

CONSULENZA IMMOBILIARE

Iva e indirette

Il *reverse charge* nei servizi immobiliari

di Matteo Feroci 2

Irpef

La disciplina ai fini delle imposte sui redditi degli immobili concessi in uso ai dipendenti

di Sandro Cerato 14

Società immobiliari

Il meccanismo della rettifica della detrazione nel comparto immobiliare

di Luca Caramaschi 22

Privati

Il nuovo “*bonus verde*”

di Fabrizio Giovanni Poggiani 37

Legale

La disapplicazione delle sanzioni per forza maggiore nell'ipotesi di eventi naturalistici eccezionali quali il tornado

di Cosimo Zuccaro 46

Catasto

Il mutamento di destinazione d'uso da artigianale a commerciale comporta un aggravio urbanistico

di Luigi Cenicola 51

Tributi minori

Imu e Tasi - Esenzione per abitazione principale: i requisiti e il confronto tra Ici e Imu

di Fabio Garrini 58

Accertamento

Presunzioni immobiliari: le indicazioni della GdF

di Gianfranco Antico e Maurizio Tozzi 65

Osservatorio

76

Consulenza immobiliare n. 4/2018

Il *reverse charge* nei servizi immobiliari

di Matteo Feroci - dottore commercialista e revisore legale

*Il Legislatore fiscale, nel recepire l'[articolo 199](#), primo paragrafo, lettera a), Direttiva 2006/112/CE, ha introdotto il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) nel settore dei servizi immobiliari. Come si vedrà in seguito, in un primo momento il meccanismo in commento trovava applicazione soltanto alle prestazioni di servizi rese da subappaltatori verso imprese di costruzione o nei confronti dell'appaltatore principale e in tutti i casi di cessioni di fabbricati o porzioni di essi: da gennaio 2015, è stato ampliato il suo ambito applicativo e, dunque, esteso anche alle prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici. La ratio della norma è posta a tutela del gettito Erariale in quanto permette di rendere neutra – ai fini Iva – una determinata prestazione. Nell'ultima parte, infine, verrà dato spazio all'apparato sanzionatorio previsto per le eventuali violazioni, unitamente alla diversa taratura delle sanzioni irrogabili.*

Premessa

Il Legislatore fiscale ha da sempre manifestato particolare attenzione alla disciplina Iva nel comparto edile/immobiliare poiché la stessa è stata, in passato, fonte di comportamenti evasivi e/o elusivi; era, infatti, che accadesse che il subappaltatore dopo aver riscosso la propria fattura, non versasse all'Erario l'imposta e, nel giro di breve tempo, cessasse l'attività. Tale situazione, indubbiamente, creava pregiudizio per l'Erario poiché da un lato era costretto a riconoscere il diritto alla detrazione in capo all'appaltatore, senza aver incassato l'imposta da parte del subappaltatore, e inoltre perché le procedure per il recupero coattivo dell'imposta non incassata risultavano essere tendenzialmente insoddisfacenti per latitanza del contribuente o per la sua dotazione patrimoniale spesso inconsistente.

In questo contesto, dunque, si introduce il meccanismo del *reverse charge* la cui disciplina generale è contenuta nel comma 5, [articolo 17](#), D.P.R. 633/1972 la quale prevede che:

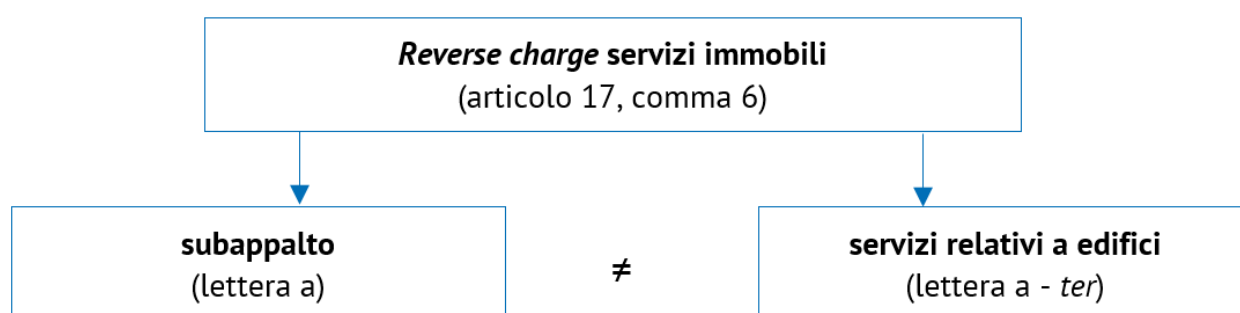
“in deroga al primo comma, ..., al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e ss. e con l'annotazione “inversione contabile” e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal

ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25".

Da un punto di vista operativo, il *reverse charge* deroga ai principi generali che sottostanno al normale funzionamento dell'Iva secondo i quali al pagamento dell'imposta è tenuto sempre il cedente in quanto lo stesso incassa dal cessionario sia l'imponibile che l'imposta. Applicando, invece, l'inversione contabile la fattura di vendita viene emessa senza addebito d'imposta, indicando che trattasi di un'operazione soggetta a *reverse charge* e riportando anche la norma di riferimento. Ne consegue, quindi, che il cedente incasserà soltanto l'imponibile mentre il cessionario, dopo aver ricevuto il documento, dovrà integrarlo riportando l'aliquota e la relativa imposta nonché annotarlo (entro il mese di ricevimento o entro 15 giorni, con riferimento al relativo mese) sia nel registro delle fatture di acquisto che nel registro delle fatture emesse.

L'istituto dell'inversione contabile, a ben vedere, ha il vantaggio di rendere sostanzialmente neutra l'operazione ai fini Iva in quanto il cedente non applicandola in fattura non è nemmeno tenuto al relativo versamento e al contempo, in capo al cessionario, non maturerà nessun diritto alla detrazione; ciò rende il *reverse charge*, dunque, un baluardo del gettito fiscale.

Infine, come anticipato, il meccanismo dell'inversione contabile trova applicazione anche nel comparto edile – immobiliare dove vengono distinte 2 fattispecie ovvero quella del subappalto ([articolo 17, comma 6, lettera a](#)), D.P.R. 633/1972) e quella, di più recente emanazione, relativa ai servizi prestati su edifici ([articolo 17, comma 6, lettera a-ter](#)), D.P.R. 633/1972). Le 2 previsioni anzi richiamate, come confermato anche dalla [circolare n. 14/E/2015](#) dell'Agenzia delle entrate, malgrado possano essere apparentemente simili sono, nella sostanza, complementari fra loro.



Il *reverse charge* in presenza di subappalto (lettera a)

La lettera a), comma 6, articolo 17, D.P.R. 633/1972 prevede che:

“le disposizioni di cui al comma 5 si applicano anche:

- alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori".

Presupposto soggettivo

Elemento imprescindibile ai fini dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile è che la prestazione sia resa nell'ambito di un contratto di subappalto nei confronti dell'appaltatore principale o di altri subappaltatori o di altre imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di beni immobili (presupposto soggettivo). Naturalmente le parti coinvolte debbono essere soggetti Iva in quanto il *reverse charge* non trova applicazione per prestazioni rese nei confronti di soggetti non Iva.

Presupposto oggettivo

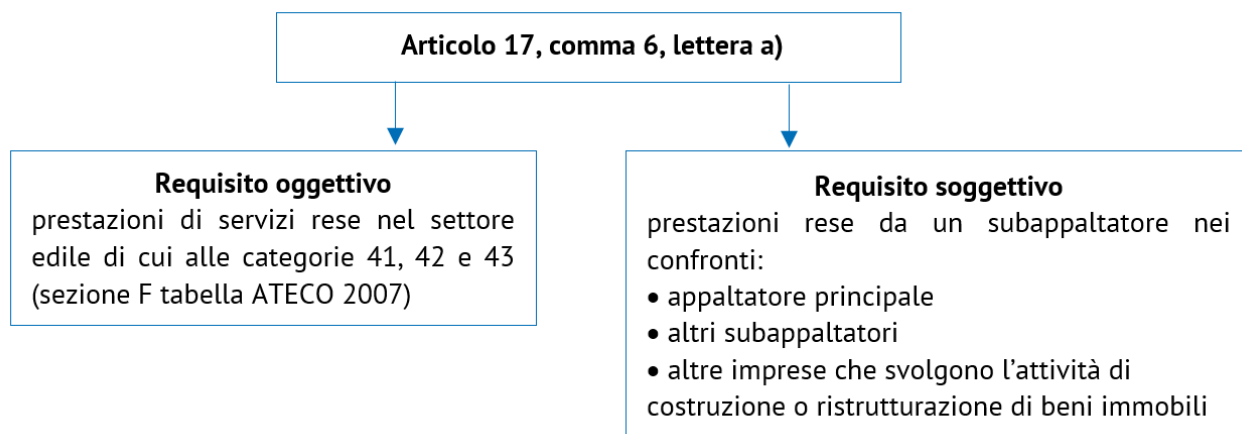
La natura della prestazione deve riguardare l'erogazione di un servizio compresa anche la manodopera ed escludendo, come vedremo, tutte le cessioni di beni con posa in opera le quali esulano dal meccanismo dell'inversione contabile. È necessario, inoltre, che il servizio venga reso nell'ambito del settore edile nel senso che deve essere verificata la sua riconducibilità o meno alle prestazioni elencate nella "sezione F", relativa alle "costruzioni", della tabella ATECO 2007 (ex "sezione F" della tabella ATECOFIN 2004) ovvero:

Codice ATECO 2007	Descrizione ATECO 2007
41	Costruzione di edifici
41.10.00	sviluppo di progetti immobiliari senza costruzioni
41.20.00	costruzione di edifici residenziali e non residenziali

