



**Tasse e sanità.** Nelle cliniche private «intramuraria» centralizzata **Pag. 27**

**Lavoro.** Il ministero ammette l'utile di cottimo per gli apprendisti **Pag. 29**

**Scuola.** Codice penale inadatto all'obbligo **Pag. 30**

**Giustizia amministrativa.** Il Tar Lazio dà spazio ai riti alternativi **Pag. 31**

Venerdì 2 Marzo 2007

www.ilssole24ore.com/norme

**Manovra d'estate.** Gli effetti del regime di esenzione per le cessioni dei fabbricati ultimati dopo il 4 luglio 2002

## Immobili, rettifica Iva parziale

Il ristoro della vecchia detrazione va effettuato solo per i decimi mancanti

Renato Portale  
Gian Paolo Tosoni

La cessione di fabbricati abitativi in esenzione Iva comporta la rettifica della detrazione per i decimi mancanti, che deve essere eseguita nell'anno della vendita. Pertanto, al compimento del quarto anno, nulla deve essere versato all'Erario. Lo conferma l'agenzia delle Entrate con la circolare 12/E del 1° marzo 2006.

In particolare, l'Agenzia precisa che la rettifica da operare è quella prevista dall'articolo 19-bis, comma 4 del Dpr 633/72, in relazione all'effettivo impiego del bene nell'esecuzione di operazioni esenti. Finché il bene non viene ceduto, quindi, non verificandosi operazione esente, non scatta l'obbligo di rettifica della detrazione.

Pertanto, le imprese di costruzione che nel 2006 hanno posto in vendita abitazioni esenti Iva in base all'articolo 10, punto 8 del Dpr 633/72 devono distinguere le operazioni in due categorie: i

### GLI ACCONTI

L'imposta pagata prima del Dl 223/06 va a diminuire l'imponibile del registro per evitare la doppia tassazione

fabbricati ultimati prima del 4 luglio 2002 non generano rettifica della detrazione, mentre per quelli ultimati dopo e ceduti successivamente al compimento del quadriennio dall'ultimazione deve essere versata l'imposta. L'importo dovuto è pari a tanti decimi quanto sono gli anni mancanti al compimento del decennio partendo dall'anno di ultimazione compreso.

L'Agenzia, però, non precisa se la cessione esente concorra a formare il pro-rata di detrazione di periodo. Il problema riguarda sia i fabbricati ultimati dopo il 4 luglio 2002 per i quali scatta l'obbligo della rettifica, sia quelli che al 4 luglio 2006 avevano compiuto il quarto anno e quindi non soggetti a rettifica (articolo 35, comma 9 del Dl 223/2006). Ma queste cessioni poste in essere dalle imprese di costruzione rientrano nell'attività propria dell'impresa e quindi, applicando il pro-rata, potrebbero rendere indebitabile una parte dell'Iva sugli acquisti dell'anno in corso, in rapporto

all'ammontare dell'operazione. La mancata conferma dell'applicazione del pro-rata di periodo da parte dell'Agenzia, che invece viene riconosciuta nelle locazioni, dovrebbe far ritenere che anche la cessione di abitazioni esenti da Iva non genera alcuna indebitabilità nell'anno della vendita.

### Le locazioni

Se il fabbricato è affittato, la rettifica va effettuata nella misura di un decimo ogni anno. Questa procedura deriva dal concorso della locazione esente alla determinazione del pro-rata di periodo. In questo caso la rettifica opera con la regola della variazione del pro-rata in misura superiore a dieci punti. La regolarizzazione della detrazione, per le imprese che a seguito delle modifiche al regime di tassazione degli immobili sono soggette a pro-rata, va operata assumendo un pro-rata di detraibilità iniziale pari al 100 per cento. In questo caso, però, occorre ricordare che, se lo scostamento supera dieci punti, la rettifica riguarda tutti i fabbricati in quanto considerati beni ammortizzabili. Se l'immobile locato è ceduto entro quattro anni dall'ultimazione è soggetto a Iva e cessa la procedura della rettifica.

La circolare precisa che in presenza di contratto di locazione di fabbricato strumentale, stipulato prima del 4 luglio 2006, l'impresa ha potuto optare per l'applicazione dell'Iva, anche nella prossima dichiarazione Iva annuale, evitando il pro-rata.

