹⁴ Si veda CTP Ravenna sentenza n.112/09.

risultato di eliminare, di fatto, l'operatività del sistema della valutazione automatica, posto che essa potrebbe funzionare solo quando già opera il sistema del prezzo-valore²⁹⁵.

Nota, altresì, lo Studio che una siffatta interpretazione, peraltro, non sarebbe nemmeno pregiudizievole per gli interessi dell'Erario. Essa, infatti, non impedirebbe all'Amministrazione finanziaria *“di esperire tutti i controlli e le verifiche finalizzate ad accertare l'eventuale occultazione, anche solo in parte, del corrispettivo realmente pattuito e versato, con applicazione della ben più severa sanzione prevista dall'art.72 del TUR (dal duecento al quattrocento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato) rispetto a quella più ridotta (dal cinquanta al cento per cento di tale ultima differenza) prevista ora dall'ultimo periodo del comma 498 art.1 legge n.266/2005 ... qualora risulti esercitata l'opzione e sia comunque riscontrata una occultazione – anche parziale – del corrispettivo pattuito”*²⁹⁶.

3.1 La valutazione automatica di contratti di locazione e di beni immobili ai fini delle imposte di successione e donazione

L'articolo 1, co.341, L. n.311/04, ha introdotto, a far data dal 1° gennaio 2005, un sistema di valutazione automatica anche in riferimento ai contratti aventi ad oggetto la locazione di beni immobili mediante l'inserimento nel TUR di un nuovo art.52-*bis*. Detto articolo, rubricato *“liquidazione dell'imposta derivante dai contratti di locazione”* prevede l'inibizione dei poteri di accertamento degli uffici in ordine alla liquidazione dell'imposta complementare dei contratti di locazione di beni immobili iscritti in Catasto con attribuzione di rendita, qualora *“l'ammontare del canone di locazione ... risulti dal contratto in misura non inferiore al 10 per cento del valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, comma 4”*.

Pertanto, laddove l'ammontare del canone di locazione annuale è pari o uguale al 10% all'ammontare che si determina applicando i coefficienti e i moltiplicatori prima descritti previsti dall'art.52, co.4, è impedito all'Amministrazione di procedere alla liquidazione dell'imposta complementare.

L'Amministrazione ha precisato, che l'ammontare del canone di locazione determinato su base catastale riguarda il canone pattuito per una annualità. Infatti, sia le norme di carattere civilistico sia quelle di carattere fiscale, quando utilizzano il termine *“canone”* senza alcuna

²⁹⁵ In questo senso si veda anche A. Busani, *La base imponibile per la cessione di fabbricati tra privati*, in *Corriere Tributario*, n.44/2010, pag.3624 e ss..

²⁹⁶ Studio n.117-2006/T, pag. 5.

specificazione, si riferiscono sempre al corrispettivo pattuito per una annualità. Pertanto, al fine di individuare il limite all'attività di accertamento ai fini delle imposte dirette e di liquidazione dell'imposta complementare di registro, in caso di locazioni di durata inferiore all'anno, il valore determinato su base catastale deve essere rapportato alla durata del contratto²⁹⁷.

L'ultimo periodo dell'art.52-*bis*, stabilisce che restano, comunque, fermi i poteri di liquidazione dell'imposta per le annualità successive alla prima.

Secondo l'Amministrazione finanziaria deve ritenersi che tale disposizione faccia riferimento all'imposta che, ai sensi dell'art.17, co.3 del TUR, il contribuente deve versare in autoliquidazione. Ciò, in altri termini, significa che rimane comunque fermo il potere degli uffici di liquidare l'imposta dovuta qualora il contribuente non adempia spontaneamente²⁹⁸.

Esempio

Si ipotizzi un appartamento "prima casa" dato in locazione con le seguenti caratteristiche:

- classe A/2;
- rendita catastale € 900,00;
- canone di locazione annuo € 12.000,00.

Il calcolo per verificare se il potere di accertamento è o meno precluso sarà il seguente:

Rendita catastale rivalutata del 5%	€ 945,00
Moltiplicatore	110
Valore del fabbricato (rendita x moltiplicatore)	€ 103.950,00
10% del valore del fabbricato	€ 10.395,00
Canone annuo di locazione	€ 12.000,00

In questo caso, essendo il canone di locazione annuo dichiarato superiore al 10 per cento del valore dell'immobile, l'accertamento dell'ufficio è precluso *ex lege*.

Occorre, infine, dare conto del fatto che anche in relazione alle imposte di successione e donazione è espressamente previsto un procedimento di valutazione automatica del valore dei beni immobili caduti in successione. L'articolo 34, co.5, D.Lgs. n.346/90, infatti, inibisce espressamente il potere degli uffici di rettificare il valore degli immobili

²⁹⁷ Circolare n.10/E/05, par. 10.2.

²⁹⁸ Circolare n.10/E/05, par. 10.4.

iscritti in Catasto con attribuzione di rendita qualora questo sia dichiarato *“in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi”*. Detta disposizione per espressa previsione del medesimo co.5 non si applica ai terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria.

Il successivo co.6 prevede che per i fabbricati che sono dichiarati per l'iscrizione nel Catasto edilizio ma che non sono ancora iscritti alla data di presentazione della dichiarazione della successione la disposizione del co.5 si applica a condizione che:

- la volontà di avvalersene sia espressamente manifestata nella dichiarazione di successione;
- in allegato alla domanda di voltura catastale sia presentata specifica istanza di attribuzione della rendita, recante l'indicazione degli elementi di individuazione del fabbricato e degli estremi della dichiarazione di successione, di cui l'ufficio tecnico erariale rilascia ricevuta in duplice esemplare;
- la ricevuta, entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla presentazione della dichiarazione di successione, sia prodotta all'ufficio del registro, il quale ne restituisce un esemplare con l'attestazione dell'avvenuta produzione.

L'Ufficio Tecnico Erariale, entro dieci mesi dalla presentazione dell'istanza di attribuzione della rendita invia all'ufficio del registro un certificato attestante l'avvenuta iscrizione in Catasto del fabbricato e la rendita attribuita; se l'imposta è stata già liquidata in base al valore indicato nella dichiarazione di successione e tale valore risulta inferiore a cento volte la rendita così attribuita e debitamente aggiornata, o al corrispondente valore della nuda proprietà o del diritto reale di godimento, l'ufficio, nel termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta, deve liquidare l'eventuale maggiore imposta.

3.2 La procedura DOCFA

La cosiddetta DOCFA (documenti Catasto fabbricati) è una procedura informatica, disciplinata dall'art.2, L. n.75/93 e del D.M. n.701/94, che consente l'aggiornamento degli archivi catastali nonché la compilazione e presentazione ai competenti uffici dell'Agenzia del Territorio del modello di "Accertamento della Proprietà Immobiliare Urbana". Con tale modello, in sintesi, possono essere presentate al Catasto i nuovi accatastamenti ovvero le variazioni catastali di edifici esistenti (quali variazioni di destinazioni d'uso, divisioni, frazionamenti, ampliamenti).

La procedura DOCFA, in particolare, consente al contribuente di dichiarare una rendita proposta per l'unità immobiliare denunciata in catasto. Ai sensi dell'art.1 co.3 del citato D.M. n.701/94, infatti, la rendita indicata dal contribuente rimane negli atti catastali come "rendita proposta" fino al momento in cui l'ufficio "non provvede con mezzi di accertamento informatici o tradizionali, anche a campione, e comunque entro dodici mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni di cui al comma 1, alla determinazione della rendita catastale definitiva".

Appare utile precisare sul punto che la Corte di Cassazione ha chiarito che la dichiarazione deve ritenersi sempre emendabile in caso di errori di fatto e di diritto.

Cass. sentenza n.19379/08

Massima – *La procedura di attribuzione della rendita catastale agli immobili iscritti o da iscriversi in Catasto attraverso il sistema DOCFA ha finalità di rendere agevole e rapido il sistema di aggiornamento delle rilevazioni catastali. La rendita così attribuita, ovvero variata in dipendenza di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria non consegue efficacia diretta bensì riflessa. Conseguentemente, la dichiarazione del contribuente, nella specie costituita dalla denuncia di variazione catastale relativa al cambiamento di destinazione d'uso di un cespite trasformato in immobile speciale, è sempre emendabile e ritrattabile in presenza di errore di fatto e di diritto suscettibile di cagionare un prelievo fiscale maggiormente oneroso di quello previsto dalla legge al pari dell'impugnabilità dell'atto di diniego da parte dell'Erario.*

Il secondo periodo dello stesso co.3 attribuisce espressamente all'Amministrazione finanziaria la facoltà "di verificare, ai sensi dell'art.4, comma 21, del decreto-legge 19 dicembre 1984, n.853, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n.17, le caratteristiche degli immobili oggetto delle dichiarazioni di cui al comma 1 ed eventualmente modificarne le risultanze censuarie iscritte in catasto...".

Pertanto, accanto al periodo di 12 mesi per la determinazione della rendita catastale definitiva la disposizione riconosce, in ogni caso, all'Amministrazione la facoltà di procedere a controlli successivi, secondo le modalità previste dalla specifica legislazione²⁹⁹.

²⁹⁹ Per una dettagliata descrizione delle fasi di accertamento della rendita catastale si vedano le Circolari n.189/T/96 e 83/E/T/99.

In merito, poi, ai poteri con cui gli uffici dell'Agenzia del Territorio procedono a siffatti accertamenti catastali, è recentemente intervenuto il D.L. n.78/10 (convertito con modificazioni dalla L. n.122/10) che, al co.13 dell'art.19, ha espressamente attribuito a detti uffici i poteri istruttori disciplinati 51 e 52 del DPR n.633/72. Dalla data di entrata in vigore del richiamato D.L., quindi, gli uffici dell'Agenzia del Territorio possono contare sugli stessi incisivi poteri che l'Agenzia delle entrate può esercitare per l'accertamento dell'Iva.