Codice ATECO 2007	Descrizione ATECO 2007
42	Ingegneria civile
42.11.00	costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali
42.12.00	costruzione di linee ferroviarie e metropolitane
42.13.00	costruzione di ponti e gallerie
42.21.00	costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi
42.22.00	costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni
42.91.00	costruzione di opere idrauliche
42.99.01	lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione
42.99.09	altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile NcA

Codice ATECO 2007	Descrizione ATECO 2007
43	Lavori di costruzione specializzati
43.11.00	demolizione
43.12.00	preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno
43.13.00	trivellazioni e perforazioni
43.21.01	installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)
43.21.02	installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)
43.21.03	installazione di impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.01	installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione
43.22.02	installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.03	installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
43.22.04	installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.05	installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione)
43.29.01	installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili
43.29.02	lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni
43.29.09	altri lavori di costruzione e installazione NcA
43.31.00	intonacatura e stuccatura
43.32.01	posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate
43.32.02	posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili
43.33.00	rivestimento di pavimenti e di muri
43.34.00	tinteggiatura e posa in opera di vetri
43.39.01	attività non specializzate di lavori edili (muratori)
43.39.09	altri lavori di completamento e di finitura degli edifici NcA
43.91.00	realizzazione di coperture
43.99.01	pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici
43.99.02	noleggio di gru e altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione
43.99.09	altre attività di lavori specializzati di costruzione NcA

Come chiarito, infine, dalla circolare n. 37/2016 sono da ricomprendere nei codici ATECO anzidetti anche le riparazioni, rinnovi, restauri, aggiunte e alterazioni, la costruzione di edifici e di strutture prefabbricate in cantiere nonché le costruzioni temporanee.



Seguono il medesimo trattamento, infine, anche le prestazioni relative alle manutenzioni e riparazioni a condizione che rientrino nella sezione F della tabella ATECO 2007 e che siano rese sulla base di un contratto di subappalto escludendo, ovviamente, quelle rese a soggetti non Iva.

La “nuova” fattispecie di *reverse charge* di cui alla lettera a-ter

La Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014), in conformità alla Direttiva 2006/112/CE la quale prevede che *“gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le ... prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari”* e sempre nell'ottica di contrastare fenomeni legati a frodi in materia di Iva, ha esteso l'ambito di applicazione dell'inversione contabile a nuove fattispecie: per alcune di esse il collegamento con il settore edile è pressochè immediato mentre per le altre, almeno apparentemente, occorre fare qualche considerazione ulteriore.

Il [comma 629](#), articolo 1 ha aggiunto la lettera a-ter), L. 190/2014 la quale prevede che il *reverse charge* trovi applicazione anche:

“alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici”.

In prima analisi, premesso che le fattispecie introdotte dalla novella del 2015 sono molto attigue al comparto edile – immobiliare, potrebbe porsi, apparentemente, un'eventuale duplicazione di trattamento stante la disciplina di cui alla lettera a); in realtà, come confermato anche dalla [circolare n. 14/E/2015](#), la previsione di cui alla lettera a-ter) ha un campo applicativo e presupposti profondamente diversi rispetto a quelli previsti dalla lettera a) cosicché le 2 previsioni risultano essere fra loro complementari.

Presupposto soggettivo

Un primo requisito da verificare è costituito dalla qualifica – ai fini Iva – del soggetto richiedente la prestazione in quanto, come visto ai fini della lettera a), affinché trovi applicazione l'inversione contabile occorre che la controparte sia un soggetto Iva; vanno escluse, anche in questo contesto, tutte le prestazioni rese a soggetti non Iva malgrado le stesse rientrino, per tipologia di attività, nel campo applicativo della norma.

Presupposto oggettivo

La previsione di cui alla lettera a-ter), come detto, trova applicazione unicamente nello svolgimento di precise e dettagliate prestazioni, di seguito elencate, poste in essere su edifici in senso stretto e non su beni immobili in generale.

Servizi di pulizia	
Codice ATECO 2007	Descrizione ATECO 2007
81.21.00	pulizia generale (non specializzata) di edifici
81.22.02	altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali

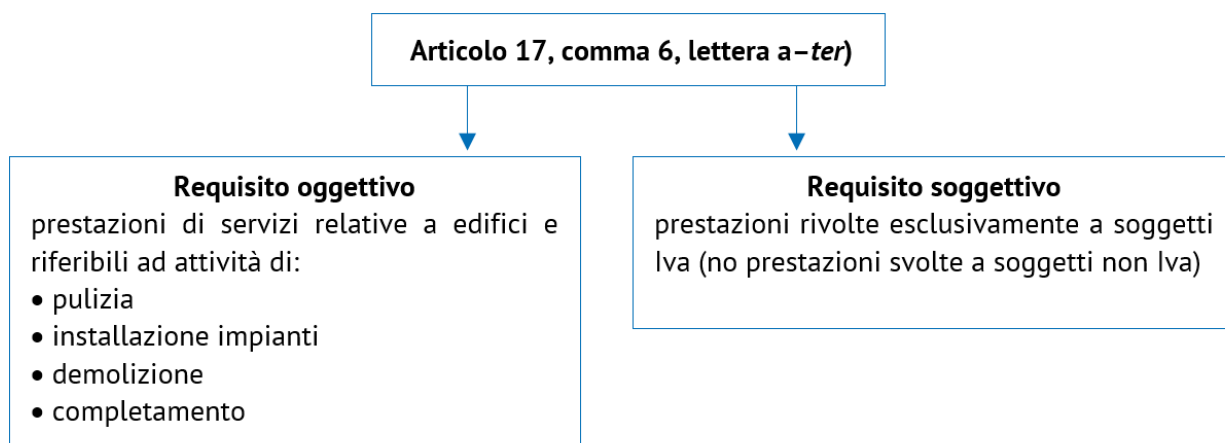
Demolizione	
Codice ATECO 2007	Descrizione ATECO 2007
43.11.00	demolizione

Installazione impianti	
Codice ATECO 2007	Descrizione ATECO 2007
43.21.01	installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)
43.21.02	installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.01	installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione
43.22.02	installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)
43.22.03	installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
43.29.01	installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili
43.29.02	lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni
43.29.09	altri lavori di costruzione e installazione NcA (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici)

Completamento	
Codice ATECO 2007	Descrizione ATECO 2007
43.31.00	intonacatura e stuccatura
43.32.01	posa in opera di cassaforti, forzieri, porte blindate
43.32.02	posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili
43.33.00	rivestimento di pavimenti e di muri
43.34.00	tinteggiatura e posa in opera di vetri
43.39.01	attività non specializzate di lavori edili - muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici)
43.39.09	altri lavori di completamento e di finitura degli edifici NcA "completamento di edifici"

In sostanza il Legislatore circoscrive l'applicabilità della lettera a-ter) non solo ai contratti di subappalto ma anche a quelli di appalto e la rende applicabile solo a specifiche attività, che per altro erano già incluse nella sezione F della tabella ATECO 2007. L'elemento rilevante, appunto, è se la prestazione svolta nel caso di specie rientri tra quelle previste dalla norma a prescindere dall'attività normalmente svolta dal prestatore. Ciò è anche dimostrato dal fatto che coloro i quali svolgano con sistematicità le attività di cui alla lettera a-ter) e non le abbiano comunicate, ai sensi del comma 3, [articolo 35](#), D.P.R. 633/1972, all'Agenzia delle entrate debbono, in ogni caso, assoggettare le prestazioni svolte al meccanismo del *reverse charge*. Ad esempio un panificio, la cui attività non rientra nell'ambito dell'inversione contabile, se dovesse effettuare l'installazione di un impianto elettrico su un edificio dovrà assoggettarla a *reverse charge* malgrado la sua attività prevalente ne sia totalmente esclusa.

Alla luce di quanto detto ne discende che la previsione della lettera a-ter) ha, per così dire, carattere prioritario rispetto a quella di cui alla lettera a) poiché in prima analisi occorre verificare se la prestazione rientri tra i servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative a edifici e, solo nell'ipotesi in cui la prestazione non vi rientri, valutare i presupposti per l'applicazione del *reverse charge* di cui alla lettera a); in sostanza quest'ultimo continua a essere applicato limitatamente a quelle prestazioni, diverse da quelle di cui alla lettera a-ter), svolte sulla base di un contratto di subappalto e che rientrino nel più grande insieme di cui alla sezione F della tabella ATECO 2007.



La nozione di edificio

Elemento essenziale ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile di cui lettera a-ter) è che la prestazione svolta sia relativa a un edificio: sul punto, constatata l'assenza – in ambito Iva – di una definizione precisa, è utile far riferimento a quanto chiarito dalla [circolare n. 14/E/2015](#) la quale, richiamando l'[articolo 2](#), D.Lgs. 192/2005 definisce l'edificio come:

“un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno”

Nello stesso senso muove anche una circolare, piuttosto datata ma ancora valida, del Ministero dei lavori pubblici ([n. 1820/1960](#)) secondo la quale l'edificio si sostanzia in una:

“costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome.”

Si comprende agevolmente che con il termine “edificio” si sia voluto intendere la categoria più circoscritta dei fabbricati (o porzioni di essi) a prescindere che siano a uso abitativo o strumentale e/o che siano di nuova costruzione o meno; vanno ricompresi, altresì, gli edifici in corso di costruzione di cui alla categoria catastale F3 e le unità in corso di definizione di cui alla categoria F4 (circolare n. 14/E/2015).