In questi casi, comunque, non scatta la rettifica; pertanto, anche se l'impresa avesse mantenuto la locazione esente, ciò avrebbe fatto scattare il pro-rata di periodo, ma non la rettifica.

### Acconti Iva

L'Iva assolta per cessioni di immobili imponibili Iva prima del 4 luglio 2006 e successivamente divenute esenti, deve ritenersi determinata a titolo definitivo. Tuttavia, considerato che all'atto di trasferimento la cessione sarà esente Iva, per evitare una duplice imputazione d'imposta, l'imposta proporzionale di registro si deve applicare su una base imponibile ridotta dell'acconto già assoggettato a Iva. Stesso principio se nei quattro anni successivi all'ultimazione viene pagato un acconto assolvendo l'Iva e poi il fabbricato è venduto in esenzione.

### chiarimenti dell'Agenzia

#### I principi e le esclusioni

La circolare dell'agenzia delle Entrate 12/E stabilisce che le cessioni e le locazioni delle aree non sono soggette al nuovo regime di tassazione, come pure la locazione di appartamenti di vacanze che scontano l'aliquota del 10% pur essendo classificate A/3. Dalla normativa Iva relativa alle locazioni sono esclusi i contratti che prevedono a carico del prestatore oltre all'obbligo di mettere a disposizione dell'altra parte uno spazio determinato anche l'obbligo di rendere ulteriori servizi come quelli di segreteria, servizi postali eccetera. Lo stesso vale per i contratti di abbonamento con i quali, in un parcheggio, si attribuisce il diritto di accesso per periodi prolungati

#### L'ambito di applicazione

Sono soggette alla nuova disciplina prevista dall'articolo 10 del decreto Iva le cessioni di fabbricati eseguite a seguito di provvedimento emesso dal giudice dell'esecuzione se sussistono i requisiti oggettivi e

soggettivi per l'imposizione, nonché la locazione di aree con sovrastante impianto di lavaggio per autocarri e autovetture nonché la locazione di costruzioni leggere uso ufficio e magazzino

#### Le pertinenze dell'abitazione

La circolare 12/E si occupa della cessione delle pertinenze delle abitazioni (ad esempio: autorimesse, cantine, solai), chiarendo che la sussistenza del vincolo pertinenziale «rendendo il bene servente una proiezione del bene principale consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale»

#### I rischi di leasing

La circolare precisa che nei rischi di leasing la base imponibile per le imposte ipotecaria e catastale è rappresentata dal valore venale del bene riscattato

#### L'affitto di azienda

Il calcolo del trattamento fiscale più sfavorevole tra la

tassazione della locazione del fabbricato e l'affitto dell'azienda si deve operare non tenendo in conto gli effetti che il trattamento fiscale di esenzione o di imponibilità Iva applicabile alle cessioni di fabbricati produce in termini di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti

#### Il fabbricato ultimato

Il regime Iva applicabile alla cessione di fabbricati di nuova costruzione o ristrutturati dipende dal tempo intercorso tra la data di cessione e il momento dell'ultimazione della costruzione o degli interventi di recupero

#### Ristrutturazioni

La cessione si deve ritenere imponibile Iva a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente per considerare l'immobile ceduto come oggetto di lavori di ristrutturazione, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative per l'intervento

### A PAGINA 25-26



### LE ULTIME NOVITÀ PER IL REGIME DEI FABBRICATI

L'agenzia delle Entrate, con la circolare n. 12/E diffusoria, 1° marzo, ha fornito ulteriori chiarimenti sulla revisione del regime fiscale relativo a cessioni e locazioni di fabbricati ai fini dell'Iva e delle altre imposte indirette. In particolare, le indicazioni delle Entrate riguardano l'applicazione dell'articolo 35 del decreto legge 223/06

## Anche quando c'è vendita separata Sulle pertinenze il Fisco segue il bene principale

Angelo Busani

Le pertinenze trovano i chiarimenti sul regime fiscale. La circolare n. 12/E dell'agenzia delle Entrate affronta, infatti, lo spinoso tema della cessione delle pertinenze di abitazioni (per esempio autorimesse, cantine, solai) e disciplina il caso della cessione congiunta del bene principale con la pertinenza e il caso del contratto che comporti cessione della sola pertinenza.