Un tema molto dibattuto riguarda la legittimità degli accertamenti della rendita catastale effettuati oltre il periodo di riferimento previsto dal menzionato co.3, dell'art.1 D.M. n.701/94. La Circolare n.189/T/96 aveva evidenziato che le rendite catastali per le quali sono decorsi i termini di cui all'art.1, co.3, possono essere modificate, qualora ricorrano idonee valutazioni di carattere tecnico supportate eventualmente anche da sopralluogo, *“conformemente al dettato dell'art.4, comma 21, del decreto legge 19 dicembre 1984, n.853, convertito con modificazioni dalla legge 17 febbraio 1985, n.17”*.

La successiva Circolare dell'Agenzia del Territorio n.7/T/05 ha ribadito che il termine di cui al co.3 *“rispondendo alla precipua finalità di accelerare la conclusione del procedimento di attribuzione della rendita catastale, non riveste carattere perentorio”*, con la conseguenza che il suo decorso non comporta la decadenza della potestà accertativa dell'Agenzia del Territorio che quindi potrà legittimamente procedere all'accertamento anche successivamente.

In altri termini, secondo l'Agenzia il termine di 12 mesi è come se non fosse mai stato disposto da alcuna disposizione normativa (seppure secondaria). La Circolare, comunque precisa che il superamento del termine previsto dal co.3 comporta che la rettifica debba essere debitamente supportata da *“adeguata e congrua motivazione con specifici riferimenti agli elementi rilevati in sede di sopralluogo”*.

In definitiva, nell'ambito della disciplina delineata dall'art.1, co.3, è possibile distinguere due distinte fasi nell'attività accertativa:

- la verifica del classamento e della rendita proposta entro dodici mesi dalla loro attribuzione;
- la possibilità di procedere alle verifiche richiamate dall'art.4, co.21, del D.L. n.853/84, convertito con modificazioni nella L. n.17/85, supportate preferibilmente da sopralluogo, come peraltro stabilito dall'art.54 del regolamento per la conservazione del Catasto edilizio urbano³⁰⁰.

³⁰⁰ Cfr. Circolare n.7/T/05.

Proprio in riferimento al sopralluogo si rileva che la recente sentenza della Corte di Cassazione n.22313/10 ha stabilito che esso non è indispensabile così che non è illegittimo l'atto di revisione del classamento non preceduto dal sopralluogo dei funzionari dell'Agenzia del Territorio.

Quanto al contenuto dell'avviso di classamento, è ormai pacifico che questo debba essere corredato da una adeguata motivazione a pena della sua nullità, ma quanto dettagliate le informazioni fornite debbano essere affinché il requisito motivazionale possa ritenersi soddisfatto esistono pareri discordanti.

In particolare, un orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione ritiene sufficiente ad integrare il requisito motivazionale la mera indicazione di consistenza, categoria e classe dell'immobile, in quanto detti elementi costituirebbero informazioni sufficienti al contribuente a strutturare una concreta difesa.

Come è stato correttamente evidenziato in dottrina, tuttavia, consistenza, categoria e classe rappresentano l'oggetto dell'atto, non certo la sua motivazione. Pertanto, appare più condivisibile l'altro e più recente orientamento della stessa Suprema Corte che vuole che l'avviso di classamento contenga anche tutte le altre informazioni necessarie a consentire di capire compiutamente le ragioni della classificazione.

Cass. sentenza n.23608/08

Massima – La categoria catastale E/9, da un lato, costituisce una categoria residuale la quale trova applicazione soltanto all'esito dell'impossibilità di ricorrere ad altri criteri di classamento e, dall'altro, fruendo dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili, ex art.7, D.Lgs. n.504/1992, è attribuibile laddove il contribuente ne abbia dimostrato i relativi presupposti. La categoria D/7, attribuita all'immobile di cui è causa, è assegnata ai fabbricati costruiti per speciali esigenze di un'attività industriale non modificabile se non con radicali trasformazioni. Ai fini della legittimità dell'avviso di accertamento del classamento in punto di motivazione, deve ritenersi assolto il relativo obbligo con l'indicazione della consistenza, della categoria e della classe.

Cass. sentenza n.4507/09

Massima - Al pari di ogni atto impositivo, anche il provvedimento con cui l'Agenzia del Territorio intende rettificare i dati attribuiti all'immobile deve essere adeguatamente motivato. A tal fine, non è sufficiente la mera indicazione dei dati catastali ritenuti idonei in sostituzione di quelli presentati, posto che ciò non consente al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa. In particolare, i giudici sostengono che i dati

indicati dal resistente nell'atto di classamento non permettono al contribuente, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, di intendere le ragioni della classificazione.

Occorre, infine, segnalare, sempre in tema di motivazione dell'avviso di classamento, che la Corte di Cassazione si è di recente pronunciata in merito all'ipotesi in cui sia stata utilizzata la procedura DOCFA. La sentenza n.11804/10, in particolare, ha chiarito che, nel caso di attribuzione della rendita mediante tale procedura e con la stima diretta eseguita dal competente ufficio, la mancata allegazione di detta stima all'avviso di classamento non comporta l'illegittimità di quest'ultimo atto, posto che la stima costituisce un atto già conosciuto o comunque facilmente conoscibile dal contribuente, richiedendo il relativo procedimento una preventiva partecipazione dello stesso contribuente.

4. I poteri degli uffici nell'accertamento dell'imposta di registro

Le norme del TUR che concernono i poteri di controllo degli uffici finanziari in materia di Imposta di Registro sono:

- l'art.51, co.4 che, in relazione agli atti che hanno ad oggetto aziende dispone che gli uffici possono tenere conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e possono *“procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto”*;
- l'art.52, co.1, in materia di rettifica del valore degli immobili e delle aziende dispone che l'ufficio, *“se ritiene che i beni o i diritti di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 51 hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede con lo stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni”*;
- l'art.53-bis, secondo cui le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del DPR n.600/73, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'Imposta di Registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al D.Lgs. n.347/90;
- l'art.63, co.1 e 2 a mente del quale tutti i soggetti obbligati a chiedere la registrazione di cui all'art.10 nonché i dirigenti dei pubblici uffici *“devono, se richiesti, comunicare agli uffici del registro le notizie occorrenti ai fini dell'applicazione dell'imposta”*. Inoltre, i notai, gli ufficiali giudiziari, i segretari o delegati della Pubblica Amministrazione, i cancellieri e i segretari devono trasmettere entro

otto giorni agli uffici stessi estratti dai loro registri e copie degli atti da loro conservati;

- l'art.68, co.1 e 2 a mente del quale i notai, gli ufficiali giudiziari, i segretari o delegati della Pubblica Amministrazione, i cancellieri e i segretari *“devono, entro il mese successivo a ciascun quadrimestre solare nei giorni indicati dall'ufficio del registro competente per territorio, presentare il repertorio all'Ufficio stesso, che ne rilascia ricevuta. L'Ufficio del registro, dopo aver controllato la regolarità della tenuta del repertorio e della registrazione degli atti in esso iscritti, nonché la corrispondenza degli estremi di registrazione ivi annotati con le risultanze dei registri di formalità di cui all'art.16 e dopo aver rilevato le eventuali violazioni e tutte le notizie utili, appone il proprio visto dopo l'ultima iscrizione indicando la data di presentazione e il numero degli atti iscritti o dichiarando che non ha avuto luogo alcuna iscrizione”*.

Il comma 24 dell'art.35, D.L. n.223/06, inoltre, ha esteso ulteriormente i poteri istruttori in capo all'amministrazione introducendo nel TUR un nuovo art.53-*bis*³⁰¹. A mente di tale ultima disposizione, infatti, possono ora essere esercitati dagli uffici verificatori anche ai fini dell'Imposta di Registro nonché ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, tutte le attribuzioni e i poteri regolati dagli art.31 e seguenti del DPR n.600/73.

È bene ricordare che, per il **rifiuto** ad esibire la documentazione richiesta, ovvero per la sua **sottrazione** o per il fatto di aver **dichiarato falsamente** di non esserne in possesso e comunque in caso di **inottemperanza** alle richieste di cui all'art.63, l'art.74 prevede l'irrogazione di una sanzione pecuniaria che va da €258,00 a €2.065,00. Non è invece espressamente prevista la **sanzione indiretta** della non utilizzabilità nell'eventuale successivo procedimento contenzioso.

5. Il contenuto degli atti impositivi

Ai sensi del secondo comma dell'art.52, TUR gli avvisi di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta devono *“contenere l'indicazione del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti in esso descritti, degli elementi di cui all'articolo 51 in base ai quali è stato determinato”*. Detti atti devono contenere l'indicazione specifica delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta, nonché della diversa imposta dovuta in caso di presentazione del ricorso.

Il successivo co.2-*bis* prevede che la motivazione dell'atto debba *“indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno*

³⁰¹ Per una trattazione completa della novità normativa si rinvia allo Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n.68-2007/T.

determinato". Laddove la motivazione faccia riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, *"questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale"*. Detto comma, al contrario del precedente, sanziona espressamente con la nullità il mancato rispetto degli obblighi di motivazione in esso dettati.

La Cassazione ha chiarito in più occasioni che l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica del valore dichiarato ha lo scopo precipuo di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa nonché a consentire al contribuente di esercitare propriamente il diritto di difesa. Ne consegue, secondo la Suprema Corte, che in tale atto è sufficiente che l'ufficio enunci i criteri astratti in base ai quali ha determinato il diverso valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per il raggiungimento di detto obiettivo³⁰².

L'obbligo di motivazione degli atti tributari in genere si atteggia diversamente a seconda della natura e della funzione che gli stessi atti svolgono in base alle norme che li regolano. Mentre in alcuni la funzione di prelievo fiscale viene esercitata in forme estremamente semplici e contratte, talvolta risolvendosi nella mera imposizione di una determinata disciplina, altri invece rappresentano l'espressione propria di una funzione di prelievo fiscale, per cui essi devono assumere una veste formale ed un contenuto specificamente regolato dalla legge. Sulla base di tali considerazioni la Suprema Corte ha avuto modo di stabilire che l'obbligo di motivazione può ritenersi adempiuto *"solo qualora la motivazione, ancorché formulata in modo sommario e semplificato, sia tale - avuto riguardo al contenuto tipico ed all'oggetto del singolo atto impositivo - da palesare le ragioni del provvedimento, nella evidenziazione dei momenti ricognitivi e di quelli logico-deduttivi"*. In questa occasione la Cassazione ha ritenuto, in tema di imposta complementare di registro, che dovesse ritenersi correttamente motivato un avviso di accertamento di rettifica del valore iniziale di un immobile che non faceva riferimento ad alcuno dei criteri di valutazione indicati dall'art.51, TUR³⁰³.