Inoltre, rappresentare correttamente il concetto di edificio, consente di distinguere una prestazione svolta al suo interno da un'altra eseguita al suo esterno; ciò perché potrebbero esservi alcune prestazioni che nonostante siano per loro natura realizzate esternamente all'edificio ne sono strettamente collegate (ad esempio impianto di videosorveglianza perimetrale, gestito da centralina

posta all'interno dell'edificio e telecamere esterne, laddove gli elementi esterni - ad esempio telecamera - sono necessariamente collocati all'esterno dell'edificio per motivi funzionali e tecnici, impianto citofonico che necessiti di apparecchiature da collocare all'esterno dell'edificio, impianto di climatizzazione, con motore esterno collegato agli *split* all'interno dell'edificio, impianto idraulico di un edificio con tubazioni esterne). Applicando testualmente la lettera a-ter) si sarebbe portati a ritenere che una prestazione realizzata su parti esterne dell'edificio, non rientrerebbe nell'ambito applicativo dell'inversione contabile malgrado possa ritenersi strumentale all'edificio stesso; su quest'aspetto appare sicuramente utile il chiarimento fornito dalla [circolare n. 37/E/2015](#) ove l'Agenzia delle entrate ritiene che la prestazione, nonostante sia svolta su parti esterne dell'edificio, è comunque funzionale e servente allo stesso e, in quanto tale, assoggettata a *reverse charge*.

Fornitura con posa in opera

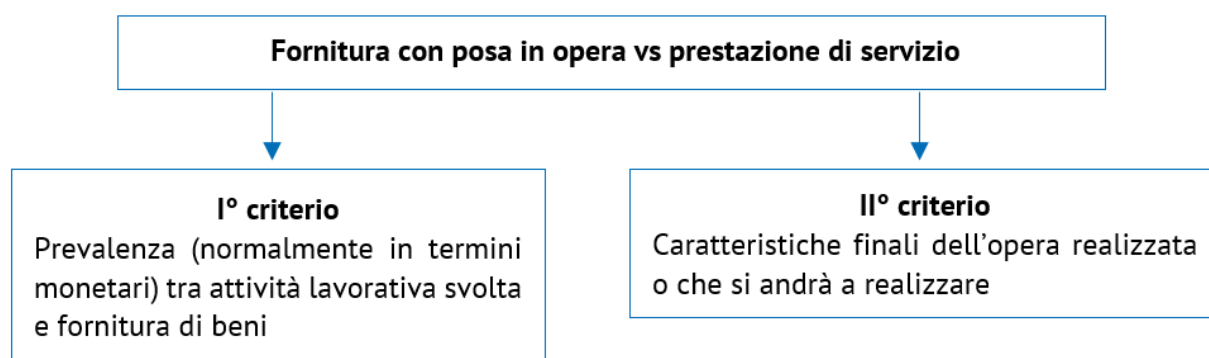
Alcune criticità applicative potrebbero porsi in presenza della c.d. fornitura con posa in opera in quanto espressamente esclusa dall'applicazione dell'inversione contabile: esclusa poiché inquadrabile, ai fini Iva, come cessione e non come prestazione di servizi poiché l'elemento prevalente è costituito dalla vendita di beni mentre la posa in opera (funzionale a renderli utilizzabili) assume, di fatto, una funzione accessoria.

Considerata la miriade di situazioni che la realtà operativa normalmente prospetta, nonché l'obiettivo di rendere pressoché minimo il livello d'incertezza legata alla corretta applicazione della norma, sono stati elaborati dei criteri che consentono, in linea generale, di distinguere una cessione con posa in opera da una prestazione di servizio, fermo restando che non esiste – a oggi – una regola applicabile indistintamente a tutti i casi di specie.

Un primo criterio distintivo potrebbe essere quello che distingue la cessione di beni con posa in opera dalla prestazione di un servizio sulla base della prevalenza tra l'attività lavorativa svolta (servizio) e l'impiego (e quindi la fornitura) di beni. Un parametro che, a tal fine, potrebbe essere utilizzato è il compenso addebitato in fattura dal prestatore: in particolare se è maggiore quello relativo alla manodopera l'operazione si qualificherà come prestazione di servizio mentre se il valore dei beni supera quello della manodopera l'operazione costituirà, appunto, una cessione di beni con posa in opera.

Un secondo criterio, invece, distingue le 2 situazioni avendo riguardo alle caratteristiche finali dell'opera realizzata o che si andrà a realizzare: in pratica se la prestazione svolta sia idonea a modificare la natura del bene e/o ad adattare lo stesso alle esigenze specifiche del cliente ci si troverà

di fronte a una prestazione di servizio mentre se si limita alla mera posa in opera del bene, senza che lo stesso subisca alcuna alterazione ci si troverà di fronte a una cessione di beni con posa in opera.



Sanzioni

L'[articolo 6](#), commi dal 9–bis) al 9–bis3), D.Lgs. 471/1997, definisce l'apparato sanzionatorio previsto per le violazioni relative all'inversione contabile il quale, per effetto delle novità introdotte dal D.Lgs. 158/2015, ha subito delle significative modifiche; la scelta legislativa è stata quella di prevedere l'irrogazione di sanzioni fisse per violazioni formali e sanzioni proporzionali per violazioni sostanziali. Ciò perché un'eventuale applicazione errata del *reverse charge* in luogo di quello ordinario e viceversa non costituisce lesione della pretesa erariale risolvendosi il tutto in una mera violazione formale. Infatti, come è stato più volte affermato, l'inversione contabile si manifesta come un'operazione sostanzialmente neutra ai fini Iva con la conseguenza che:

- se il prestatore applica l'Iva in fattura in luogo del *reverse* provvederà anche al relativo versamento mentre il committente, dopo aver pagato al prestatore sia l'imponibile che l'imposta, eserciterà il relativo diritto alla detrazione. È evidente, dunque, come l'Erario non venga danneggiato da un siffatto comportamento in quanto il primo versa l'imposta mentre il secondo la detrae;
- se il prestatore, per contro, applica in fattura il *reverse* in luogo dell'Iva non verserà alcunché all'Erario mentre il committente, dal suo canto, pagherà al prestatore soltanto l'imponibile; anche in questo caso non vi è nessuna lesione delle pretese erariali in quanto è vero che il prestatore non versa l'imposta ma è altrettanto vero come il committente non detrae alcunché.

Fatta questa premessa vediamo da vicino le diverse tipologie di sanzioni previste dalla norma:

articolo 6, comma 9–bis, D.Lgs. 471/1997 <i>“È punito con la sanzione amministrativa compresa fra 500 e 20.000 euro il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di</i>	viene prevista una sanzione fissa che va da un minimo di 500 euro a un massimo di 20.000 euro per chi (cessionario o committente), non applica l'inversione contabile malgrado ne sia obbligato a patto che
--	---

<p><i>porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile di cui agli articoli 17 ..."</i></p>	<p>l'operazione risulti dalle scritture contabili; in difetto viene prevista una circostanza aggravante la cui sanzione diviene proporzionale (dal 5% al 10% dell'imponibile e con un minimo di 1.000 euro)</p>
<p>articolo 6, comma 9–bis1), D.Lgs. 471/1997 <i>"in deroga al comma 9-bis, primo periodo, qualora, in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972, il cessionario o il committente anzidetto non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro"</i></p>	<p>viene prevista una sanzione fissa (da un minimo di 250 euro a un massimo 10.000 euro) in tutti quei casi in cui pur in presenza dei requisiti per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta venga assolta secondo le modalità ordinarie. Rimane, comunque, garantito il diritto alla detrazione dell'imposta erroneamente assolta. La sanzione diviene proporzionale (dal 90% al 180%) qualora l'applicazione dell'imposta secondo le regole ordinarie sia funzionale a fenomeni evasivi o frodatori in cui il committente e/o il cessionario siano consapevoli</p>
<p>articolo 6, comma 9–bis2), D.Lgs. 471/1997 <i>"in deroga al comma 1, qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972, il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario o committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cedente o prestatore è punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché nel modo ordinario è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole"</i></p>	<p>questa fattispecie è, di fatto, speculare alla precedente in quanto la norma sanziona una situazione in cui la prestazione viene fatturata in <i>reverse</i> quando invece l'imposta doveva essere assolta con le modalità ordinarie. Anche in questo caso la sanzione è fissa (da un minimo di 250 euro a un massimo 10.000 euro). La sanzione diviene proporzionale (dal 90% al 180%) qualora l'applicazione dell'imposta secondo le regole ordinarie sia funzionale a fenomeni evasivi o frodatori in cui il committente e/o il cessionario siano consapevoli</p>
<p>articolo 6, comma 9–bis3), D.Lgs. 471/1997 <i>"se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni</i></p>	<p>in questo caso la norma va a sanzionare la situazione in cui vi sia un'errata applicazione dell'inversione contabile a operazioni esenti, non imponibili o non soggette a imposta o inesistenti, disponendo la neutralizzazione degli effetti fiscali ai fini Iva e</p>

dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi dell'articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972, e dell'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992. La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro"

prevedendo la sanzione compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile (con un minimo di 1.000 euro) solo nei casi di operazioni inesistenti (cfr. [circolare n. 16/E/2017](#))

Le sanzioni di cui ai commi 9-bis2 e 3, come chiarito anche dalla circolare n. 16/E/2017, si applicano per ogni liquidazione Iva (mensile o trimestrale) in cui vi sia la relativa violazione e con riferimento a ciascun fornitore. La sanzione, pertanto, non viene comminata per ogni fattura viziata dalla non corretta applicazione del *reverse* in luogo del regime ordinario e viceversa in quanto, se così non fosse, si andrebbe a contrastare la *ratio* della norma che, come detto, è quello di graduare le sanzioni sulla base della pericolosità delle violazioni commesse che, a discrezione del contribuente, possono essere anche eliminate tramite il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997. Da notare, in ultimo, che per le sanzioni suesposte viene prevista una responsabilità solidale tra cedente e prestatore.