Questo tema aveva finora assai affaticato gli operatori, divisi se dare rilievo alla natura strumentale della pertinenza o al profilo dell'assorbimento del regime del bene principale. La circolare afferma che la sussistenza del vincolo pertinenziale «rendendo il bene servente una proiezione del bene principale consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale». La conseguenza è l'estensione alla pertinenza della disciplina dettata per il fabbricato principale, sia nell'ipotesi in cui il bene principale e la pertinenza siano oggetto del medesimo atto di cessione sia nell'ipotesi in cui i due beni siano ceduti con atti separati. Se la circolare mostra un atteggiamento "liberale", richiede, peraltro, una "contropartita" formale, di cui la legge non parla: che il vincolo pertinenziale «sia evidenziato nell'atto di cessione» quando, invece, per il venire in essere del concetto di pertinenza non occorre alcuna espressione formale, essendo sufficienti la sussistenza congiunta di un requisito oggettivo (la durevole destinazione di un bene a servizio od ornamento di altro bene) e di uno soggettivo (la volontà del proprietario della cosa principale di porre un dato bene in un assetto di strumentalità funzionale rispetto a essa).

### Il leasing

La circolare ribadisce che la base imponibile per le imposte ipotecaria e catastale non può essere rappresentata dal valore venale del bene riscattato. Cassata, quindi, la tesi di individuare la base imponibile nel prezzo del riscatto. Peraltro, la circolare consente una "facilitazione" (o altrimenti commette un vero e proprio errore): di calcolare questo valore venale sommando il prezzo del riscatto al valore delle rate corrisposte dall'utilizzatore alla compagnia di leasing, depurate dalla loro componente finanziaria. Invero, il valore delle rate è calcolato sul prezzo "storico" del bene riscattato: e il valore venale del giorno del riscatto non è certo identico al valore venale che il bene aveva, molti anni prima, quando venne stipulato il contratto di leasing e sul quale fu calcolata l'entità delle rate.

### La ristrutturazione

La cessione è imponibile Iva a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente, pertanto, a considerare l'immobile ceduto come oggetto di lavori di ristrutturazione, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative.

### Le eccezioni. Fuori «area» anche gli uffici con arredi

## Escluse le case per le vacanze

Le cessioni e le locazioni delle aree non sono soggette al nuovo regime di tassazione, come pure la locazione di appartamenti di vacanze che scontano l'aliquota del 10% pur essendo classificate A/3. Lo conferma la circolare 12/E, con la quale l'agenzia delle Entrate ha escluso dalla normativa Iva sulle locazioni i contratti che prevedono a carico del prestatore, oltre all'obbligo di mettere a disposizione dell'altra parte uno spazio determinato, anche l'obbligo di rendere ulteriori servizi come quelli di segreteria, servizi postali e così via. Fuori anche i contratti di abbonamento con i quali, in un parcheggio, si attribuisce il diritto di accesso per periodi prolungati. Sono, invece, soggette alla nuova disciplina prevista dall'articolo 10 del decreto Iva le cessioni di

fabbricati eseguite in seguito a provvedimento emesso dal giudice dell'esecuzione, ove sussistono i requisiti oggettivi e soggettivi per l'imposizione, nonché la locazione di aree con sovrastante impianto di lavaggio per autocarri e autovetture, e quella di costruzioni leggere destinate a uso ufficio e magazzino, accatastate nella categoria D07.

### Aree con impianti sovrastanti

Secondo le Entrate, non hanno subito modifiche nel regime di

### ALIQUOTA ORDINARIA

Le nuove disposizioni non sono applicabili ai contratti che prevedono l'obbligo di rendere servizi ulteriori alla locazione

tassazione le cessioni e le locazioni di aree, per le quali il regime di imponibilità resta determinato dal carattere edificatorio o meno delle stesse. Mentre le locazioni di aree con sovrastanti fabbricati classificate nella categoria catastale B, C, D ed E sono assoggettate alla nuova disciplina prevista per gli immobili strumentali.

### Sublocazioni

La circolare dice che le prestazioni derivanti da rapporti di sublocazione sono assoggettate a tassazione in forma autonoma, secondo le stesse regole e gli stessi criteri previsti per i contratti di locazione da cui derivano. Anche in questi casi, dunque, va applicato il regime fiscale previsto per le locazioni di immobili quando il valore del ra-

mo aziendale è costituito per la maggior parte dal valore degli immobili stessi.