Quanto, infine, alle concrete modalità con cui l'atto deve essere portato a conoscenza del contribuente, il co.3 dell'art.52 dispone che *"l'avviso è notificato nei modi stabiliti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi dagli ufficiali giudiziari, da messi speciali autorizzati dagli uffici del registro o da messi comunali o di conciliazione"*.

³⁰² Cass. sentenze n. 4632/03, 5232/08 e da ultimo Cass. sentenza n.13132/10.

³⁰³ Cass. sentenza n.16742/10; in questo senso si vedano anche Cass. sentenze n.27653/05 e n.21515/05.

6. Le sanzioni

I profili sanzionatori delle violazioni di disposizioni concernenti l'Imposta di Registro sono regolati dagli articoli da 69 a 75 del TUR così come modificati dal D.Lgs. n.473/97.

In particolare, l'art.69 prevede che chi omette di richiedere la registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero non presenta le denunce previste dall'articolo 19, (vale a dire la denuncia dell'avveramento di una condizione sospensiva apposta ad un atto o dell'esecuzione di tale atto prima dell'avveramento della condizione e comunque la denuncia del verificarsi di eventi che, a norma del TUR, danno luogo ad ulteriore liquidazione di imposta³⁰⁴), è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta.

In caso di insufficiente dichiarazione di valore il successivo art.71, TUR prevede l'applicazione della sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta dovuta se il valore definitivamente accertato dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari e delle aziende, ridotto di un quarto, supera quello dichiarato dalle parti. La riduzione ad un quarto non opera - e quindi la sanzione si applica indipendentemente dall'ammontare della differenza - nel caso si tratti dei terreni o dei fabbricati cui si applica il sistema della valutazione automatica ai sensi dell'art.52, co.4.

La C.M. n.267/E/1998 ha chiarito, sul punto, che tale differenziazione assume rilevanza *“perché per i beni e diritti della prima tipologia la sanzione si rende applicabile solo se il valore accertato, ridotto di un quarto, supera quello dichiarato, mentre per i beni e diritti della seconda specie la sanzione è dovuta anche nel caso in cui la differenza tra i due valori non superi il quarto. In altre parole, mentre per i primi è stabilita una tolleranza pari a un quarto, stante le obiettive difficoltà cui il contribuente può incontrare nel determinare il valore venale di tali beni (che può differire dal prezzo convenuto), per i secondi non è ammessa alcuna esimente in quanto sussiste la facoltà di sottrarsi alla rettifica dell'ufficio, dichiarando valori o corrispettivi non inferiori a quelli risultanti dalla cosiddetta “valutazione automatica o catastale”.*

In caso di occultamento, anche parziale del corrispettivo pattuito in atto, il successivo art.72, prevede l'applicazione della sanzione amministrativa dal duecento al quattrocento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo

³⁰⁴ Detti atti devono essere denunciati entro 20 giorni, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono. Il termine di 20 giorni è aumentato a 60 giorni ai sensi del comma 2, art.19, *“se l'evento dedotto in condizione è connesso alla nascita o alla sopravvivenza di una persona”.*

dichiarato, detratto l'importo della sanzione per insufficiente dichiarazione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71. La sanzione risulta applicabile anche laddove la differenza sia minima posto che la norma non prevede alcun tipo di franchigia³⁰⁵. La C.M. n.267/E/1998 al proposito ha chiarito che l'accertamento dell'infrazione comporta sempre l'applicabilità della relativa sanzione *“anche quando, in ipotesi, non resti alcuna imposta da riscuotere, per essere stato il tributo integralmente recuperato a seguito del giudizio di congruità sul valore dichiarato”*.

Infine, l'ipotesi di tardivo versamento dell'imposta era disciplinata dall'art.70 del TUR che è stato abrogato dall'art.1, comma1, lettera g), D.Lgs. n.473/97. Per effetto di tale abrogazione si rende ora applicabile la sanzione del 30% prevista in via generale dall'art.13, co.2, del D.Lgs. n.471/97 che, come noto, riguarda *“ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto”*. Si ricorda che, ai sensi dell'art.17, co.3, D.Lgs. n.472/97, la sanzione in parola può essere irrogata senza previa contestazione. Risulta, invece, applicabile a tale fattispecie l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art.13, D.Lgs. n.472/97 con la conseguenza che il contribuente ha la possibilità di poter ridurre l'ammontare delle sanzioni applicabili (Cfr. Capitolo I).

Omessa Registrazione	⇒	dal 120 al 240% dell'imposta (art.69 TUR)
Insufficiente Dichiarazione di Valore	⇒	dal 100 al 200% dell'imposta con franchigia 25% (art.71 TUR)
Occultamento del Corrispettivo	⇒	dal 200 al 400% della differenza dell'imposta senza franchigia (art.72 TUR)
Tardivo Versamento	⇒	30% dell'imposta (art.13, co.2, D.Lgs. n.471/97)

7. I termini di decadenza e prescrizione

In relazione agli atti soggetti a registrazione ai sensi dell'art.5 del TUR ma non portati a registrazione, l'Amministrazione decade dal diritto di richiedere l'imposta principale nel termine di cinque anni che, ai sensi dell'art.76, co.1 del TUR, decorre *“dal giorno in cui, a norma degli artt.13*

³⁰⁵ Cfr. Circolare n.267/E/98.

e 14, avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione” oppure quando si è verificato il fatto che legittima la registrazione d’ufficio, a norma dell’art.15, lettere c), d) ed e) ossia:

- per i contratti verbali di cui alla lettera a) dell’art.3 e per le operazioni di cui all’art.4 quando, in difetto di prova diretta, risultino da presunzioni gravi, precise e concordanti;
- per i contratti verbali di cui alla lettera b) dell’art.3 quando, in difetto di prova diretta, la loro esistenza risulti, continuando nello stesso locale o in parte di esso la stessa attività commerciale, da cambiamenti nella ditta, nell’insegna o nella titolarità dell’esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti;
- per gli atti soggetti a registrazione in termine fisso rispetto ai quali è intervenuta la decadenza di cui all’art.76, co.1, e per gli atti soggetti a registrazione in caso d’uso ai sensi dell’art.6, quando siano depositati a norma di tale ultimo articolo.

Nello stesso termine di cinque anni, decorrente dal giorno in cui avrebbero dovuto essere presentate, decade il diritto di richiedere l’imposta dovuta in base alle denunce prescritte dall’art.19 del TUR e quindi l’avveramento della condizione sospensiva, l’esecuzione dell’atto sospensivamente condizionato prima dell’avveramento della condizione oppure il verificarsi di eventi che, a norma del TUR, diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta. Tutti fatti che a norma dello stesso art. 19 devono essere denunciati entro venti giorni dal loro verificarsi.

Riguardo, invece, agli atti che sono stati ritualmente portati a registrazione, il successivo co.1-*bis* dello stesso art.76, dispone che l’eventuale avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta di cui all’art.52, co.1 (valore venale del bene superiore al corrispettivo pattuito), deve essere notificato entro il termine di decadenza di due anni decorrente dal pagamento dell’imposta proporzionale.

Ad esclusione di tale fattispecie, ai sensi del co.2 dell’art.76, l’imposta deve essere richiesta dall’amministrazione, entro il termine di tre anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica:

- a) dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale;
- b) dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all’art.19, se si tratta di imposta complementare;
- c) dalla data della notificazione della decisione delle commissioni tributarie ovvero dalla data in cui la stessa è divenuta definitiva nel caso in cui sia stato proposto ricorso avverso l’avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta.
- d) dalla data di registrazione dell’atto, nel caso di occultazione di corrispettivo di cui all’art.72, TUR;

- e) dalla data di registrazione dell'atto ovvero dalla data di presentazione della denuncia di cui all'art.19, se si tratta di imposta suppletiva.

Atti	Termine di decadenza	Decorrenza	Condizioni
Non portati a registrazione	5 anni	Dal giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione	
Denunce non portate a registrazione	5 anni	Dal giorno in cui avrebbero dovute essere presentate	
Portati a registrazione	2 anni	Dal giorno del pagamento dell'imposta	
Portati a registrazione	3 anni	Dalla data di richiesta di registrazione	Se imposta principale
Portati a registrazione	3 anni	Dalla data di presentazione della denuncia	Se imposta complementare
Portati a registrazione	3 anni	Dalla data di notificazione della sentenza della Commissione Tributaria	Se è stato presentato ricorso di rettifica
Portati a registrazione	3 anni	Dalla data di registrazione dell'atto	In caso di occultazione del corrispettivo
Portati a registrazione	3 anni	Dalla data di registrazione dell'atto o dalla data della denuncia	Se si tratta di imposta suppletiva

Riguardo ai contratti di locazione di beni immobili, il successivo co.2-*bis* inserito dall'art.8, co.10, D.L. n.16/12, , convertito dalla L. n.44/12 ed in vigore dal 2 marzo 2012 prevede che l'imposta relativa alle annualità successive alla prima, nonché quella relativa alle cessioni, risoluzioni e proroghe di cui all'art.17, devono essere richiesti (insieme alle sanzioni e

agli interessi) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di scadenza del pagamento³⁰⁶.

