

La manovra d'estate. Dal 4 luglio all'11 agosto sono state in vigore disposizioni del Dl 223 su Iva e registro poi cancellate dalla legge di conversione

L'altalena dei regimi spiazza gli immobili

Fino all'approvazione tornerebbero efficaci norme precedenti al provvedimento d'urgenza

**Angelo Busani
Gian Paolo Tosoni**
Dal 4 luglio all'11 agosto è stata in vigore tutta una serie di norme su Iva e di imposta di registro, introdotte dal decreto legge 4 luglio 2006 n. 223, che la poi legge di conversione n. 248 del 4 agosto 2006 ha radi-

La sorte dei decreti legge non convertiti è segnata dall'articolo 77, comma 3, della Costituzione. Questo sancisce che «i decreti perdono efficacia sin dall'inizio, se non sono convertiti in legge entro sessanta giorni dalla loro pubblicazione. Le Camere possono tuttavia regolare con legge i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti non convertiti».

Ed è assai difficile ritenere che si debbano applicare conclusioni diverse a casi identici: in altri termini, è abbastanza impossibile sottrarre alla regola della perdita di efficacia dall'origine (propria del decreto legge non convertito) le norme di un decreto legge abrogate dalla legge di conversione.

REGIME TRANSITORIO

Il testo approvato dal Parlamento non fa salvi i contratti stipulati secondo le modifiche poi corrette

calmente innovato. Il cambio di regime che così si è realizzato pone ora il problema dei comportamenti tenuti dai contribuenti nel breve periodo tra i due provvedimenti, in base a disposizioni scomparse in maniera retroattiva.

Ora, da un lato, il decreto legge 223 non rappresenta il caso di un provvedimento d'urgenza non convertito. Si tratta invece di norme, contenute in un decreto legge, che sono state abrogate dalla legge di conversione. Inoltre, nella stessa legge di conversione non c'è alcun accenno (forse anche a causa della fretta di chiudere l'esame prima della pausa estiva dei lavori parlamentari) alla sorte dei rapporti giuridici sorti nel periodo di tempo disciplinato da disposizioni poi scomparse.

Anche perché, come afferma l'articolo 77, comma 2, della Costituzione, e come ribadisce l'articolo 15, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400 (sulla disciplina dell'attività di governo e sull'ordinamento della Presidenza del Consiglio dei ministri), i decreti legge sono per loro natura «provvedimenti provvisori» e quindi, se non sono «stabilizzati» con la legge di conversione, vanno inevitabilmente considerati come se non ci fossero mai stati (*tamquam non essent*, come dicono i giuristi).

Le strade possibili, a questo punto, sono due: o con una interpretazione dell'amministrazione finanziaria o con un provvedimento normativo si conferisce efficacia alle norme decadute, nonostante non siano state convertite (cioè che senz'altro rappresenta la soluzione preferibile, perché è la più semplice); oppure, in mancanza, è inevitabile concludere nel senso di rifare daccapo tutto quel che è stato fatto, con complicazioni spesso quasi insormontabili per gli operatori (si pensi solo ai rimborsi che occorrerebbe richiedere a controparti che non si rendono disponibili o all'Amministrazione finanziaria, con la burocrazia e le lungaggini del caso).

Al di là dei casi pratici proposti nel grafico qui a fianco come esempi della situazione paradossale che si sta verificando, c'è anche un'ultima considerazione che, da sola, basta a rendere assai evidente l'assurdità situazione che si sta realizzando. E che pertanto necessita di un intervento urgente. Se è vero che le norme del decreto non convertite vengono meno *ex tunc*, è anche vero che ai rapporti posti in essere nel periodo compreso tra il 4 luglio e l'11 agosto non possono applicarsi le disposizioni dettate dalla legge di conversione (che valgono dal 12 agosto in avanti, ma non certo all'indietro). Con un risultato paradossale: non resterebbe infatti altra possibilità che tornare ad applicare le norme in vigore prima del 4 luglio 2006, le quali, sepolte sotto il decreto legge 223/06, ora improvvisamente risorgerebbero per regolare tutte quelle situazioni che sarebbero dovute essere regolate dalle disposizioni non più convertite dello stesso decreto 223.

Una situazione davvero abnorme, tale da richiedere con estrema sollecitudine una presa di posizione ufficiale.

In detrazione un'imposta più alta di quella ora prevista

Dolci, oneri sull'acquirente

La mancanza di disposizioni che regolano i rapporti sorti sulla base delle disposizioni del decreto legge 223/06 non convertite in legge, coinvolge anche la variazione delle aliquote Iva su alcuni beni e servizi.

di calore-energia per uso domestico, non derivante dall'utilizzo di fonti energetiche rinnovabili.