### Uffici locati con arredi

Le disposizioni sulle locazioni non sono applicabili ai contratti che, oltre all'obbligo di mettere a disposizione dell'altra parte uno spazio determinato, prevedono a carico del prestatore anche l'obbligo di rendere servizi ulteriori rilevanti ai fini del contratto e che non si sostanziano in semplici prestazioni accessorie alla locazione, come i servizi di portierato o altri servizi condominiali. Sono dunque soggetti a Iva con l'aliquota ordinaria del 20% i contratti di locazione in cui, oltre alla messa a disposizione di locali completamente arredati, è fornita una pluralità di servizi (segreteria, servizi postali, amministrativi, contabili).

R. Po.  
G.P.T.

## Federalismo. I Comuni minori incontreranno più difficoltà

### Catasto, sfida per i «piccoli»

Franco Guazzone

Potrebbe essere pubblicato sulla «Gazzetta ufficiale» entro questo mese, il Dpcm messo a punto dalla cabina di regia per il decentramento del catasto ai comuni presieduta dal sottosegretario all'Economia Alfiero Grandi. Il provvedimento, di attuazione della Finanziaria 2007 (legge 296/06, articolo 1, commi 194-200), stabilisce le procedure per l'attribuzione delle funzioni catastali ai municipi e le risorse economiche e di personale necessarie a garantire il servizio (si veda «Il Sole-24 Ore» di ieri). Le funzioni potranno essere esercitate in via autonoma (modalità certamente scelta dalle grandi città), o in forma associata con altri comuni o comunità montane, o essere affidate alla stessa Agenzia. I comuni dovranno notificare la deliberazione di adesione a una delle modalità descritte di espletamento delle funzioni, entro 90 giorni dalla pubblicazione in «Gazzetta».

I comuni che non avranno provveduto nei termini, o che volessero ampliare le funzioni ini-

zialmente acquisite, potranno farlo entro il 31 maggio 2008. In ogni caso, in carenza di decisioni, il servizio deve ritenersi affidato all'agenzia del Territorio. Le funzioni da svolgere sono di tre livelli. Il primo consiste il servizio di consultazione della banca dati catastale, su richiesta dell'utenza, per rilasciare copie di visura gratuite e certificati a pagamento; l'aggiornamento della banca dati con variazioni di intestazioni e rettifiche di dati amministrativi e toponomastici; la riscossione dei tributi per i servizi prestati, di cui i Comuni potranno trattenere il 5-15%, a copertura delle spese.

Il secondo livello consente in aggiunta di accettare, verificare formalmente e registrare gli atti di aggiornamento del catasto fabbricati e terreni, nonché il confronto delle dichiarazioni tecniche con gli atti di pertinenza del comune (destinazione e superfici dei fabbricati). Con il terzo livello si aggiunge anche la definizione e registrazione degli atti di aggiornamento proposti. Il comune potrà comunque segnalare al Territorio anomalie delle denunce.

Il provvedimento definisce anche le risorse per l'attuazione del decentramento: 46 milioni dovranno coprire le spese di gestione e 2.955 dipendenti dell'agenzia del Territorio saranno trasferiti o distaccati ai Comuni. Il ministero dell'Interno stanzierà le somme necessarie al pagamento degli stipendi, ma solo per il personale trasferito, restando quello distaccato in carico al Territorio. Entro 60 giorni dalla pubblicazione del Dpcm, saranno individuate le unità di personale da trasferire e da distaccare. Il provvedimento comporta scelte difficili da parte degli enti interessati: da una parte l'Agenzia, per individuare il personale da assegnare al servizio comunale, dall'altra i comuni, che nel caso di associazioni con le comunità montane, dovranno comunicare l'ente dove dovrà aprirsi la sede, in accordo con tutti gli altri, superando le reciproche ambizioni dei sindaci interessati.