Infine, in riferimento alla decadenza dai benefici “prima casa”, si deve rilevare che il legislatore non ha stabilito in modo espresso uno specifico termine entro il quale l’Amministrazione finanziaria deve procedere alla verifica della sussistenza dei requisiti di legge. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno definitivamente risolto il contrasto giurisprudenziale che era sorto al riguardo con la sentenza n.1196/00. In particolare, le Sezioni Unite hanno precisato che quando l’Amministrazione contesta la decadenza dai benefici in parola si configura una richiesta di imposta complementare, seppure in un’accezione diversa da quella più circoscritta espressamente contemplata dall’art.76, co.2 del TUR con la conseguenza che, in tali fattispecie, il termine di decadenza posto a carico dell’Amministrazione è quello triennale previsto dallo stesso co.2 dell’art.76, TUR³⁰⁷.

Le Sezioni Unite si sono anche preoccupate di stabilire il criterio per l’individuazione del *dies a quo* della decorrenza dei suddetti termini di decadenza. Secondo la Corte, in assenza di una disciplina espressa deve farsi ricorso ai principi generali recati nell’art.2964 c.c., secondo cui il termine di decadenza è computabile a partire dal momento in cui sussiste il potere di compiere l’atto o il comportamento e dunque da quando l’Amministrazione può far valere la decadenza dei benefici attraverso l’emissione dell’atto di accertamento.

Più in dettaglio, la sentenza distingue tra le ipotesi definite di “mendacio originario” da quelle definite “mendacio per evento sopraggiunto”. Nel primo caso, se il contribuente dichiara falsamente nell’atto di acquisto di essere in possesso dei requisiti posti dalla legge per beneficiare dell’agevolazione (risiedere nel Comune in cui si trova l’immobile, di non essere proprietario di altro immobile acquistata con l’agevolazione, di non essere titolare del diritto di proprietà o di altri diritti reali su immobili situati nel medesimo Comune, che l’immobile acquistato non è di lusso) il *dies a quo* coincide con la data di registrazione dell’atto di acquisto. Nella seconda ipotesi, invece, il termine di decadenza comincia a decorrere da quando si verifica l’evento che rivela la decadenza dal beneficio. Così, laddove nell’atto di acquisto il contribuente abbia dichiarato di trasferire la propria residenza nell’immobile acquistato entro 18 mesi dall’acquisto, il termine decorre dallo scadere di detto periodo senza che si sia avuto il trasferimento promesso, ovvero se

³⁰⁶ Si rammenta che ai sensi del richiamato art.17, co.1, TUR l’imposta dovuta per la registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato nonché per le cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite degli stessi, è liquidata dalle parti contraenti ed assolta entro trenta giorni.

³⁰⁷ Si veda in questo senso anche Cass. sent. n.9776/2009.

l'immobile adibito ad abitazione principale sia stato ceduto prima del decorso del quinquennio dalla data dell'acquisto e non sia stato riacquistato un nuovo immobile adibito ad "abitazione principale" entro un anno dalla cessione, il suddetto termine triennale decorre dallo spirare del termine concesso per operare il nuovo acquisto (e non dalla data dell'atto di alienazione prima del quinquennio)³⁰⁸.

Esempio

Immobile adibito ad abitazione principale

- ✓ acquisto 10 ottobre 2007;
- ✓ cessione il 7 luglio 2010;
- ✓ termine per procedere al riacquisto 7 luglio 2011.

Termine di decadenza per l'Ufficio per richiedere la maggiore imposta 7 luglio 2014.

Detti principi sono stati pedissequamente recepiti nella Circolare n.38/E/05 (§ 5) che peraltro ha svolto alcune precisazioni interessanti riguardo alla decorrenza dei termini di decadenza dell'azione amministrative in caso di acquisto con i benefici "prima casa" di un immobile in corso di costruzione, laddove l'immobile stesso, al termine della costruzione, non presenti la caratteristica di immobile "non di lusso". Secondo l'Amministrazione, in tal caso, il termine triennale decorre dalla data di ultimazione dei lavori. Al riguardo viene precisato che l'effettiva ultimazione deve essere attestata dal direttore degli stessi e che, di norma, essa coincide con la dichiarazione da rendere in catasto in base all'art.24, co.4, del DPR n.380/01. Occorre anche rammentare che, conformemente alle disposizioni di cui all'art.6 dell'R.D.L. n.652/39, l'effettivo assolvimento del predetto onere può essere rilevato dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate anche mediante la consultazione delle banche dati dell'Agenzia del Territorio.

Ciò posto, in considerazione del fatto che la legge non prevede specificamente i termini entro i quali i lavori devono essere ultimati e considerato che la verifica della sussistenza dei requisiti dell'agevolazione non può essere differita *sine die*, la Circolare afferma che al fine di conservare l'agevolazione, il contribuente deve dimostrare l'ultimazione dei lavori entro tre anni dalla registrazione dell'atto. Solo successivamente, infatti, l'Amministrazione potrà controllare l'effettiva spettanza del beneficio, provvedendo al recupero dell'imposta nei casi in cui i lavori non siano ultimati o, in caso contrario, qualora il contribuente abbia costruito un'abitazione "di lusso".

³⁰⁸ In questo senso si veda anche Cass. sentenza n.28880/08, ordinanza n.12416/10 e sentenza n.26180/10.

Per quanto concerne, poi, il termine di decadenza dal potere di richiedere la maggiore imposta dovuta a seguito di valutazione automatica ai sensi dell'art.52, co.4, TUR la Cassazione ha stabilito con una sentenza del 2010 che esso vada individuato in quello generale di tre anni previsto dall'art.76, co.2 e non in quello di due anni previsto dal precedente co.1-bis. Ciò, in quanto la richiesta di una maggiore tassazione non discende dalla rettifica di un difetto derivante da una non corretta dichiarazione del valore degli immobili trasferiti, posto che esso risulta strettamente vincolato all'utilizzo di dati e criteri predeterminati³⁰⁹.

Cass. sentenza n.10683/10

Massima - In tema di imposta di registro, la determinazione delle somme risultanti ancora dovute a seguito della valutazione automatica dell'imponibile - conseguente alla richiesta del contribuente di volersi avvalere di tale criterio, ai sensi del D.L. 14 marzo 1988, n.70, art.12 (convertito nella L. 13 maggio 1988, n.154) e del DPR 26 aprile 1986, n.131, art.52, comma 4, - non discende dalla rettifica di un difetto di tassazione derivante da una non corretta dichiarazione del valore degli immobili trasferiti, essendo vincolata all'utilizzo di dati e criteri predeterminati, che il medesimo contribuente ha invocato per la definizione dell'imponibile. Ne consegue che il relativo avviso di liquidazione deve essere notificato non già entro il termine decadenziale di due anni previsto dal citato DPR n.131 del 1986, art.76, comma 1 bis, (che fa esclusivo riferimento all'ipotesi - di cui al precedente art.52, comma 1 - di notifica dell'atto in conseguenza della rettifica del valore dichiarato o del corrispettivo pattuito), bensì entro il termine decadenziale - stabilito in via generale dal medesimo art.76, comma 2 - di tre anni, decorrenti, nel caso di imposta principale, dalla richiesta di registrazione, ovvero dal momento successivo in cui, per effetto della richiesta di attribuzione della rendita catastale, il contribuente abbia ottemperato all'onere posto a suo carico per consentire l'attività di liquidazione.

In merito al termine entro il quale l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad irrogare le sanzioni amministrative, il co.4 dell'art.76, prevede che le stesse devono essere applicate nello stesso termine stabilito per richiedere l'imposta cui le pene si riferiscono. Nel caso in cui l'imposta non è dovuta, la sanzione deve essere irrogata nel termine di cinque anni dal giorno in cui è avvenuta la violazione.

³⁰⁹ Conforme anche Cass. sentenza n.6515/09.

Infine, il comma 5 dell'art.76 dispone che, anche nell'ipotesi di intervenuta decadenza dell'azione amministrativa l'imposta deve essere comunque versata laddove si proceda alla registrazione volontaria dell'atto ai sensi dell'art.8 del TUR ovvero quando si faccia "uso" di un atto ai sensi dell'art.6 TUR soggetto a tassazione solo in "caso d'uso".

Per quanto riguarda la prescrizione del credito erariale per le imposte definitivamente accertate per acquiescenza del contribuente ovvero per effetto di sentenza passata in giudicato, l'art.78 del TUR prevede che si applichi l'ordinario termine di dieci anni prevista dal codice civile.

7.1 Termine per la richiesta di rimborso

Riguardo al termine entro cui il contribuente (ovvero il soggetto nei cui confronti è stata irrogata la sanzione) può richiedere il rimborso delle imposte, delle pene pecuniarie e degli interessi indebitamente versati, l'art.77 dispone che detta facoltà può essere esercitata, a pena di decadenza, entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione.

Il comma 2 dello stesso art.77, in relazione ai contratti a prezzo indeterminato, prevede che *"se la restituzione dipende dalla misura dell'imponibile il termine decorre dal giorno in cui ne è stato definitivamente stabilito il minore ammontare. Nei casi di cui alla lettera a) dell'art.56 il termine decorre dalla data di notificazione della decisione"*.

In merito alla procedura da seguire l'ultimo comma prevede che la domanda di rimborso deve essere presentata allo stesso ufficio che ha eseguito la registrazione, il quale è tenuto a rilasciare ricevuta, altrimenti la richiesta può essere spedita a mezzo plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

Si ricorda, infine che, in caso di rifiuto espresso ovvero decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza senza risposta per cui opera il principio del silenzio-rifiuto è ammessa la proposizione del ricorso avanti la competente Commissione Tributaria Provinciale ai sensi dell'artt.19 e 21, D.Lgs. n.546/92.

8. La riscossione dell'imposta e delle sanzioni

Nel sistema della riscossione dell'imposta di registro è indispensabile, innanzitutto, distinguere tra la riscossione in sede di registrazione dell'atto, la riscossione dell'imposta successivamente alla registrazione e la riscossione coattiva.

Tali diverse modalità di riscossione dipendono sostanzialmente dalla distinzione che il TUR fa tra imposta principale, imposta complementare e imposta suppletiva. Ai sensi dell'art.42:

- l'imposta principale è quella che si applica al momento della registrazione nonché quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica;
- l'imposta suppletiva è quella che si applica successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio;
- l'imposta complementare è l'imposta applicata in ogni altro caso.