Ma le imprese che dal 4 luglio all'11 agosto 2006 hanno applicato l'imposta nella misura del 20%, per la quale ora manca la copertura legislativa, devono rettificare l'Iva accreditandone il 10% al cliente, mediante nota di variazione? Si osserva che l'articolo 26 del Dpr n. 633/72 non prevede espressamente la variazione in diminuzione per sola imposta, tuttavia la procedura è accettata in giurisprudenza e dall'amministrazione Finanziaria (circolare n. 28/E del 21 giugno 2004). Quindi nulla impedisce di seguire questa strada.

- Infatti l'articolo 36, comma 1, del decreto aveva aumentato l'aliquota Iva dal 10% al 20% sui seguenti prodotti:
 - prodotti a base di zucchero (come caramelle, torrone);
 - cioccolato e altri prodotti contenenti cacao;
 - servizi telefonici attraverso posti telefonici pubblici;
 - francobolli da collezione;
 - prestazioni di servizi relativi alla fornitura e distribuzione

Quindi, le cessioni o le prestazioni di servizi poste in essere dal 4 luglio 2006 (o al limite dal 5 luglio, se ricorrono le condizioni della norma transitoria contenuta nell'articolo 40-bis del decreto legge) hanno scontato l'Iva nella misura del 20

Per tutte le altre voci l'aliquota Iva del 20% è come se non fosse mai esistita.

L'ELENCO

La retromarcia riguarda servizi di telefonia pubblica, dolci a base di zucchero e cacao, francobolli e riscaldamento domestico

te in detrazione un'imposta assolta nella misura del 20% in luogo di quella legittima del 10 per cento. A questo riguardo l'agenzia delle Entrate dovrebbe fornire istruzioni agli uffici affinché non procedano a rettificare la detrazione dell'imposta esercitata nell'identica misura in cui è stata applicata dal cedente o prestatore. La precisione è importante anche per le operazioni soggette al regime del reverse charge e in particolare per gli acquisti intracomunitari.

Niente da fare invece per i contribuenti che cedono beni al minuto e che hanno annotato le operazioni nel registro dei corrispettivi con l'Iva al 20%, i quali pertanto devono scorporare l'imposta nella predetta misura. Al consumatore finale, vero soggetto colpito dall'imposta, non può essere accreditato nulla.

Lo slalom

La tassazione degli immobili tra decreto 223 e legge di conversione

LA CESSIONE ESENTI IVA CHE DIVENTA OBBLIGATORIAMENTE IMPONIBILE

- La cessione di un fabbricato strumentale nei confronti di un soggetto che svolge attività esenti in misura superiore al 75 per cento, oppure nei confronti di un soggetto escluso dal campo di applicazione dell'Iva, in base all'originario decreto legge era una operazione esente da Iva mentre dopo la legge di conversione l'operazione è obbligatoriamente soggetta all'imposta sul valore aggiunto (nuovo punto 8-ter dell'articolo 10)
- L'eventuale cessione avvenuta in vigore del decreto legge ha scontato quindi l'imposta di registro sulla base di una disposizione non convertita in legge
- Ricondurre ora l'operazione al regime di Iva come era prima della emanazione del decreto legge e dopo la sua conversione, sarebbe anche possibile mediante l'emissione di una nota di addebito di sola imposta, ma rimarrebbe assolta anche l'imposta di registro
- La soluzione pratica dovrebbe essere quella di considerare le disposizioni del decreto legge non convertite, efficaci fintanto che erano in vigore cisticché si lasciano le cose come stanno

LA CESSIONE ESENTI IVA CHE PUÒ DIVENTARE IMPONIBILE PER OPZIONE

- La cessione di un fabbricato strumentale a un imprenditore che detrae normalmente l'imposta, sulla base del decreto legge n. 223/06 era esente da Iva e lo è anche dopo la legge di conversione, a meno che il cedente nel relativo atto abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione
- Quindi l'eventuale cessione avvenuta in vigore del decreto legge è stata assoggettata a imposta di registro
- Non è possibile (salvo che non si ammetta oggi una opzione "retroattiva") ricondurre al regime Iva l'operazione in quanto l'atto di vendita è già stato stipulato senza che sia stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'Iva (e non poteva esserlo in quanto la norma non c'era al momento della vendita)
- In questo caso dunque vengono oltremodo penalizzate le parti contraenti. Il venditore se ha acquistato il fabbricato dopo il 1° gennaio 1998 deve procedere alla rettifica dell'Iva relativa ai decimi mancanti, ai sensi dell'articolo 19-bis 2, comma 6, del Dpr n. 633/72, in quanto non è "riparato" dalla norma transitoria contenuta nel comma 9 dell'articolo 35 del decreto legge 223, convertito nella legge 248; l'acquirente a sua volta resta soggetto all'imposta di registro