EVOLUTION Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da
professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >

Designed by valeria_alsakova / Freepik

La disciplina ai fini delle imposte sui redditi degli immobili concessi in uso ai dipendenti

di Sandro Cerato – dottore commercialista e pubblicista

Nell'ambito degli immobili appartenenti alle imprese può realizzarsi l'ipotesi in cui un bene sia concesso in uso ai dipendenti per motivi di lavoro. Tale fattispecie è oggetto di disciplina fiscale nell'ambito delle norme del Tuir, sia per disciplinare le regole di deduzione dei costi in capo all'impresa (datore di lavoro) sia per regolamentare le modalità per l'attribuzione di un fringe benefit (compenso in natura) in capo al dipendente assegnatario del bene. È infatti prevista una particolare fattispecie di strumentalità del bene, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza, sia pure per un periodo limitato di tempo (3 anni). Nel presente intervento si analizzano i requisiti e le regole di deduzione/tassazione previste per la concessione in uso di un bene immobile a un dipendente.

Premessa

Nella prassi aziendale è sempre più frequente che l'impresa si attivi direttamente per risolvere ai propri dipendenti il problema del reperimento di un'abitazione nella quale alloggiare, anche con la propria famiglia, per il periodo di durata del rapporto di lavoro. In questo contesto operativo l'impresa acquista (in proprietà o in *leasing*), o più frequentemente affitta un determinato numero di abitazioni che poi concede in uso ai propri dipendenti, non sempre riaddebitando ai medesimi le spese sostenute (per l'utilizzo dell'immobile, nonché per le relative utenze), oppure riaddebitandole solo in parte. Dal punto di vista della disciplina, ai fini delle imposte sul reddito, rilevano i seguenti aspetti:

- deducibilità dal reddito di impresa dei costi e delle spese sostenute dal datore di lavoro;
- imponibilità nel reddito di lavoro del dipendente dell'utilità in natura ricevuta (c.d. "*fringe benefits*").

La questione che si intende affrontare deve tener conto altresì delle modifiche a suo tempo intervenute alla disciplina ai fini delle imposte sul reddito degli alloggi concessi in uso ai dipendenti da parte del datore del lavoro, che sono state introdotte dalla L. 388/2000 (con decorrenza 1° gennaio 2001). In particolare l'[articolo 145](#), commi 98 e 99, della predetta Legge (Finanziaria 2001) ha modificato:

- l'[articolo 95](#), comma 2, Tuir derogando, in presenza di particolari condizioni, alla regola generale circa la deducibilità delle spese relative ai fabbricati in uso ai dipendenti;
- l'[articolo 43](#), comma 2, ultimo periodo, Tuir introducendo una nuova presunzione di strumentalità degli immobili delle imprese, direttamente correlata alla fattispecie introdotta nell'articolo 95, Tuir.

Deduzione dei costi in capo all'impresa

In base a quanto stabilito dal primo periodo del comma 2, articolo 95, Tuir, i canoni di locazione (anche finanziaria) e le spese relative al funzionamento di strutture recettive non sono, come regola generale, deducibili dal reddito d'impresa, salvo quelle relative ai servizi di mensa o ai servizi di alloggio destinati ai dipendenti in trasferta temporanea.

Per strutture recettive si intende quella tipologia di immobili che vengono messi a disposizione dei dipendenti o di terzi ma che non rientrano nel processo produttivo, quali ad esempio i circoli sportivi e culturali costituiti in sede aziendale. L'indeducibilità delle spese relative alle predette strutture recettive è in parte mitigata dalla limitata deducibilità che viene riconosciuta dal successivo articolo 95, comma 2, Tuir a quelle spese di tipo assistenziale, culturale e ricreativo che vengono sostenute in favore della generalità dei dipendenti.

È appena il caso di sottolineare che la fattispecie degli immobili destinati ai dipendenti in trasferta temporanea (c.d. "*immobili a uso foresteria*") non deve essere confusa con quella degli immobili concessi in uso ai propri dipendenti: nel primo caso, infatti, l'alloggio ha solo un vincolo di destinazione, ma è comunque rivolto alla "generalità dei dipendenti" (ragione per cui il primo periodo dell'articolo 95, comma 2, Tuir lo esclude dalla generale previsione di indeducibilità che investe le strutture recettive), nel secondo caso, invece, l'alloggio viene attribuito a uno specifico dipendente perché lo utilizzi come propria abitazione.

Il secondo periodo dello stesso comma 2, articolo 95, Tuir mitigando tale previsione di indeducibilità delle spese relative alle strutture recettive in genere, prevede che i canoni di locazione (anche finanziaria) e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili, ma comunque per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'[articolo 51](#), comma 4, lettera c), Tuir. Viene quindi istituito un principio di correlazione, secondo cui tutto ciò che costituisce reddito per il dipendente è deducibile per il datore di lavoro, la quota che quest'ultimo può portare in deduzione, quale componente negativo di reddito, corrisponde all'ammontare che costituisce reddito per il dipendente.

Deducibilità integrale

La L. 388/2000, introducendo un'ulteriore fattispecie derogatoria alla regola generale, pone delle condizioni in sussistenza delle quali l'impresa può godere non già della deduzione limitata, bensì della deduzione integrale dei canoni di locazione e delle altre spese relative ai fabbricati concessi in uso ai dipendenti. In particolare, perché possa operare la deducibilità integrale dal reddito di impresa del datore di lavoro, la norma richiede che i dipendenti trasferiscano la propria residenza anagrafica per esigenze di lavoro e che tali fabbricati siano ubicati nel Comune ove prestano l'attività.

La strumentalità dell'immobile (sia pure temporanea) richiede che l'immobile sia situato nel Comune in cui è svolta l'attività lavorativa del dipendente che ha trasferito la propria residenza, prescindendo dalla circostanza che la residenza di provenienza sia situata in Italia o all'estero. L'obiettivo della norma è infatti quello di incentivare la mobilità dei dipendenti, sia italiani che stranieri, fornendo al datore di lavoro uno strumento competitivo per attrarre sia manodopera che profili più elevati, attenuando anche i disagi per il dipendente che si trasferisce (si veda, in tal senso, la [risoluzione n. 214/E/2002](#)).

L'integrale deducibilità sussiste solo per un periodo di tempo limitato, ossia per il periodo di imposta nel corso del quale si verifica il trasferimento della residenza da parte del lavoratore dipendente presso il fabbricato concesso in uso, e nei 2 periodi di imposta successivi. Questo significa che, una volta decorso il predetto periodo triennale, la deducibilità dei canoni di locazione e di tutte le altre spese sostenute dall'impresa torna a essere riconosciuta non più integralmente, bensì in misura non superiore all'importo che costituisce reddito in capo al dipendente.

Immobili “agevolati” e spese deducibili

Poiché il testo aggiunto dalla Finanziaria 2001, e successivamente modificato dall'[articolo 6](#), comma 6, lettera a), D.Lgs. 247/2005, contiene 2 rimandi normativi, e precisamente utilizza le locuzioni “*fabbricati di cui al secondo periodo*” e “*predetti canoni e spese*”, sono necessarie delle precisazioni al fine di individuare le fattispecie che rientrano nella previsione in merito alla natura degli immobili e alle spese deducibili. In particolare:

– si ritiene che la locuzione “*fabbricati di cui al secondo periodo*”, sebbene sembri fare maggior riferimento alle strutture recettive in genere, si riferisca agli immobili concessi in uso ai dipendenti. Una

simile lettura, infatti, sembra essere più coerente con la *ratio* delle modifiche apportate dalla L. 388/2000;

– per quanto concerne la natura dei costi che rientrano nella previsione di integrale deducibilità, si ritiene che il testo faccia riferimento sempre al secondo periodo, ossia ai canoni di locazione (anche finanziaria) e alle spese di manutenzione dei fabbricati, perché appena enunciati e perché aventi a oggetto la medesima fattispecie di immobili.

In buona sostanza, poiché l'immobile assume la qualifica di immobile strumentale, risultano deducibili tutti i costi afferenti tali beni in base alle risultanze contabili.

La norma prescinde dalla categoria di appartenenza del fabbricato assegnato al dipendente, per cui si può trattare sia di fabbricati abitativi (di cui alle categoria catastali da A/1 ad A/9), sia di unità classificate in altri gruppi (ad esempio, prescindendo da possibili problemi legati al diverso utilizzo del bene, un immobile di categoria A/10 ma utilizzato come abitazione del dipendente). Risulta del tutto evidente, tuttavia, che la norma ha un suo preciso significato laddove si riferisce a unità abitative, altrimenti l'immobile è considerato in ogni caso strumentale per natura ([articolo 43](#), Tuir).

Temporanea natura strumentale degli immobili

Strettamente collegata alla novella apportata nell'[articolo 95](#), comma 2, Tuir è l'introduzione della disposizione che, nell'articolo 43, comma 2, Tuir, allarga la presunzione di strumentalità degli immobili concessi in uso ai dipendenti.

In via generale, il citato articolo 43, Tuir prevede:

– il comma 1 stabilisce che gli immobili relativi a imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni non vengono considerati produttivi di reddito fondiario;

– il comma 2 precisa che vengono considerati strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore mentre, gli immobili relativi a imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, si considerano strumentali anche se non utilizzati o concessi in locazione o comodato.

In buona sostanza, l'elemento innovativo a suo tempo introdotto dalla L. 388/2000 riguarda l'ultimo periodo del citato comma 2, articolo 43, Tuir in quanto viene riconosciuto il carattere di strumentalità a quegli stessi immobili di cui all'ultimo periodo del comma 2, articolo 95, Tuir e per il medesimo periodo temporale ivi indicato. Questo significa che i fabbricati concessi in uso ai dipendenti che hanno

trasferito la propria residenza nel Comune in cui svolgono l'attività, devono essere considerati strumentali per il periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento e per i due periodi successivi.