Riguardo l'imposta suppletiva deve essere evidenziato come non possa considerarsi errore dell'ufficio quello indotto dal comportamento delle parti che hanno indicato gli elementi decisivi per la liquidazione dell'imposta in modo inesatto o non veritiero. L'imposta riliquidata dall'ufficio non potrà essere considerata suppletiva, bensì principale.

L'imposta principale e quella suppletiva vengono riscosse mediante l'emissione di apposito avviso di liquidazione che, proprio per la natura delle imposte richieste, non contiene alcuna sanzione amministrativa. L'imposta complementare, invece, viene normalmente richiesta dall'ufficio con atto di accertamento e rettifica contenute, oltre alla maggiore imposta accertata, anche le sanzioni amministrative irrogabili in relazione alla specifica fattispecie.

Imposta Principale	⇒	È richiesta al momento della registrazione dell'atto
Imposta Principale	⇒	È richiesta in caso di errori od omissioni in sede di autoliquidazione;
Imposta Suppletiva	⇒	È richiesta successivamente alla registrazione se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio
Imposta Complementare	⇒	È richiesta in tutti gli altri casi

Più in dettaglio, per quanto riguarda la riscossione in sede di registrazione, l'art.54, TUR prevede che *“all'atto della richiesta di registrazione il richiedente deve pagare l'imposta liquidata a norma del comma 1 dell'art.16, ovvero, se la liquidazione è differita a norma del comma 2 dello stesso articolo, depositare la somma che l'ufficio ritiene corrispondente all'imposta dovuta”*.

Quando, invece, la registrazione deve essere eseguita d'ufficio a norma dell'art.15, il competente ufficio finanziario deve notificare apposito

avviso di liquidazione al soggetto o ad uno dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, con invito ad effettuare entro il termine di sessanta giorni il pagamento dell'imposta e, se dallo stesso dovuta, della pena pecuniaria irrogata per omessa richiesta di registrazione.

L'articolo 55 del TUR, in merito alla riscossione successiva alla registrazione dispone che il pagamento dell'imposta complementare, dovuta in base all'accertamento del valore imponibile o alla presentazione di una delle denunce previste dall'art.19, *“deve essere eseguito entro sessanta giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione”*.

Allo stesso modo le eventuali imposte suppletive devono essere pagate entro 60 giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione.

In riferimento, poi, alla riscossione coattiva, l'art.56, co.4 del TUR dispone che si applicano le disposizioni degli artt.2 da 5 a 29 e 31 del R.D. n.639/10. Tale disciplina, tuttavia, risulta superata dal disposto dell'art.17, D.Lgs. n.46/99 a mente del quale si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato *“anche diverse dalle imposte sui redditi”*. Conseguentemente, anche l'imposta di registro, le imposte ipotecaria e catastale e l'imposta sulle successioni e donazioni devono essere riscosse coattivamente con le forme e nei termini regolati dal DPR n.602/73.

Riguardo, infine, alla riscossione effettuabile in pendenza di un giudizio avanti la Giustizia Tributaria, l'art.56 del TUR dispone, in termini generali, che la proposizione del ricorso da parte del contribuente non sospende la riscossione.

Tuttavia, laddove si tratti di imposta complementare per il maggior valore accertato, la maggiore imposta deve essere pagata per un terzo entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione e, per due terzi, sul valore risultante dalla decisione della commissione tributaria di primo grado. Il residuo può essere riscosso solo dopo la decisione della commissione di secondo grado.

Laddove ricorrano gravi motivi, la competente DRE può sospendere la riscossione fino alla decisione della commissione tributaria di primo grado. Se, infine, l'imposta riscuotibile in base alla decisione della commissione tributaria è inferiore a quella già riscossa, il contribuente ha diritto al rimborso della differenza entro 60 giorni dalla notifica della decisione, che deve essere eseguita anche su richiesta del contribuente.

Nel caso di imposte suppletive, la lettera b), del co.1 dell'art.56 stabilisce che queste possano essere riscosse per intero *“solo dopo la decisione della commissione tributaria centrale o della corte d'appello o dell'ultima decisione non impugnata”*, l'art.68, D.Lgs. n.546/92 a sua

volta prevede che *“le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l’ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso per cassazione”*. Ne consegue che le imposte suppletive possono essere riscosse solo dopo la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale passata in giudicato ovvero dopo la sentenza della Commissione Tributaria Regionale seppure impugnata con ricorso per Cassazione.

Riguardo alle modalità di riscossione delle sanzioni applicabili l’art.75 TUR dispone che l’ufficio competente procede all’applicazione delle sanzioni pecuniarie mediante apposito avviso motivato che deve essere notificato all’autore della violazione. Se però oltre la sanzione è dovuta anche l’imposta, l’ufficio ha la facoltà di applicare la sanzione in sede di liquidazione dell’imposta.

Lo stesso art.75, dispone anche (co.2) che nella determinazione della misura della pena pecuniaria l’ufficio deve tenere conto della gravità del danno o del pericolo cagionato all’erario e della personalità dell’autore della violazione, così come emerge dai suoi precedenti.

Le sanzioni amministrative devono essere pagate entro sessanta giorni dalla notificazione dell’avviso ovvero, se è stato proposto ricorso, dalla notificazione della decisione o sentenza che definisce il giudizio (art.75, co.3).

9. La solidarietà nel pagamento dell’imposta

All’evidente fine di rafforzare al massimo le ragioni dell’Erario nelle fattispecie che danno luogo al sorgere dell’obbligazione di pagare un determinato ammontare a titolo di imposta di registro, il legislatore del 1986 ha previsto il principio della solidarietà passiva per il pagamento del tributo tra una pluralità di soggetti che, a vario titolo, sono coinvolti nell’atto portato a registrazione.

L’art.57, co.1, TUR stabilisce che sono solidalmente obbligati al pagamento dell’imposta:

- i pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l’atto;
- i soggetti nel cui interesse è stata richiesta la registrazione;
- le parti contraenti;
- le parti in causa;
- coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di cui agli artt.12 e 19; e
- coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli artt.633, 796, 800 e 825 del c.p.c.

Si rammenta che i pubblici ufficiali che hanno redatto o ricevuto l’atto sono solidalmente responsabili solo per l’imposta principale e non

anche per quelle complementari e suppletive (art.57, co.2, TUR). Pertanto, la maggiore imposta che dovesse essere dovuta a seguito dell'avvenuto accertamento dell'esistenza di un occultamento parziale del corrispettivo del trasferimento di un bene immobile non potrà essere richiesta anche al notaio che ha rogato il relativo atto pubblico, ma soltanto alle parti contraenti.

LA DEFINIZIONE DI SOLIDARIETÀ

L'articolo 1292 c.c. definisce l'obbligazione solidale come quella in cui *“più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri”*.

In altri termini, nel sistema dell'imposta di registro, mediante tale istituto il Fisco è legittimato a richiedere il pagamento dell'intera obbligazione a ciascuno dei soggetti coobbligati senza escutere prima gli altri. Si viene, così, a realizzare una forma di vera e propria garanzia personale *ex lege*. Ovviamente, il debitore in solido che abbia pagato l'intero debito, ai sensi dell'art.1299 c.c., ha il diritto di ripetere dagli altri condebitori, mediante l'azione di regresso, le quote di debito di ciascuno di essi. Se uno di questi è insolvente, la perdita si ripartisce per contributo tra gli altri condebitori, compreso quello che ha fatto il pagamento (in questo senso si veda Cass. sentenza n.4047/07.)

Nella prassi contrattuale molto spesso si assiste alla pattuizione di clausole che attribuiscono l'onere del pagamento dell'imposta di registro a una sola delle parti contraenti.

Tali accordi, evidentemente, hanno valore solo tra le parti contraenti, mentre nei confronti dell'Amministrazione che continuerà ad operare l'istituto della solidarietà nell'obbligazione. L'Amministrazione, dunque, potrà comunque richiedere il pagamento dell'imposta ad entrambe le parti senza il beneficio della preventiva escussione³¹⁰.

D.: *Una specifica clausola del contratto da me sottoscritto dispone espressamente che l'imposta di registro è ad esclusivo carico del mio contraente. Posso opporre tale previsione contrattuale all'Amministrazione finanziaria?*

³¹⁰ Si veda al proposito Cass. sentenza n.11029/97.

R.: NO. La previsione normativa della solidarietà di tutti i contraenti è inderogabile dalla volontà negoziale. La clausola potrà essere esclusivamente la base per ripetere per intero dal contraente quanto eventualmente versato a titolo di imposta, sanzioni e interessi

Si ricorda che, per effetto della solidarietà, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta a notificare l'atto impositivo a ciascuno dei condebitori solidali, essendo sufficiente la notificazione ad uno solo di essi. Inoltre, ai sensi dell'art.1306 c.c. la sentenza pronunciata tra il creditore e uno dei debitori in solido *“non ha effetto contro gli altri debitori o contro gli altri creditori”*. Quindi, la sentenza che annulla un atto impositivo impugnato da uno solo dei condebitori non esplica effetti diretti nei confronti degli altri coobbligati. Tuttavia, il secondo comma dello stesso art.1306 c.c. dispone che i condebitori possono comunque opporre la sentenza favorevole al creditore, salvo che essa sia fondata sopra ragioni personali. Il coobbligato dunque è legittimato a richiedere l'estensione ad esso del giudicato favorevole prodottosi in capo ad altri debitori³¹¹.

A decorrere dal 1° gennaio 2007, in virtù del comma 1-bis dell'art.57 del TUR (introdotto dall'art.1, co.46, lett.b), L. n.296/06) anche gli agenti immobiliari sono solidalmente tenuti al pagamento dell'imposta dovuta in relazione alle *“scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari”*.

Ai sensi del co.3 dell'art.57, le parti che sono interessate al verificarsi di una specifica condizione sospensiva apposta ad un contratto sono solidalmente responsabili per il pagamento della relativa imposta al momento in cui la condizione si verifica (ovvero al momento in cui l'atto produce i suoi effetti se prima dell'avverarsi della condizione).