L'IMMOBILE CEDUTO DOPO QUATTRO ANNI DALLA FINE DEI LAVORI

- La cessione di fabbricati da parte di imprese costruttrici entro cinque anni dalla ultimazione erano soggette ad Iva durante la vigenza del decreto legge, mentre dopo la conversione in legge il termine è stato ridotto a quattro
- Quindi se in vigore del decreto legge era stato ceduto un fabbricato ultimato da oltre cinque anni è stata applicata l'imposta di registro, mentre in base alla normativa previgente al decreto legge si sarebbe dovuta applicare l'Iva. Anche per questa ipotesi risulta complessa la regolarizzazione

LOCAZIONE DI FABBRICATI STRUMENTALI

- Si ricorda invece che nessun problema si presenta per il mutato regime Iva sulle locazioni di fabbricati strumentali in quanto il comma 10-quinques dell'articolo 35 dispone che l'opzione che si eserciterà quando verranno diramate le modalità (entro il 15 settembre) per il regime Iva ha effetto dal 4 luglio 2006 e quindi senza soluzione di continuità

G.P.T.

La soluzione mette fine a una lunga contesa giurisprudenziale

Ganasce ai giudici tributari

Sergio Trovato

Dall'11 agosto 2006 (data di entrata in vigore della legge 248/2006, di conversione del decreto 223) le contestazioni contro i provvedimenti di fermo amministrativo dei beni mobili registrati e le iscrizioni di ipoteche sugli immobili vanno proposte al giudice tributario. Come indicato nella circolare 28/2006 dell'agenzia delle Entrate, la modifica normativa, che fa rientrare tra gli atti impugnabili innanzi alle commissioni tributarie anche gli atti della procedura esecutiva, è stata introdotta in sede di conversione del decreto 223/2006 e, pertanto, «entra in vigore unitamente alla legge di conversione».

procedimento per la costituzione in giudizio del ricorrente.

re, l'iscrizione del provvedimento di fermo nei registri mobiliari va comunicata dal concessionario al soggetto nei confronti del quale è disposta.

trambi, la loro giurisdizione, finalmente, le Sezioni unite della Cassazione (ordinanza 2053/2006) avevano provato a chiudere il contenzioso.

Negli atti emanati dall'11 agosto 2006, dunque, deve essere indicato correttamente l'organo giudiziale (commissione tributaria), il termine per l'impugnativa (sessanta giorni) e il

In assenza di norme transitorie, le nuove prescrizioni si applicano a tutti i ricorsi presentati a partire da questa data. In base all'articolo 5 del Codice di procedura civile, infatti, la giurisdizione e la competenza si determinano con riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda.

Decorso il termine per la notifica della cartella, inoltre, il ruolo costituisce titolo per iscriverne ipoteca sui beni immobili del debitore e dei coobbligati. Per l'Agenzia, con questo provvedimento, al concessionario è riconosciuto una garanzia di tipo reale sugli immobili.

Il provvedimento di fermo è stato qualificato come atto funzionale all'esecuzione forzata e alla realizzazione del credito. Quindi, impugnabile innanzi al giudice ordinario con le forme consentite dal vigente articolo 57 del Dpr 602/1973, dell'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi.

Per l'agenzia delle Entrate, è importante l'innovazione introdotta con l'articolo 35, comma 26-quinquies della manovra d'estate, che consente di proporre ricorso al giudice tributario contro le ganasce fiscali.

Per la Cassazione, poi, l'atto conferisce al responsabile della riscossione, non un potere autoritativo e discrezionale per il perseguimento di interessi pubblici specifici, ma, semplicemente, un potere di adottare atti conservativi sul patrimonio del debitore. Con la richiesta di trascrizione nei registri mobiliari delle ganasce, il concessionario non esercita alcun potere di suprema

ma in materia di pubblici servizi. Nonostante l'intervento delle Sezioni unite, però, la questione della giurisdizione non è ancora risolta. Infatti, mentre il Consiglio di Stato (sezione quarta e quinta) aveva dichiarato la giurisdizione del giudice ordinario (decisione 4689 del 13 settembre 2005, principio riaffermato nel mese di febbraio 2006), la sesta sezione ha sollevato la questione di legittimità costituzionale delle norme che disciplinano il fermo amministrativo, con due ordinanze del 16 aprile e 18 luglio 2006.

Per i concessionari della riscossione regole cambiate

Per i concessionari della riscossione regole cambiate

Sanatoria limitata

Limitati gli effetti della sanatoria della quale si possono avvalere i concessionari-esattori per le loro responsabilità amministrative. La sanatoria, infatti, non produce effetti sulle responsabilità delle società concessionarie o dei commissari governativi relativamente ai provvedimenti sanzionatori e di diniego del diritto al rimborso o al discarico per inesigibilità per i quali, alla data del 30 giugno 2005, non erapendente un ricorso amministrativo o giurisdizionale.