### Mini centri in maggioranza

Abitanti	Comuni
Fino a 2.500	4.270
Da 2.500 a 5.000	1.635
Da 5.001 a 10.000	1.157
Da 10.001 a 25.000	692
Da 25.001 a 50.000	212
Da 50.000 a 100.000	90
Con più di 100.000	46
<b>Totale</b>	<b>8.102</b>

Fonte: Circolare del ministero delle Finanze 13/T/1999

## Municipalizzate. Oggi il termine per gli emendamenti al Dl

### Società, aiuti senza condono

Marco Mobili  
Gianni Trovati

Il termine per presentare gli emendamenti alla commissione Finanze e tesoro del Senato scade oggi, ma la legge di conversione del Dl 10/2007, varato dal Governo il 15 febbraio scorso per dare attuazione agli obblighi comunitari di recuperare gli «aiuti di Stato» alle municipalizzate, sta prendendo forma. E per quota la possibilità di escludere dal recupero delle agevolazioni spese le società che negli anni scorsi avevano aderito al condono fiscale targato Tremonti.

A frenare questa opportunità è una nota depositata in commissione dall'agenzia delle Entrate, in cui l'amministrazione sostiene che «ai fini del recupero dell'aiuto non assume rilevanza l'eventuale perfezionamento» del condono. A determinare il diniego dell'Agenzia è l'osservazione che il recupero, pur riguardando esenzioni Irpeg e Ilor legate alla trasformazione delle municipalizzate in società per azioni, di fatto «non attiene alla mate-

ria tributaria bensì al recupero di un aiuto di Stato indebitamente fruito». Da parte sua l'Anci ha sempre ribadito che il condono è stato uno strumento normalmente disponibile all'intera platea dei contribuenti italiani e che, anche se il contenzioso riguarda aiuti di Stato, la quantificazione di questi «aiuti» viene comunque effettuata seguendo criteri fiscali.

La posizione dei Comuni emerge dalle motivazioni agli emendamenti depositati mercoledì in commissione. Emendamenti che, tra le altre cose, chiedono di considerare gli aiuti «nella misura della loro effettiva fruizione», e di cancellare il divieto alla dilazione e alla sospensione in sede amministrativa dei pagamenti, normalmente

### L'AGENZIA

Secondo le Entrate l'adesione alla sanatoria varata da Tremonti non esclude dal recupero delle imposte non versate

prevista dalla disciplina nazionale ripresa anche nella decisione Ue. L'Anci, in sostanza, «condivide le ragioni dell'urgenza», ma, preoccupata per «le forti ripercussioni negative che l'applicazione del decreto avrebbe sui bilanci delle società partecipate, di cui alcune quotate in Borsa, e dunque sui bilanci dei Comuni», chiede di evitare che la normativa italiana finisca per essere più restrittiva della stessa decisione Ue.

Continua a essere oggetto di discussione anche la soglia di applicabilità del recupero, che, secondo il decreto, smette di agire solo quando la fattispecie rientra nell'ambito del «de minimis». Per l'associazione dei Comuni, invece, è legittimo escludere l'esclusione (o quantome-

### LA NUOVA SANZIONE

Per l'Economia sono 182 i soggetti coinvolti. Il maggior gettito atteso è di 60 milioni, ma conti definitivi con le liquidazioni

no la riduzione) alle attività che risultano non concorrenziali, perché gestite in virtù di diritti speciali o esclusivi.

Alla luce delle molte incertezze che ancora attraversano la materia, lo stesso ministero dell'Economia, in un'altra nota depositata in Commissione, chiarisce che indicazioni precise sugli effetti di gettito del provvedimento «potranno essere fornite solo a seguito dell'attività di liquidazione». La prima ricognizione fornita dall'agenzia delle Entrate parla, comunque, di 182 società interessate che, dal momento che l'esenzione fiscale per le nuove Spa era triennale, danno luogo ad «aiuti» per 480 dichiarazioni, definite annualità. Su queste basi l'Economia stima un recupero potenziale di Irpeg per 75 milioni, ridotto a 60 per l'applicazione del «de minimis».

Ma gli ostacoli che il testo del Dl pone alla commissione Finanze di Palazzo Madama non silitano alle sole municipalizzate. Infatti anche l'articolo 5 del Dl, relativo alle modifiche alla Fini-Bossi in materia di immigrazione, è destinato a rappresentare subito un nuovo banco di prova per la tenuta della maggioranza in commissione. Forza Italia e Lega, infatti, hanno promesso battaglia.