Laddove, invece, l'imposta complementare risulti dovuta per il fatto imputabile ad una sola delle parti contraenti, l'imposta rimane a carico di quest'ultima in via esclusiva (art.57 co.4).

Per gli atti soggetti a registrazione solamente in “caso d'uso” e per quelli presentati volontariamente alla registrazione, obbligato al pagamento dell'imposta è unicamente colui ha richiesto la registrazione (art.57 co.5).

Qualora alla formazione di un atto che contenga più disposizioni anche non connesse e non derivanti le une dalle altre, abbiano partecipato più parti, l'obbligo di ciascuna delle parti al pagamento delle imposte

³¹¹ Risoluzione n.177/E/95 e Circolare n.156/E/97.

complementari e suppletive è limitato a quelle dovute per le convenzioni alle quali essa ha partecipato (art.57, co.6).

Lo Stato non può, evidentemente, essere coobbligato nel pagamento dell'imposta di registro, pertanto, ai sensi del co.7 dell'art.57, quando esso è parte del contratto obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente (anche in deroga all'art.8 della L. n.392/78). Tale regola non si rende applicabile laddove l'imposta sia dovuta per atti presentati volontariamente per la registrazione dalle Amministrazioni dello Stato.

Infine, negli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali di godimento, per effetto dell'ultimo comma dell'art.57, *“l'imposta è dovuta solo dall'ente espropriante o dall'acquirente senza diritto di rivalsa, anche in deroga all'art.8 della legge 27 luglio 1978, n.392; l'imposta non è dovuta se espropriante o acquirente è lo Stato”*.

Legge Finanziaria per il 2010 (Legge n.191/09)

Art. 2, comma 26

Le vittime di atti di terrorismo e delle stragi di tale matrice e i loro superstiti, compresi i figli maggiorenni, gli ascendenti, i fratelli e le sorelle che siano stati parti in causa in un procedimento civile, penale, amministrativo o contabile comunque dipendente da atti di terrorismo o da stragi di tale matrice, sono esenti dall'obbligo di pagamento dell'imposta di registro previsto, quali parti in causa, dall'articolo 57 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui a, dall' articolo 57 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131, e di ogni altra imposta.

10. I dati catastali negli atti di trasferimento

Sempre allo scopo di far emergere l'effettiva consistenza catastale degli immobili, il co.14, ha introdotto un nuovo co.1-bis all'art.29, L. n.52/85.

Secondo cui tutti i contratti concernenti il trasferimento, la costituzione o lo scioglimento di comunione di diritti reali su fabbricati già esistenti, siano essi conclusi per atto pubblico o per scrittura privata, devono esplicitamente contenere a pena di nullità:

- l'identificazione catastale;
- il riferimento alle planimetrie depositate in catasto;
- la dichiarazione resa in atti dagli intestatari della conformità dello stato di fatto dei dati catastali e delle planimetrie.

Inoltre, prima della stipula dell'atto il notaio è tenuto a individuare gli intestatari catastali e a verificarne la conformità con le risultanze dei registri immobiliari.

D.L. n.78/10

Art.19 (co.14)

14. All'articolo 29 della legge 27 febbraio 1985, n.52, è aggiunto il seguente comma:

«1-bis. Gli atti pubblici e le scritture private autenticate tra vivi aventi ad oggetto il trasferimento, la costituzione o lo scioglimento di comunione di diritti reali su fabbricati già esistenti, ad esclusione dei diritti reali di garanzia, devono contenere, per le unità immobiliari urbane, **a pena di nullità**, oltre all'identificazione catastale, il riferimento alle planimetrie depositate in catasto e la dichiarazione, resa in atti dagli intestatari, della conformità allo stato di fatto dei dati catastali e delle planimetrie, sulla base delle disposizioni vigenti in materia catastale. La predetta dichiarazione può essere sostituita da un'attestazione di conformità rilasciata da un tecnico abilitato alla presentazione degli atti di aggiornamento catastale. Prima della stipula dei predetti atti il notaio individua gli intestatari catastali e verifica la loro conformità con le risultanze dei registri immobiliari».

11. La registrazione di contratti di locazione o affitto

Infine, sempre nell'ottica di una precisa una strategia volta a far emergere e quindi assoggettare a tassazione quei fabbricati definiti "fantasma", il co.15 dello stesso art.19 prevede alcune misure che riguardano specificamente la registrazione dei contratti di locazione.

D.L. n.78/10

Art.19 (co.15)

15. La richiesta di registrazione di contratti, scritti o verbali, di locazione o affitto di beni immobili esistenti sul territorio dello Stato e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite, deve contenere anche l'indicazione dei dati catastali degli immobili. La mancata o errata indicazione dei dati catastali **è considerata fatto rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro** ed è punita con la sanzione prevista dall'articolo 69 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131.

A seguito di tale disposizione, a decorre dal 1° luglio 2010 la richiesta di registrazione di contratti, scritti o orali di locazione, di affitto di fabbricati già esistenti, nonché delle cessioni, risoluzioni e proroghe di

tali contratti, deve contenere l'indicazione dei dati catastali dell'immobile a cui il contratto si riferisce. La mancata o errata indicazione viene considerata *“fatto rilevante ai fini dell'imposta di registro”* con la conseguente applicazione delle sanzioni pecuniarie previste dall'art.69 TUR, vale a dire dal 120 al 240% dell'imposta dovuta. A detta previsione, è stata data attuazione mediante il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 25 giugno 2010 che, tra l'altro, ha approvato due nuovi modelli per la richiesta di registrazione che ora permettono la comunicazione dei dati catastali. Il Modello 69, infatti, in riferimento ai contratti da registrare contiene ora un nuovo Quadro D, mentre il nuovo Modello “CDC” deve essere utilizzarsi per la comunicazione dei dati catastali in ipotesi di cessioni, risoluzioni e proroghe di contratti già in essere alla data del 1° luglio 2010.

È interessante notare che, benché la norma non contenga alcun riferimento, il Provvedimento ha espressamente esteso l'adempimento relativo all'indicazione dei dati catastali anche alla registrazione dei contratti di comodato in quanto a dire dell'Agenzia sussisterebbero *“motivi di omogeneità e di razionalizzazione del sistema”*.

CAPITOLO QUATTORDICESIMO

ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE, CONTENZIOSO E RIMBORSI DELL'ICI, IMU, IVIE

1. L'accertamento e la liquidazione dell'imposta

L'accertamento dell'ICI è ora regolato dal disposto dei commi da 158 a 173 dell'art.1, L. n.296/06, (Legge Finanziaria per il 2007) che ha sostanzialmente introdotto una disciplina unitaria per l'accertamento di tutti i tributi locali (oltre all'Ici anche Tarsu, Tosap, Imposta di pubblicità).

Più in dettaglio, il co.173 di detto unico articolo, innovando e uniformando le regole sull'accertamento di tutti i tributi locali, ha abrogato i commi 1, 2 e 2-bis dell'art.11, D.Lgs. n.504/92, che disciplinavano rispettivamente:

- le modalità di emissione degli avvisi di liquidazione dell'imposta;
- le modalità di emissione degli avvisi di accertamento; e
- l'obbligo di motivazione e di allegazione di entrambi i suddetti atti.

Ai sensi del co.171, le modifiche introdotte sono entrate in vigore il 1° gennaio 2007 ed è stato espressamente previsto che le stesse si rendono applicabili anche ai rapporti di imposta pendenti a tale data.

Restano, invece, ancora in vigore i commi 3 e 4 dello stesso art. 11. Il co.3 regola i poteri attribuiti ai Comuni al fine dello svolgimento delle attività di controllo. In particolare ai sensi di tale disposizione, il Comune, nell'esercizio dell'attività di liquidazione ed accertamento, può

- invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti;
- inviare questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati;
- richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti, con esenzione di spese e diritti.

Il successivo comma 4 dell'art.11, invece, dispone che la Giunta Comunale, con apposita delibera, deve designare un funzionario *“cui sono conferiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi”*. In merito a detta figura, è utile rammentare che la Corte di Cassazione ha recentemente chiarito che per la stessa non occorre la qualifica dirigenziale³¹².

³¹² Cass. sentenza n.11448/10.

Il comma 161 attribuisce espressamente al Comune, il potere di procedere:

- alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli oppure dei parziali o ritardati versamenti, e
- all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti.



NOTA BENE:

A tal fine, ai sensi del medesimo co.161, il Comune deve notificare al contribuente, anche a mezzo posta, con raccomandata con avviso di ricevimento, apposito avviso motivato entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento è stato o avrebbe dovuto essere effettuato, pena la decadenza del Comune stesso dal potere impositivo. Entro lo stesso termine di cinque anni il Comune deve, sempre a pena di decadenza, procedere alla contestazione o all'irrogazione delle eventuali sanzioni amministrative, a norma degli artt.16 e 17 del D.Lgs. n.472/97.

Occorre rammentare che, prima dell'entrata in vigore delle modifiche recate dalla Legge Finanziaria 2007, l'art.11 del D.Lgs. n.504/92 esisteva una sostanziale distinzione tra avviso di accertamento e avviso di liquidazione.

Ai sensi dell'abrogato co.1 di detto articolo, infatti, il Comune aveva il potere di controllare le dichiarazioni e le denunce presentate ai sensi dell'art.10; di verificare i versamenti eseguiti ai sensi dello stesso art.10 e, sulla base dei dati ed elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e dalle denunce, aveva il potere di correggere gli errori materiali e di calcolo liquidando la relativa imposta mediante l'invio di apposito avviso di liquidazione.

Questo atto, che doveva contenere l'indicazione dei criteri adottati, dell'imposta o della maggiore imposta dovuta (oltre gli interessi) nonché delle sanzioni irrogate, doveva essere notificato entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione o la denuncia ovvero, per gli anni in cui queste non dovevano essere presentate, a quello nel corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta.