Questa previsione, introdotta in sede di conversione del decreto legge 223/2006, è contenuta nell'articolo 35, comma 26-quater, della legge 248 del 2006. Sono inoltre esclusi dalla sanatoria tutte le irregolarità consistenti in falsità di atti redatti dai dipendenti, se queste sono state accertate in sede penale, con sentenza definitiva, prima della data di entrata in vigore della legge 31/2004, vale a dire prima del 1°

gennaio 2005. Si tratta, come evidenziato dall'agenzia delle Entrate, con la circolare 28 del 4 agosto 2006, di una norma di interpretazione autentica con la quale il legislatore ha precisato i limiti della definizione delle responsabilità previste dalla Finanziaria 2005 (articolo 1, commi 426 e 426-bis).

Con la manovra correttiva sono stati, inoltre, modificati i termini per i pagamenti relativi alla sanatoria delle irregolarità. Il comma 26-ter dispone che sono considerati efficaci i versamenti effettuati, a titolo di prima e seconda rata, entro il 10 luglio 2006. A condizione che vengano versati anche gli interessi legali, calcolati dalla data di scadenza della rata a quella del pagamento.

Con la manovra correttiva sono stati, inoltre, modificati i termini per i pagamenti relativi alla sanatoria delle irregolarità. Il comma 26-ter dispone che sono considerati efficaci i versamenti effettuati, a titolo di prima e seconda rata, entro il 10 luglio 2006. A condizione che vengano versati anche gli interessi legali, calcolati dalla data di scadenza della rata a quella del pagamento.

Peraltro, come indicato nella circolare 28, le indicazioni operative che i concessionari della riscossione avrebbero dovuto seguire per sanare le irregolarità sono state dettate dall'agenzia

Se.Tro.

LA SARDEGNA CHE VALE - "LA PROPOSTA DELLA SETTIMANA"

LA PIÙ BELLA OPERA D'ARTE NATURALE VI ASPETTA

LE ESCLUSIVE VILLETTE DI CAPO CERASO

CONVENIENTE INVESTIMENTO GARANTITO

Il complesso di Capo Ceraso sorge su un promontorio panoramico che si estende su un'area di 20 ettari di parco privato con accesso diretto al mare. In una penisola da sogno disponiamo di 20 nuove villette immerse armoniosamente nel cuore del parco naturale di Tavolara. Tra i numerosi servizi del complesso: ristorante, grande piscina, beach bar, anfiteatro per animazione, pontile, campo da tennis, baby club, scuola di sub, parcheggio riservato. Un investimento sicuro con possibilità di esciata in gestione l'immobile quando non utilizzato.

FORMULA INVESTIMENTO - REDDITO GARANTITO

- Mutuo "Cemus" S. Paolo - IMI Fondare fino a 88-90%
- Reddito stagionale garantito anche anticipato a luglio

IMMOBILSARDA VACANZE

LA PIÙ VASTA SCELTA DI VILLE, VILLETTE APPARTAMENTI IN AFFITTO.

Visitate il nostro catalogo on-line con tutte le nostre offerte

www.immobilsarda.com

TIPOLOGIE e PREZZI

La villetta, luminosa, elegantemente arredata e termococondizionata sono disponibili in diverse soluzioni abitative in vendita e in affitto:

- VILLETTA MOLARA:** bilocali/trilocale, 4-5 posti letto, ingresso, camera matrimoniale, camera opzionale, 2 servizi, soggiorno-cucina, grande veranda coperta, giardino privato. da Euro 240.000
- VILLETTA TAVOLARA:** trilocale 6 posti letto, ingresso, 2 camere da letto, 2 servizi, soggiorno con singola cucina, ampia veranda coperta, giardino al piano terra, posto auto privato. da Euro 315.000
- VILLETTA CERASO:** quadrilocale 7 posti letto, composta di ingresso, 3 camere da letto, 2 servizi, soggiorno con angolo cucina, ampie verande coperte, posto auto. da Euro 430.000

Santa Teresa tel. +39 0789/754500
Porto Cervo tel. +39 0789/909000
Milano tel. +39 02/76008446

800-403450

SYSTEM COMUNICAZIONE PUBBLICITARIA

PER LA PICCOLA PUBBLICITÀ SU IL SOLE 24ORE

n° verde
Tel. 800-069328

n° verde
Fax 800-168328

Tel. +39 0342 567632
Fax +39 0342 567924

E-MAIL:
sportellosystem@ilssole24ore.com

IL SOLE 24 ORE

SARDEGNA ACQUISTASI

In zone turistiche costiere

Alberghi / aree alberghiere (qualsiasi metratura)

Villaggi / residence anche da ristrutturare

Aree edificabili / lottizzazioni

Inviare informazioni a:
sportellosystem@ilssole24ore.com (oggetto 44 A)