La già citata [risoluzione n. 214/E/2002](#) ha precisato che il triennio contemplato dalla norma costituisce un limite massimo, nel senso che qualora al termine dello stesso l'immobile risulti ancora concesso in uso al dipendente si renderà applicabile la disciplina di parziale deducibilità prevista dallo stesso [articolo 95](#), comma 2, secondo periodo, Tuir (nei limiti del *benefit* tassato in capo al dipendente). La norma, inoltre, non prevede un periodo minimo di permanenza del dipendente, con la conseguenza che se il dipendente rilascia l'immobile prima dello scadere del triennio il bene immobile perde la strumentalità e i relativi costi tornano a essere indeducibili. Resta fermo che se lo stesso immobile venga nuovamente concesso in locazione a un dipendente che abbia trasferito la propria residenza, il bene stesso torna a essere strumentale e il datore di lavoro potrà dedurre i relativi costi.

Di conseguenza, per effetto di tale presunzione di strumentalità, tali immobili concorrono a formare il reddito di impresa secondo le ordinarie regole, ossia sulla base degli effettivi costi e ricavi a essi afferenti, anziché secondo quanto stabilito dall'[articolo 90](#), Tuir per i c.d. "immobili patrimoniali". Al termine dei suddetti 3 periodi d'imposta, il trattamento fiscale di tali immobili torna a essere quello previsto dalle normali regole del Tuir, secondo le quali gli immobili non strumentali per l'esercizio dell'impresa (i cosiddetti immobili-patrimonio) concorrono a formare il reddito in base alle disposizioni concernenti i redditi fondiari mentre le relative spese, nonché gli altri componenti negativi, sono indeducibili dal reddito imponibile. Risulta evidente la chiara volontà del Legislatore di agevolare (anche se per un periodo limitato) quelle imprese che concedono in uso ai lavoratori dipendenti i propri immobili.

Imponibilità in capo ai dipendenti

L'attribuzione dell'alloggio da parte del datore del lavoro costituisce, per il dipendente, un "*fringe-benefit*" e, di conseguenza, concorre a formare il reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'[articolo 51](#), comma 4, lettera c), Tuir (in tale ipotesi gli immobili vengono considerati "strumentali per destinazione", in quanto il carattere della strumentalità dipende dall'effettivo utilizzo all'interno del ciclo produttivo dell'attività d'impresa. Al contrario, sono "strumentali per natura" gli immobili che rientrano nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10 a condizione che la destinazione a ufficio o studio sia prevista nella licenza o concessione edilizia).

A tale proposito occorre distinguere le seguenti fattispecie:

- fabbricati iscritti in Catasto senza alcun obbligo di dimora;
- fabbricati iscritti in Catasto con obbligo di dimora;
- fabbricati che non devono essere iscritti in Catasto.

Fabbricati iscritti in Catasto senza obbligo di dimora

Nel primo caso, e nell'ipotesi in cui i fabbricati siano concessi in locazione, in uso o in comodato, indipendentemente dalla circostanza che sia di proprietà del datore di lavoro ovvero sia da questi acquisito in locazione anche finanziaria, il reddito del dipendente è costituito dalla differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto (mediante versamento o trattenuta) per il godimento del fabbricato stesso.

La [circolare n. 326/E/1997](#), ha chiarito che in caso di fabbricati iscritti in Catasto, ma privi di rendita perché non ancora censiti o perché rurali, ai fini della determinazione dell'importo da far concorrere alla formazione del reddito di lavoro dipendente occorrerà far riferimento alla rendita presunta, in conformità all'[articolo 37](#), Tuir.

Per quanto riguarda le spese da portare in aumento alla rendita catastale, si devono considerare tutte le spese inerenti il fabbricato stesso non sostenute dall'utilizzatore, comprese le eventuali utenze pagate dal datore di lavoro (ad esempio: luce, gas, telefono, spese condominiali, etc.), cioè tutte quelle spese non comprese nel calcolo della rendita medesima. La circolare n. 326/E/1997, ha chiarito che tra tali spese non vanno incluse quelle già implicitamente considerate nella determinazione della rendita catastale, quali ad esempio le spese di ordinaria amministrazione, di assicurazione e di amministrazione del fabbricato, relative ai servizi comuni.

Tra tali spese, inoltre, non devono essere considerati i canoni di locazione sostenuti dall'impresa. Infatti, la *ratio* della disciplina sui c.d. "*fringe benefits*" recata dal comma 4, [articolo 51](#), Tuir consiste proprio nel differenziare l'ammontare di reddito imponibile in capo al dipendente (derivante dal "*benefit*" fornitogli dal datore di lavoro) dal valore normale del bene o servizio ricevuto (che in questo caso è proprio il valore locatizio del fabbricato ricevuto in uso), che in assenza del comma 4 costituirebbe altrimenti il criterio applicabile, ai sensi del principio generale fissato dal precedente comma 3, articolo 51, Tuir. Questo criterio di determinazione è applicabile per tutti i fabbricati per i quali sussiste l'obbligo di iscrizione in Catasto, cioè per tutte le costruzioni stabilmente ancorate al suolo, a qualunque uso destinate (uso abitativo, commerciale, etc.).

Fabbricati iscritti in Catasto con obbligo di dimora

Nel caso in cui i fabbricati siano concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, ad esempio, quello concesso al portiere di uno stabile o al custode di un'azienda, dopo avere determinato l'importo con le modalità sopra precisate per i casi in cui non sussiste l'obbligo di dimora, si assume il 30% di detto importo per la determinazione del reddito del dipendente.

Fabbricati che non devono essere iscritti in Catasto

Infine, nel caso di fabbricati che non devono essere iscritti nel Catasto (ad esempio, i fabbricati situati all'estero), il valore da far concorrere alla formazione del reddito di lavoro dipendente è dato dalla differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato e quanto corrisposto o trattenuto per il godimento del fabbricato. Tale criterio si applica, senza alcuna riduzione, anche ai fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso.

Conclusioni

A corollario della presente analisi è possibile riepilogare in forma tabellare il regime di deducibilità dal reddito di impresa previsto per i costi e le spese relative alle diverse tipologie di strutture recettive che il datore di lavoro può destinare ai propri dipendenti.

Struttura recettiva	Deducibilità delle spese dal reddito di impresa
fabbricati destinati a mensa per la generalità dei dipendenti	deducibilità integrale
fabbricati destinati ad alloggio dei dipendenti in trasferta temporanea (c.d. "foresteria")	deducibilità integrale
fabbricati dati in uso a propri dipendenti	in linea generale: • deducibilità limitata entro il corrispondente ammontare che costituisce reddito in capo al dipendente
	se il dipendente trasferisce la propria residenza per motivi di lavoro: • deducibilità integrale per il periodo di imposta in cui avviene il trasferimento e per i 2 successivi
altri immobili destinati a strutture recettive in favore della generalità dei dipendenti	deducibilità nei limiti previsti dall' articolo 95 , Tuir

Come visto la deducibilità integrale, ancorchè temporanea, delle spese afferenti il fabbricato dato in uso al dipendente è subordinata al fatto che il dipendente trasferisca la propria residenza nell'alloggio

assegnato per motivi di lavoro. Si ritiene, pertanto, che non soddisfino tali condizioni le fattispecie per le quali il dipendente modifica la propria residenza ma nell'ambito del medesimo territorio comunale, ovvero il dipendente modifica la propria residenza in altro territorio comunale, ma diverso dal Comune dove svolge la propria attività, quale risultante dal contratto di lavoro. In tal caso, infatti, pur essendovi il trasferimento di residenza, non sembrerebbe possibile ricollegarlo in modo inequivocabile al "motivo di lavoro".

Per quanto concerne poi il riconoscimento triennale della natura strumentale (nonché dell'integrale deducibilità dei costi a esso relativi, ivi compresi canoni di locazione e, nel caso di immobili di proprietà dell'impresa, ammortamenti) dell'immobile concesso in uso al dipendente, si ribadisce che nel caso in cui al termine del triennio l'immobile venga assegnato ad altro dipendente, il quale provveda al trasferimento della residenza per motivi di lavoro, decorrano nuovamente i 3 anni di cui agli articoli [95](#) e [43](#), Tuir. Anche in tal caso, affinché operino le predette disposizioni, il dipendente subentrante deve trasferire la residenza per "motivi di lavoro" e quindi, come visto in precedenza, dovrebbero essere esclusi i trasferimenti all'interno dello stesso Comune, o quelli per i quali non vi sia coincidenza tra Comune di nuova residenza e luogo ordinario di esercizio della prestazione lavorativa, quale risultante dal contratto di lavoro.



 Campagna abbonamenti 2018/2019
Euroconference Pass

La soluzione per le tue esigenze di formazione fiscale e tributaria

Scegli subito l'abbonamento per te

Il meccanismo della rettifica della detrazione nel comparto immobiliare

di Luca Caramaschi – dottore commercialista, pubblicista e revisore legale dei conti

La contemporanea presenza nel comparto immobiliare di operazioni esenti e operazioni imponibili ai fini Iva, generatasi in particolar modo dal 4 luglio 2006 e in buona parte “risolta” dal 26 giugno 2012, ha comportato in molti casi la necessaria applicazione da parte degli operatori del meccanismo della rettifica della detrazione previsto dall'[articolo 19-bis2](#), D.P.R. 633/1972. Introdotto nell'ordinamento Iva nella sua ultima formulazione dal lontano D.Lgs. 313/1997, questo complesso meccanismo assolve la funzione di “ridiscutere” in tutto o in parte la detrazione dell'Iva originariamente operata all'atto dell'acquisto di beni e servizi in conseguenza di particolari accadimenti futuri quali mutamenti di regime, cambi di destinazione e modifiche nella percentuale del pro-rata generale di detrazione. Andiamo quindi ad analizzare in concreto le regole applicative della rettifica in generale, soffermandoci sulle questioni che interessano il settore immobiliare.