Il Comune, inoltre, ai sensi del successivo co.2 (anch'esso abrogato), aveva il potere di rettificare le dichiarazioni e le denunce presentate nel caso di loro infedeltà, incompletezza o inesattezza ovvero di provvedere all'accertamento d'ufficio nel caso di omessa presentazione. In tal era tenuto ad emettere uno specifico avviso di accertamento motivato,

recante la liquidazione dell'imposta o maggiore imposta dovuta (oltre gli interessi) e delle relative sanzioni pecuniarie irrogate.

Detto atto impositivo, prescriveva la norma, doveva essere notificato, anche a mezzo posta mediante raccomandata con avviso di ricevimento, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione o la denuncia ovvero, per gli anni in cui queste non dovevano essere presentate, a quello nel corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta. Nel caso di omessa presentazione, l'avviso di accertamento doveva, invece, essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o la denuncia avrebbero dovuto essere presentate ovvero a quello nel corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta.



NOTA BENE:

Detta distinzione, per effetto delle modifiche introdotte nel 2007, non rileva più. Ora, come già detto, a carico del Comune è previsto un unico termine, tanto per la rettifica delle dichiarazioni quanto per l'accertamento d'ufficio, coincidente con il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.

In merito al contenuto minimo che gli avvisi di accertamento in rettifica emessi dal Comune devono possedere, il successivo co.162 prevede che gli stessi devono necessariamente indicare:

- la motivazione della pretesa in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche poste a loro fondamento;
- l'ufficio del Comune presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato;
- il nome del responsabile del procedimento;
- l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- le modalità, il termine e l'organo giurisdizionale cui è possibile proporre ricorso;
- il termine entro il quale il contribuente può validamente effettuare il pagamento richiesto.

La norma dispone, infine, che gli avvisi debbano essere sottoscritti dal funzionario appositamente designato dal Comune.

Con riferimento specifico all'obbligo di motivazione degli atti impositivi, lo stesso co.162 prevede che, laddove l'atto faccia riferimento ad altro

atto che il contribuente non conosce né ha mai ricevuto, questo deve essere allegato all'avviso di accertamento.

Al proposito, la Corte di Cassazione ha più volte precisato che tale obbligo di allegazione (espressamente previsto, seppure in termini generali, dallo stesso Statuto del Contribuente), avendo la precipua funzione di rendere effettivamente comprensibili le ragioni della pretesa recata nell'atto impositivo, riguarda i soli atti necessari a sostenere le ragioni della pretesa. Dette ragioni ad ogni modo devono essere intese in "senso ampio" comprensive quindi anche dei presupposti di fatto. Ne deriva, secondo la Cassazione, che restano esclusi dall'obbligo di allegazione tutti *"gli atti che si rivelano irrilevanti per il raggiungimento della detta funzione giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione"*³¹³.

Se, dunque, l'atto richiama atti a contenuto normativo o che abbiano carattere di norma secondaria quali, in particolare i regolamenti comunali ovvero le delibere che stabiliscono le aliquote Ici applicabili nel territorio del Comune non devono necessariamente essere allegate all'avviso di accertamento, posto che esse devono considerarsi già conosciute dal contribuente se debitamente pubblicate nei termini e con le formalità appositamente previste dalla legge.

In relazione agli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali dei terreni e fabbricati formati a decorrere dal 1° gennaio 2000, l'art.74 della L. n.342/00, in osservanza al principio di "effettiva conoscenza" sancito dall'art.6 dello Statuto del Contribuente, ha espressamente assoggettato l'efficacia di detti atti alla loro notificazione, facendo così venire meno la criticabile prassi dell'affissione all'albo pretorio.

In aggiunta, il Legislatore ha previsto una disciplina transitoria per gli atti che abbiano comportato l'attribuzione o la modificazione della rendita, formati entro il 31 dicembre 1999 e recepiti in atti impositivi divenuti non definitivi (art.74 co.2), nonché per quegli atti che abbiano comportato l'attribuzione o la modificazione della rendita, formati entro il 31 dicembre 1999, ma non ancora recepiti in atti impositivi alla data di entrata in vigore della legge (art.74 co.3).

Nel primo caso, non sono dovute le sanzioni e gli interessi relativamente al periodo compreso tra la data di attribuzione o modificazione della rendita e quella di scadenza del termine per la presentazione del ricorso

³¹³ Cass. sentenza n.25371/08 richiamata anche da Cass. sentenza n.11448/10.

avverso il suddetto atto. In ogni caso, sottolinea la norma, non si darà luogo ai rimborsi di importi precedentemente pagati.

Nella seconda fattispecie, il contribuente deve provvedere, entro i termini di prescrizione o decadenza previsti dalle norme per i singoli tributi, alla liquidazione o all'accertamento dell'eventuale imposta dovuta sulla base della rendita catastale attribuita. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre ricorso.

Ciò premesso, con specifico riferimento all'Ici la Corte di Cassazione con la sentenza n.10801/10 ha stabilito che l'art.74, co.3, della legge deve essere interpretato nel senso che, qualora la rendita catastale sia stata attribuita entro il 31 dicembre 1999 e l'atto impositivo che la recepisce venga notificato successivamente alla data di entrata in vigore della stessa L. n.342/00 (10 dicembre 2000), soltanto con tale notificazione il contribuente acquisisce piena conoscenza di detta attribuzione (e non con la semplice affissione all'albo pretorio). Ne consegue, secondo la Cassazione, che, dalla data della notificazione, *“il contribuente è legittimato ad impugnare non solo la determinazione del tributo, ma anche quella della rendita senza che assuma alcun rilievo la circostanza che l'attività di liquidazione non sia preceduta dalla comunicazione del classamento definitivo”*.

In merito alle modalità con cui il Comune può dimostrare la sussistenza del presupposto impositivo dell'Ici, è opportuno rilevare che la Suprema Corte, con sentenza n.14420/10, ha stabilito che la proprietà o altro diritto reale su un immobile possono essere provati *“anche in base alle annotazioni risultanti dai registri catastali, che, pur non costituendo prova dei predetti diritti, in quanto preordinati a fini squisitamente fiscali, fanno sorgere una presunzione “de facto” di veridicità delle loro risultanze, ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria”*.

Infine l'Ente impositore è legittimato a notificare un unico avviso di accertamento per diversi anni di imposta. Questo, infatti, appare come un principio ormai consolidato nella giurisprudenza della Suprema Corte che pone, quale unico limite ad una siffatta modalità di agire, la circostanza che l'avviso di accertamento che ne consegue non precluda o anche solo limiti il diritto alla difesa del contribuente³¹⁴. In altri termini, secondo la giurisprudenza *de qua*, l'atto che racchiude pretese relative a diversi anni di imposta deve essere strutturato in modo tale che risultino chiaramente esposte le ragioni giuridiche e presupposti di fatto su cui si fonda la pretesa impositiva con riferimento a ciascuna annualità coinvolta, pena la nullità dell'atto stesso.

³¹⁴ Si veda, in particolare, Cass. sentenza n.15639/04 (in materia di TARSU) e da ultimo Cass. sentenza n.11448/10.

**NOTA BENE:**

Con la sentenza n.11460/10 la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare che è diritto del Comune modificare in aumento un avviso di liquidazione già emesso, integrando una pretesa tributaria nuova e determinando la caducazione d'ufficio di quella originaria con la conseguente cessazione della materia del contendere nel giudizio contenzioso eventualmente instaurato.

L'atto impositivo in materia di Ici può essere notificato al contribuente attraverso messi notificatori appositamente nominati con provvedimento formale del dirigente dell'ufficio comunale competente (co.158). Possono essere nominati messi notificatori persone individuate tra i seguenti soggetti (co.159):

- dipendenti dell'amministrazione comunale o provinciale;
- dipendenti dei soggetti a cui il comune ha affidato, ai sensi dell'art.52, co.5, lett.b), D.Lgs. n.446/97, la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi e delle altre entrate;
- coloro che, per qualifica professionale, esperienza capacità e affidabilità forniscano idonea garanzia del corretto svolgimento delle funzioni assegnate.

Il messo notificatore, ai sensi del co.160 esercita le proprie funzioni nel territorio del comune che lo ha nominato sulla base della direzione e del coordinamento diretto del comune stesso ovvero degli affidatari del servizio di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e delle altre entrate.

Ai fini dell'esercizio dell'attività di liquidazione ed accertamento i comuni possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti; inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati; richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti, con esenzione di spese e diritti.

La sanzione da € 51,00 a € 258,00 è applicabile ai sensi dell'art.14, co.3 del D.Lgs. n.504/92 in caso di mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti richiesti, o in caso di mancata restituzione dei questionari inviati nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.

2. Le sanzioni

Le sanzioni pecuniarie discendenti dalla violazione delle disposizioni concernenti la dichiarazione Ici e i versamenti annuali sono disciplinate dall'art.14 del D.Lgs. n.504/92.

Per l'omessa presentazione della dichiarazione viene irrogata la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta dovuta, con un minimo di € 51,00 (art. 14, co.1).

Cass. sent. n.932/2009

La Corte ha precisato che qualora il contribuente violi l'obbligo di denunciare il possesso ovvero di dichiarare le variazioni degli immobili dichiarati incidenti sulla determinazione dell'imposta, tale violazione sussiste per ciascun anno d'imposta, finché la dichiarazione (o la denuncia di variazione) non sia presentata. Tale obbligo *“non cessa allo scadere del termine fissato dal legislatore con riferimento all'“inizio” del possesso (e per gli immobili posseduti al primo gennaio 1993, con la scadenza del “termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all' anno 1992”), ma permane finché la dichiarazione (o la denuncia di variazione) non sia presentata, e l'inosservanza determina, per ciascun anni di imposta, un'autonoma violazione punibile ai sensi del comma 1 dell'art.14 (...)”*.

Se, invece, la dichiarazione è infedele si applica la sanzione amministrativa dal 50 al 100% della maggiore imposta dovuta (art.14, co.2).

Ai sensi del co.4 dell'art.14, entrambe le suddette sanzioni sono ridotte alla misura di un terzo se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione.