Tipologie di detrazione

Le disposizioni che regolano l'esercizio del diritto alla detrazione sono previste agli articoli [19](#) e ss., D.P.R. 633/1972 (Decreto Iva) e la loro corretta interpretazione assume particolare rilevanza in ambito “edilizio”, settore nel quale di frequente le imprese realizzano contemporaneamente sia operazioni imponibili che operazioni esenti per importi che, oltretutto, possono logicamente differire da un anno all'altro. Per un esame compiuto della materia è opportuno fare riferimento alle seguenti disposizioni:

- articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972 che statuisce il cosiddetto principio generale di inerenza secondo cui “è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta ... in relazione ai beni e ai servizi ... acquistati”, purché siano inerenti all'attività di impresa, arte o professione;
- articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972 che nega il diritto alla detrazione Iva relativamente all'acquisto di beni e servizi afferenti specificamente operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta;
- articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972 che stabilisce il c.d. pro rata di detraibilità, qualora si verifichi contemporaneamente l'effettuazione di operazioni imponibili e di operazioni esenti da Iva;

- [articolo 19-bis1](#), comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972 che prevede l'indetraibilità oggettiva dell'Iva relativa *“all'acquisto di fabbricati, o porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione e alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati”*;
- [articolo 19-bis2](#), D.P.R. 633/1972 che disciplina la rettifica della detrazione già operata, quando ricorrono situazioni in cui i beni o servizi, per i quali è stata detratta l'Iva in un esercizio precedente, siano, in periodi successivi, destinati ad attività non soggette all'imposta in tutto o in parte. In sostanza il principio prevede che, con riguardo all'acquisto di beni ammortizzabili, vi sia un periodo quinquennale o decennale (nel caso di immobili) in cui è necessario controllare se si verificano situazioni che comportino un diritto alla detrazione in misura considerata in sede di acquisizione.

Pro rata generale di detrazione

Il concetto su cui si basa il pro rata generale di detrazione previsto dagli articoli [19](#), comma 5 e [19-bis](#), D.P.R. 633/1972 è quello per cui le operazioni esenti, realizzate ai sensi dell'[articolo 10](#), D.P.R. 633/1972, sono operazioni da cui non consegue un pieno diritto alla detrazione. Qualora siano poste in essere congiuntamente attività con diritto a detrazione e attività esenti, l'imposta ammessa in detrazione è determinata in forza del pro-rata: la detrazione spetta nella stessa misura percentuale che sussiste nel rapporto tra operazioni con diritto a detrazione e totale delle operazioni effettuate. Il meccanismo percentuale si applica, in generale, se il contribuente esercita sia attività con diritto alla detrazione sia attività esenti, oppure, un'attività che comporta ordinariamente l'effettuazione di operazioni con diritto alla detrazione ed esenti (ad esempio, la locazione di fabbricati sia abitativi sia commerciali) mentre non trova applicazione nel caso in cui sia effettuata solo occasionalmente un'operazione esente e viceversa.

L'applicazione del meccanismo del pro rata prescinde totalmente dall'utilizzo che viene fatto di ciascun bene o servizio acquisito, in quanto la valutazione è fatta per massa. Va ricordato che il pro rata non è influenzato:

- dalle operazioni occasionali;
- da quelle che hanno per oggetto le cessioni di beni ammortizzabili;
- da quelle di beni per i quali l'Iva non è stata detratta per indetraibilità oggettiva.

Con riguardo al carattere “occasionale” delle operazioni l'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 112/E/2008](#), non ha riconosciuto tale carattere alle cessioni esenti di fabbricati abitativi poste in essere dall'impresa di costruzione che ha realizzato, il fabbricato stesso.

L'Agenzia delle entrate ha, infatti, ritenuto che:

“in assenza di una norma transitoria, alle imprese di costruzione, che a seguito delle novità legislative, operano anche in regime d'esenzione Iva, si applicherà l'articolo 19, comma 5, il quale prevede espressamente che ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo a operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo a operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis”.

E nemmeno è possibile, secondo l'Agenzia delle entrate, rimediare alle conseguenze del pro rata avvalendosi della separazione delle attività ai sensi dell'[articolo 36](#), D.P.R. 633/1972 in quanto:

“le cessioni di immobili, a prescindere dal regime Iva applicabile, restano, infatti, espressione di un'unica attività contraddistinta dallo stesso codice statistico”.

Partendo dalle affermazioni contenute nella citata [risoluzione n. 112/E/2008](#) si potrebbe affermare che, al contrario, la cessione esente di un fabbricato abitativo da parte di un'impresa di costruzione, dalla stessa non realizzato ma acquistato “finito” (ad esempio, come spesso accade, ricevuto in permuta quale pagamento di altre prestazioni realizzate dalla stessa impresa), non determina applicazione del pro rata in quanto operazione occasionale di compravendita che “ordinariamente” non rientra nell'attività di costruzione per la vendita. In questo caso troverebbe applicazione la previsione di esenzione di cui al punto 27-*quinquies*, [articolo 10](#), D.P.R. 633/1972, che come è noto viene esplicitamente esclusa dall'ambito di applicazione del pro rata generale di detrazione (si tratterebbe a questo punto di “isolare” detta operazione da quelle tipiche realizzate dal soggetto passivo, con conseguente indetraibilità specifica dell'Iva sui costi riferibili a tale operazione). Ma anche ammettendo l'applicazione del pro rata (qualora l'attività di compravendita integrasse una vera e propria attività) vi sarebbe lo spazio per applicare la separazione delle attività ex articolo 36, D.P.R. 633/1972 in quanto trattasi (quella di compravendita e di costruzione per la vendita) di 2 attività contraddistinte da codici statistici differenti.

Rettifica della detrazione

L'[articolo 19-bis2](#), D.P.R. 633/1972 contempla 3 differenti ipotesi (che corrispondono ai primi commi della stessa disposizione citata) in cui è necessario operare la rettifica della detrazione originariamente effettuate:

1. rettifica per cambio di destinazione: va operata qualora i beni o servizi siano utilizzati per effettuazione di operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. La norma, sul punto, distingue le 2 seguenti ipotesi:

- imposta relativa a beni non ammortizzabili e ai servizi: è rettificata in aumento o in diminuzione, tenendo conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi medesimi;
- imposta relativa a beni ammortizzabili: la rettifica è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei 4 anni successivi (9 anni dall'acquisto o costruzione per gli immobili) ed è calcolata con riferimento a tanti quinti (decimi per gli immobili) dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio (decennio per gli immobili);

2. rettifica per cambio di regime: va eseguita nei casi di mutamenti, che comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, intervenuti nel regime fiscale:

- delle operazioni attive;
- nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti;
- nell'attività da eseguirsi limitatamente ai beni e ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, se non sono trascorsi 4 anni da quello della loro entrata in funzione (9 anni dalla costruzione o acquisto per gli immobili);

3. rettifica per variazione del pro rata (solo beni ammortizzabili): una rettifica, per i soli beni ammortizzabili, nonché per le prestazioni di servizi relative alla trasformazione, al riattamento o alla ristrutturazione dei beni stessi, derivante da variazioni significative della percentuale di pro rata, da operarsi in ciascuno dei 4 anni successivi a quello della loro entrata in funzione (9 anni dall'acquisto o dalla costruzione per gli immobili), in caso di variazione della percentuale di detrazione superiore a 10 punti.

Poiché ai fini della rettifica della detrazione i fabbricati (sia beni strumentali sia beni merce) sono sempre considerati "beni ammortizzabili" pare opportuno riepilogarne le caratteristiche nella tabella che segue.

Beni ammortizzabili e rettifica della detrazione

Definizione	<ul style="list-style-type: none"> • ai fini dell'articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1972 non si considerano ammortizzabili i beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro, né quelli il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25% (comma 5) • le disposizioni dell'articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1975 relative ai beni ammortizzabili devono intendersi riferite anche ai beni immateriali (comma 8) di cui all'articolo 103, Tuir, quindi:
--------------------	---

	<ul style="list-style-type: none"> – diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno – dei brevetti industriali – processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico – marchi d'impresa – diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio – avviamento <p>• i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili (comma 8)</p>
Periodo di osservazione	<ul style="list-style-type: none"> • per i fabbricati o porzioni di fabbricati il periodo di rettifica è stabilito in 10 anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione (comma 8) • per l'imposta assolta sull'acquisto di aree fabbricabili l'obbligo di rettifica decennale decorre dalla data di ultimazione dei fabbricati insistenti sulle aree medesime (comma 8)
Criterio di imputazione	<p>l'imputazione dell'imposta relativa ai fabbricati ovvero alle singole unità immobiliari, soggette a rettifica, che siano compresi in edifici o complessi di edifici acquistati, costruiti o ristrutturati unitariamente, deve essere determinata sulla base di parametri unitari, costituiti dal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • metro quadrato • metro cubo • parametri simili <p>che rispettino la proporzionalità fra:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. l'onere complessivo dell'imposta relativa ai costi di acquisto, costruzione o ristrutturazione 2. la parte di costo dei fabbricati o unità immobiliari specificamente attribuibile alle operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta
Cessione	<p>in caso di cessione di un bene ammortizzabile durante il periodo di rettifica, la rettifica della detrazione va operata in un'unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo di rettifica, osservando 2 accorgimenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la percentuale di detrazione si considera pari al 100% se la cessione è soggetta a imposta • in ogni caso, l'ammontare dell'imposta detraibile non può eccedere quello dell'imposta relativa alla cessione del bene
Operazioni straordinarie	<p>se i beni ammortizzabili sono acquisiti in dipendenza di fusione, di scissione, di cessione o conferimento di aziende, compresi i complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistati dalla società incorporata o dalle società partecipanti alla fusione, dalla società scissa o dal soggetto cedente o conferente. I soggetti cedenti o conferenti sono obbligati a fornire ai cessionari o conferitari i dati rilevanti ai fini delle rettifiche</p>

Si evidenziano ora le caratteristiche delle varie forme di rettifica elencate in precedenza.