Quando l'omissione o l'errore attengono ad elementi che non incidono sull'ammontare dell'imposta dovuta, la sanzione applicabile è quella che va da €51,00 fino ad un massimo di €258,00. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele (art. 14, co.3).

Ai sensi del co.5 dell'art. 14, la contestazione delle violazioni non collegate all'ammontare del tributo - e quindi solo quelle individuate nel co.3 - deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la violazione stessa è stata commessa.

Per gli omessi o ritardati versamenti si rende applicabile la sanzione di cui all'art.13, D.Lgs. n.471/97 che è pari al 30% dell'importo non versato.

Si ricorda che è ammessa la definizione agevolata delle sanzioni a condizione che il contribuente non proponga ricorso avverso l'atto impositivo e paghi la relativa imposta laddove dovuta. Il comma 4 del richiamato art.14, infatti, dispone che le sanzioni per omessa o infedele dichiarazione sono ridotte ad un quarto se, entro il termine per proporre ricorso alla competente Commissione Tributaria Provinciale, interviene adesione da parte del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione ridotta.

Ai sensi dell'art.16 del D.Lgs. n.473/97, la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie di cui al D.Lgs. n.472/97, *“si applica anche alle violazioni in materia di tributi locali”*. Per effetto di tale previsione, quindi, si rende applicabili in materia di ICI anche la disciplina recata negli artt.13 e 17 del suddetto D.Lgs. n.472/97, disciplinanti rispettivamente il ravvedimento operoso e il procedimento di irrogazione immediata delle sanzioni che, come già illustrato in precedenza, consentono al ricorrere in determinate circostanze, di ridurre l'ammontare delle sanzioni applicabili.

3. L'accertamento con adesione

Anche in materia di Ici è, in linea di principio, ammessa la procedura di definizione dell'accertamento mediante adesione ai sensi e per gli effetti delle norme contenute nel D.Lgs. n.218/97. È, però, a tal fine necessario che il Comune interessato abbia previsto tale possibilità di definizione mediante apposita delibera che ne abbia anche determinato le modalità di applicazione. Prevede, infatti, l'art.50, L. n.449/97 che, nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le province ed i comuni possono prevedere specifiche disposizioni volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale, introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'art.3, co.133, lettera l), della L. n.662/96, in quanto compatibili.

4. Il contenzioso e la riscossione

In merito al contenzioso, l'art.15 del D.Lgs. n.504/92, rinvia alle ordinarie disposizioni disciplinati il processo tributario per

l'impugnazione degli atti impositivi aventi ad oggetto l'Ici. L'avviso di liquidazione, l'avviso di accertamento, il provvedimento che irroga le sanzioni ovvero il provvedimento di diniego dell'istanza di rimborso, pertanto, possono essere impugnati avanti la Commissione Tributaria Provinciale competente per territorio (ossia quella nella cui circoscrizione è compreso il Comune ovvero l'agente della riscossione) ai sensi delle disposizioni di cui al D.Lgs. n.546/92. L'impugnazione dovrà essere fatta nelle forme e nei termini indicati dagli art.18 e seguenti del richiamato D.Lgs. n.546/92. Riguardo invece la riscossione, l'art.12, D.Lgs. n.504/92 prevede che le somme liquidate dal Comune per imposta, sanzioni e interessi, possono essere riscosse coattivamente mediante iscrizione a ruolo se non versate dal contribuente entro 60 giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione o dell'avviso di accertamento³¹⁵. Il versamento deve avvenire con le modalità previste dal terzo comma del precedente art.10 dello stesso decreto legislativo, ossia mediante versamento diretto al concessionario della riscossione nella cui circoscrizione è compreso il Comune. L'attività di riscossione coattiva, invece, avviene di norma sulla base delle disposizione recate nel DPR n.602/73. In merito alle modalità concrete con cui la riscossione deve essere legittimamente svolta, il co.163 dell'art.1, della Finanziaria 2007 ha finalmente dato certezza al contribuente sui termini entro i quali la riscossione coattiva deve essere validamente attivata dall'Ente titolare del potere di riscuotere le somme non versate. Detta disposizione, infatti, ha previsto che il titolo esecutivo (quindi l'iscrizione a ruolo) deve essere notificato dal competente agente per la riscossione entro il terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo. L'avvio della procedura di riscossione coattiva oltre il suddetto termine determina la decadenza definitiva del Comune dal potere di riscuotere le somme di cui è creditore.

La misura annua degli interessi da computare giorno per giorno dalla data in cui sono divenuti esigibili, è determinata dal Comune con il limite espressamente stabilito dal co.165 dei 3 punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza.

Stante il disposto del richiamato art.12, non è ammessa la riscossione frazionata dell'imposta che dunque può essere riscossa per l'intero ammontare. Al riguardo giova rammentare come si sia spesso ritenuto che, l'iscrizione a ruolo operata dal Comune debba essere sempre pari all'intero ammontare dell'imposta dovuta anche nelle ipotesi di pendenza di un giudizio avanti la Commissione Tributaria avente ad

³¹⁵ La norma è stata modificata dal comma 173, art.1, L. n.296/06, precedentemente il termine utile per effettuare il pagamento era stabilito in 90 giorni.

oggetto il relativo atto di accertamento. In altri termini, si sosteneva che, in mancanza di una norma equivalente a quella recata dall'art.15, DPR n.602/73, era di fatto impedita l'operatività della regola di cui all'art.68, D.Lgs. n.546/92 che, appunto, prevede il frazionamento del pagamento del tributo in pendenza del processo³¹⁶.

Sul punto, tuttavia, sono recentemente intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione che hanno espressamente ritenuto che il disposto del richiamato art.68 deve rendersi applicabile in tutti i casi di impugnazione dell'atto che contesta l'evasione del tributo e per cui sia intervenuta una sentenza che abbia pronunciato su di esso. Ciò a prescindere dal fatto che la norma che regola la riscossione di quel tributo preveda il frazionamento della stessa riscossione. La norma che regola la riscossione frazionata in pendenza di giudizio pertanto *“non può che applicarsi a tutti i tributi in ordine ai quali le Commissioni tributarie siano competenti a pronunciare, tra cui i tributi locali, che pertanto non possono essere esclusi dall'ambito della norma in questione”*³¹⁷. Infine, giova ricordare come parte della giurisprudenza di legittimità ritenga sussistere un privilegio generale sui beni mobili anche a favore dei crediti Ici, pur non comparando tra quelli espressamente menzionati nell'art.2752 c.c..

Cass. SS.UU. sentenza n.11930/10

Massima - Il privilegio generale sui mobili, istituito dall'art.2752, ultimo comma, c.c. a favore dei crediti per le imposte, tasse e tributi dei Comuni previsti dalla legge per la finanza locale, deve essere riconosciuto anche per i crediti relativi all'imposta comunale sugli immobili (I.C.I.), anche se non compresa, tra i tributi contemplati dal R.D. n.1175 del 1931, perché introdotta successivamente con il D.Lgs. n.504 del 1992, posto che le norme del codice civile che stabiliscono i privilegi possono essere oggetto di un'interpretazione estensiva che sia diretta ad individuarne il reale significato e la portata effettiva in modo da delimitare il loro esatto ambito di operatività, anche oltre il limite apparentemente segnato dalla formulazione testuale, tenendo in considerazione l'intenzione del legislatore e la causa del credito che, ai sensi dell'art.2745 c.c., rappresenta la ragione giustificatrice di qualsiasi privilegio.

³¹⁶ In particolare, l'art.68 prevede che il tributo con i relativi interessi (e le sanzioni stante il rinvio contenuto nell'art.19, D.Lgs. n.472/1997) deve essere pagato dal contribuente: (i) per i due terzi dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; (ii) in caso di accoglimento parziale del ricorso quanto risulta dalla sentenza di primo grado e comunque non oltre i due terzi e (iii) il residuo ammontare determinato dalla sentenza della commissione tributaria regionale.

³¹⁷ Cass. sent. n.7831/2110.

5. Il rimborso delle somme versate in eccedenza

Ai sensi del comma 164 dell'art.1, L. n.296/06, il rimborso delle somme versate e non dovute a titolo di ICI può essere richiesto dal contribuente con apposita istanza al Comune. Il termine entro il quale è possibile procedere alla richiesta è quello di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. Il Comune, dal canto suo, è tenuto ad effettuare il richiesto rimborso entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza termine questo che, tuttavia, è tutt'altro che perentorio e che, quindi, raramente viene in concreto rispettato.

Avverso il diniego il contribuente può adire la Giustizia Tributaria con apposito ricorso da proporsi ai sensi dell'art.21, D.Lgs. n.546/92. Sulle somme versate in eccesso spettano, a decorrere dalla data del versamento, gli interessi nella stessa misura di quelli stabiliti a favore del Comune dal co.165 (3 punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale).

Prospetto riassuntivo dei termini decadenza

Accertamento e liquidazione	Quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati, o avrebbero dovuto essere, effettuati;
Contestazione o irrogazione delle sanzioni	Quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati;
Notifica cartella di pagamento	Entro il terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo;
Rimborso	Cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione.

6. Imposta Municipale Propria (IMU) e IVIE

Per l'accertamento e la riscossione dell'Imu, così come per i rimborsi, per le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano le stesse disposizioni concernenti l'ICI appena passate in rassegna nei precedenti paragrafi. L'articolo 9, co.7 del D.Lgs. n.23/11, infatti, dispone espressamente che in relazione alle suddette materie "si applicano gli

articoli 10, comma 6, 11, commi 3, 4 e 5, 12, 14 e 15 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992 e l'articolo 1, commi da 161 a 170, della citata legge n. 296 del 2006".

Riguardo alla competenza per l'accertamento e la riscossione dell'imposta è opportuno rammentare che l'art.13, co.11, del D.L. n.201/11 (convertito dalla L. n.214/11) riserva espressamente dette attività *"al comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni"*.

Con specifico riferimento all'Imposta sul Valore degli Immobili all'Estero (Ivie), infine, il co.17, dell'art.19, del D.L. n.201/11 dispone espressamente che per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi nonché per il contenzioso si rendono applicabili le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.