Rettifiche per cambio di destinazione

Se la detrazione dell'imposta è subordinata alla utilizzazione dei beni e dei servizi in operazioni soggette a Iva o a esse assimilate e il contribuente è autorizzato a operare la detrazione sin dal

momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, in funzione della loro "afferenza" a operazioni soggette a imposta o assimilate, senza, quindi, attendere la concreta utilizzazione dei beni e dei servizi medesimi, appare di immediata comprensione che, qualora si verifichi una discordanza tra la previsione d'impiego dei beni e dei servizi fatta dal contribuente al momento del loro acquisto e la loro effettiva utilizzazione, si deve procedere a una rettifica della detrazione iniziale, sempreché, naturalmente, tale discordanza comporti una diversa misura della detrazione spettante.

La rettifica della detrazione per cambio di destinazione è prevista dall'[articolo 19-bis2](#), commi 1 e 2, D.P.R. 633/1972 e riguarda sia servizi e beni non ammortizzabili sia i beni ammortizzabili, come sopra definiti. Dette rettifiche possono dare luogo a una maggiore detrazione di imposta o a un suo riversamento. Per i servizi e i beni non ammortizzabili, ai fini della rettifica della detrazione, deve tenersi conto soltanto della loro prima utilizzazione, nel senso che si deve procedere alla correzione della detrazione operata, soltanto se tale prima utilizzazione diverge da quella presa inizialmente in considerazione, non essendo attribuita rilevanza fiscale a successivi mutamenti di destinazione. Quanto alla misura della rettifica da effettuare, essa è legata all'entità della divergenza tra previsione e utilizzazione effettiva. Esemplificando tale assunto:

- se un bene, per il quale al momento dell'acquisto è stata detratta l'intera imposta, viene successivamente impiegato in operazioni che non consentono alcuna detrazione, il riversamento riguarderà l'intero ammontare dell'imposta detratta;
- se, invece, l'impiego in operazioni che escludono la detrazione riguarda detto bene nella misura del 50%, l'imposta da riversare sarà pari al 50% dell'ammontare dell'imposta inizialmente portata in detrazione.

Sotto tale profilo, le ipotesi di rettifica della detrazione dovrebbero riguardare casi piuttosto limitati, ove si consideri che la destinazione di un bene a fini estranei all'impresa dà luogo, generalmente, alla tassazione del bene stesso a titolo di autoconsumo ([articolo 2](#), comma 2, n. 5, D.P.R. 633/1972), il che fa venire meno l'obbligo della rettifica della detrazione operata. In tal caso, infatti, la detrazione stessa è legittimata dalla circostanza che il bene in questione è stato impiegato per la realizzazione di un'operazione imponibile.

Per quanto concerne i beni ammortizzabili, il comma 2, articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1972 prevede la rettifica della detrazione non soltanto - come stabilito per i beni non ammortizzabili - quando il cambio di destinazione si verifica al loro primo impiego, ma anche quando il cambio di destinazione ha luogo nei 4 anni successivi a quello dell'entrata in funzione del bene ammortizzabile (9 anni dalla costruzione o dall'acquisto per gli immobili).

Nel primo caso - cambio di destinazione fin dalla loro entrata in funzione - la rettifica investe tutta la detrazione inizialmente operata mentre, nel secondo, detta rettifica ha luogo soltanto in rapporto a tanti quinti (decimi per gli immobili) dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio (decennio per gli immobili) di tutela fiscale.

A tale proposito si riporta il seguente esempio:

- un bene ammortizzabile acquistato e utilizzato nel corso dell'anno X, gravato di 10.000 euro di imposta, interamente detratta perché destinato a operazioni imponibili;
- il bene viene utilizzato, a partire dall'anno X+3, in operazioni escluse dall'Iva;
- in tale situazione il contribuente dovrà rettificare la detrazione riversando all'Erario 4.000 euro, pari ai 2/5 dell'imposta inizialmente detratta, riferita agli anni X+4 e X+ 5.

Periodo di osservazione				
X	X+1	X+2	X+3	X+4
utilizzo per operazioni Iva	utilizzo per operazioni Iva	utilizzo per operazioni Iva	utilizzo per operazioni escluse	Utilizzo per operazioni escluse
detrazione confermata			detrazione da rettificare	

Anche per i beni ammortizzabili vale quanto detto per gli altri beni a proposito della loro tassazione per autoconsumo, nel senso che se il prelievo o utilizzo per fini estranei all'impresa è soggetto a Iva, il contribuente non deve operare alcuna rettifica della detrazione iniziale.

Si osserva anche che se il cambio di destinazione di un bene ammortizzabile si verifica oltre i 4 anni successivi alla sua entrata in funzione (9 dalla costruzione o dall'acquisto per gli immobili), non va più effettuata alcuna rettifica della detrazione iniziale, poiché si considera che il bene, sotto il profilo del tributo, abbia esaurito ogni sua funzione. Le ipotesi e le modalità di rettifica delle detrazioni evidenziate per i beni ammortizzabili, valgono anche relativamente ai fabbricati e alle aree fabbricabili, che la legge equipara, a tali fini, ai beni ammortizzabili.

Occorre, peraltro, tenere presente che, in considerazione della loro particolare natura, la legge estende il periodo di rettifica per gli immobili da 5 a 10 anni, stabilendo, conseguentemente, che eventuali rettifiche afferenti tali beni devono essere effettuate per decimi e non per quinti.

È opportuno da ultimo sottolineare che i soggetti che effettuano le detrazioni in base a pro rata ai sensi dell'[articolo 19](#), comma 5, D.P.R. 633/1972 non debbono operare alcuna rettifica della detrazione iniziale, relativamente a eventuali cambiamenti di destinazione dei beni che si verificano nell'ambito dei settori delle attività imponibili, assimilate o esenti; ciò in quanto la detrazione operata inizialmente con il criterio forfetario del pro rata, prescinde dall'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nell'una

o nell'altra di dette attività. Naturalmente, anche i predetti soggetti sono interessati alle rettifiche in esame, quando i beni e i servizi subiscono un cambio più radicale nella loro destinazione, passando dalla utilizzazione in operazioni imponibili o esenti, all'utilizzazione in operazioni escluse dall'Iva e viceversa. Ai sensi dell'ultimo comma dell'[articolo 19-bis2](#), D.P.R. 633/1972 le rettifiche in parola devono essere effettuate, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie, nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che le determinano.

Rettifiche per cambio di regime

Le rettifiche in esame - previste dal comma 3, articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1972 - concernono tutti i beni o servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati nell'attività esercitata dal contribuente, esistenti nel momento in cui si verificano taluni eventi di carattere generale, i quali determinano mutamenti nella misura della detrazione spettante o comunque nei criteri in base ai quali l'assoggettato opera la detrazione dell'imposta a monte.

Gli eventi all'uopo presi in considerazione dalla legge sono i seguenti:

1. mutamento del regime fiscale applicabile alle operazioni attive poste in essere dall'assoggettato, tale da avere riflessi sull'entità della detrazione spettante (ad esempio, passaggio, a seguito di modifiche legislative, da un regime di esenzione a un regime di imponibilità o viceversa o a seguito dell'opzione per la separazione delle attività ex [articolo 36](#), D.P.R. 633/1972);
2. adozione o abbandono - per opzione o in forza di legge - di un regime speciale che ha alla base un criterio forfetario per la detrazione dell'imposta a monte, come, ad esempio, si verifica nei settori dell'agricoltura, dello spettacolo, etc.;
3. mutamenti nell'attività esercitata dal contribuente, ai quali si accompagna una modifica del diritto alla detrazione (ad esempio, ampliamento dell'attività svolta, imponibile, con altra attività che non dà diritto a detrazione o viceversa).

In tutti i casi ora indicati, lo scopo delle rettifiche è quello di adeguare la detrazione dell'imposta all'effettiva e mutata utilizzazione dei beni e dei servizi; la differenza rispetto alla precedente ipotesi (rettifica per cambio di destinazione) risiede nel fatto che le modifiche in esame debbono essere effettuate in un'unica soluzione per tutti i beni esistenti presso l'impresa nel momento in cui si verificano gli eventi straordinari che le giustificano, senza attendere l'effettivo impiego dei beni stessi.

Dette rettifiche servono anche a evitare, in date situazioni, che per taluni beni:

- la detrazione dell'imposta venga operata 2 volte;
- la detrazione non venga operata affatto.

Le rettifiche delle detrazioni debbono essere operate anche per i beni ammortizzabili per i quali, nel momento in cui si verificano gli eventi citati, non siano ancora trascorsi i 4 anni successivi a quello della loro entrata in funzione (9 dalla costruzione o dall'acquisto per gli immobili). Naturalmente, per poter effettuare le rettifiche in esame e consentire i necessari controlli, si rende necessaria la redazione di una apposita documentazione, che potrà essere richiesta dall'Amministrazione finanziaria, da parte dei contribuenti interessati, nella quale indicare distintamente per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale. L'Iva relativa a detti beni, va determinata mediante il raffronto - fino all'esaurimento - con le fatture d'acquisto più recenti. Problemi particolari certamente si pongono ai fini della determinazione dell'imposta incorporata in beni costituenti semilavorati e prodotti finiti, il cui ammontare complessivo va ricostruito e convalidato attraverso prove documentali e criteri analitici di rilevazione contabile.

Rettifica per variazione del pro rata

Tali rettifiche riguardano esclusivamente i beni ammortizzabili e sono disciplinate dai commi 4 e ss., [articolo 19-bis2](#), D.P.R. 633/1972; esse devono avere luogo quando la percentuale di detrazione - durante il periodo di tutela fiscale 5 cinque anni (10 per gli immobili) - aumenti o diminuisca di oltre 10 punti, rispetto a quella applicata per effettuare la detrazione iniziale. Ogni anno la rettifica della detrazione va effettuata su un quinto (decimo) dell'imposta che ha gravato l'acquisto del bene ammortizzabile ed è pari alla differenza tra l'ammontare dell'Iva detratta inizialmente e quello dell'imposta corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno in cui viene operata la rettifica.

La norma prevede quanto segue:

- la rettifica è prevista anche per i servizi afferenti la trasformazione, il riattamento e la ristrutturazione di un bene ammortizzabile;
- quando non vi è coincidenza tra l'anno di acquisto di un bene ammortizzabile e quello della sua entrata in funzione, è quest'ultimo che deve essere assunto quale anno iniziale ai fini delle rettifiche da operare negli anni successivi. Conseguentemente, è stabilito che in tali casi una prima rettifica della detrazione deve essere fatta in base alla percentuale definitiva di detrazione dell'anno di entrata in funzione del bene; la rettifica deve riguardare, non un quinto, ma tutta l'imposta che ha gravato l'acquisto o la produzione del bene ammortizzabile; la prima rettifica della detrazione deve essere comunque operata, anche se il pro rata dell'anno in cui il bene entra in funzione non registra uno scostamento di oltre 10 punti rispetto a quello dell'anno di acquisto o degli anni di produzione del bene medesimo;

- è prevista la facoltà per il contribuente di procedere alla rettifica della detrazione inizialmente operata per un bene ammortizzabile, anche quando le variazioni dei pro rata degli anni successivi non siano superiori a 10 punti; in tal caso è, però, fatto obbligo all'assoggettato di adottare lo stesso criterio per almeno 5 anni (o 10 anni per gli immobili) consecutivi;
- i beni ammortizzabili da prendere in considerazione ai fini delle rettifiche delle detrazioni sono quelli il cui coefficiente di ammortamento è pari o inferiore al 25% (ammortamento in 4 anni o più), mentre con le precedenti norme i beni ammortizzabili in 4 anni erano esclusi dalle rettifiche Iva;
- il criterio previsto per la rettifica della detrazione Iva relativa ai beni ammortizzabili, quando essi vengono ceduti, con assoggettamento all'imposta, prima della scadenza del periodo di tutela fiscale (comma 6, [articolo 19-bis2](#), D.P.R. 633/1972) prevede che in tal caso il contribuente ha diritto al recupero dell'Iva non detratta al momento dell'acquisto del bene, naturalmente rapportata agli anni mancanti al compimento del quinquennio (decennio per gli immobili). Ma, per evitare abusi, a tal fine viene posto il limite che l'imposta suscettibile di recupero da parte del contribuente non possa superare l'ammontare dell'imposta dovuta sulla cessione del bene ammortizzabile.

L'evoluzione normativa nel comparto immobiliare

Il 4 luglio 2006 (giorno di entrata in vigore delle disposizioni contenute nel D.L. 223/2006) rappresenta la data che separa la vecchia dalla nuova disciplina riguardante la fiscalità indiretta nel settore delle transazioni immobiliari e, in particolare, dei fabbricati. Con importanti modifiche apportate all'[articolo 10](#), D.P.R. 633/1972 il Legislatore realizza un notevole ampliamento rispetto al passato del regime di esenzione previsto ai fini Iva sia per le cessioni sia per le locazioni dei fabbricati abitativi e strumentali. Tuttavia, con riferimento alle tipologie di fabbricati (strumentali), la legge di conversione del citato D.L. 223/2006 (L. 248/2006) lascia in ogni caso la possibilità di "ritornare" al regime di imponibilità effettuando una specifica opzione in tal senso nei contratti di locazione e negli atti di cessione. Il nuovo e più ampio regime di esenzione, quindi, ha riguardato in modo generalizzato, soprattutto, i fabbricati di tipo abitativo. Se dal punto di vista delle operazioni attive (cessioni e locazioni) le regole ai fini Iva sono state da subito piuttosto chiare, e in proposito l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di chiarire numerosi aspetti della nuova disciplina (con particolare riferimento alla nozione di fabbricato, alla individuazione dei criteri di distinzione tra fabbricati abitativi e strumentali, alla definizione di impresa di costruzione o ristrutturazione, piuttosto che di compravendita o di gestione) è sotto il profilo della detrazione che la normativa è risultata carente e generatrice di enormi incertezze circa la corretta applicazione delle disposizioni normative. L'ampio ricorso al regime di esenzione per le operazioni di

cessione e di locazione di fabbricati sia abitativi sia strumentali ha quindi comportato dal 4 luglio 2006, soprattutto per i soggetti che operano nel settore edilizio in genere (si intendono ricomprese in tale ambito le imprese di costruzione, di ristrutturazione, di compravendita e di gestione) rilevanti effetti su 2 aspetti della detrazione ai fini Iva:

1. l'applicazione del meccanismo del pro rata generale di detrazione;
2. l'obbligo di esecuzione della rettifica della detrazione.

Come accennato in premessa, è attraverso il D.L. 83/2012 che il Legislatore - con decorrenza dal 26 giugno 2012 - è intervenuto per “dare fiato” (perlomeno sotto il profilo della tassazione indiretta) al mondo delle immobiliari di costruzione/ristrutturazione, ampliando la possibilità di applicare l'Iva alle cessioni di fabbricati abitativi. I capisaldi di tale intervento normativo, in relazione alle cessioni, sono i seguenti:

- il regime di esenzione si pone quale regime “naturale” sia per le cessioni di fabbricati abitativi sia per quelle di fabbricati strumentali;
- per i costruttori/ristrutturatori, tanto per le cessioni di fabbricati abitativi quanto per quelle che riguardano fabbricati strumentali, è sempre possibile “sfuggire” al regime di esenzione mediante opzione per l'imponibilità da esercitarsi in atto a cura del cedente;
- viene prevista, tanto per i fabbricati abitativi quanto per quelli strumentali, una comune ipotesi di imponibilità per obbligo di legge rappresentata dal caso della cessione effettuata dal costruttore del fabbricato o da colui che vi abbia eseguito interventi di cui all'[articolo 3](#), comma 1, lettere c), d) ed f), D.P.R. 380/2001 (T.U. edilizia) entro i 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori (in tal senso le modifiche del D.L. 83/2012 hanno “adeguato” da 4 a 5 anni il limite temporale per i fabbricati strumentali, che era stato innalzato dalla L. 220/2010 solo con riferimento ai fabbricati abitativi);
- per i soggetti diversi dai costruttori/ristrutturatori, la cessione di fabbricati abitativi risulta invece sempre soggetta a esenzione (a eccezione degli immobili con caratteristiche di *housing* sociale). La cessione di fabbricati strumentali risulta invece soggetta a Iva sempre per opzione.

Con tale riscrittura, comunque, oltre all'indubbio vantaggio concesso a quanti si occupano della costruzione o realizzano interventi su fabbricati abitativi, consistente nel diritto di applicare l'Iva sempre e comunque, si è allo stesso tempo confermata per costruttori/ristrutturatori la possibilità di applicare l'esenzione alla cessione dei fabbricati strumentali oltre i 5 anni (e indipendentemente dal periodo di possesso per tutti gli altri soggetti) in quanto viene stabilito che l'imponibilità è solo opzionale. Questo ovviamente consente di cedere un ufficio, un negozio o un capannone in esenzione anche quando il cessionario è un pro ratista ovvero un privato, possibilità che invece risultava preclusa prima del 26 giugno 2012 (dove la cessione

andava in Iva per obbligo di legge): quando il cedente ha ridotte conseguenze negative in termini di limitazione al diritto di detrazione Iva derivanti dal fatto di porre in essere una cessione esente (ad esempio, perché il fabbricato era stato acquistato molti anni addietro e non vi sono altri beni strumentali sui quali operare la rettifica della detrazione), potrebbe quindi essere estremamente interessante procedere ad applicare l'esenzione alla cessione di un fabbricato nei confronti di un soggetto che non può detrarre l'Iva assolta sull'acquisto (questo di certo rende molto più appetibile detto immobile).

Pro rata e rettifica nel settore immobiliare: casi pratici

Un primo punto di partenza per comprendere le corrette modalità di esecuzione della rettifica della detrazione nel settore immobiliare è stato fornito dall'Agenzia delle entrate con la oramai datata [circolare n. 12/E/2007](#) ma che conserva tuttora piena validità. Due, in particolare, sono le considerazioni da tenere presenti:

- vi è obbligo di effettuare la rettifica solo per le operazioni per le quali il regime di esenzione si applica in conseguenza delle modifiche introdotte dal D.L. 223/2006 e non anche nelle ipotesi in cui l'immobile doveva ritenersi destinato alla effettuazione di operazioni esenti già in base alla normativa antecedente al 4 luglio 2006 (in tal senso il Legislatore aveva previsto specifiche situazioni di esonero dall'obbligo di rettifica per acquisti operati in vigenza della previgente disciplina);
- la rettifica della detrazione va effettuata secondo i criteri dettati dall'[articolo 19-bis2](#), comma 4, D.P.R. 633/1972. Pertanto, la stessa deve essere operata:

- in relazione all'effettivo impiego del bene nella effettuazione di operazioni esenti e
- per i soggetti che operano la detrazione in base a pro rata (ai sensi dell'[articolo 19](#), comma 5, D.P.R. 633/1972) in relazione alla variazione della percentuale di detraibilità (in misura non inferiore al 10% o in misura inferiore in caso di specifica opzione in tal senso);
- nella dichiarazione relativa all'anno in cui i predetti eventi si verificano ([articolo 19-bis2](#), comma 9, D.P.R. 633/1972).

Partendo dalle considerazioni fin qui svolte in tema di pro rata e rettifica della detrazione procediamo ora all'esame di 2 casi concreti che si verificano nel settore immobiliare, evidenziandone la disciplina ai fini Iva secondo le disposizioni normative attualmente in vigore.

CASO 1 – Immobiliare di costruzione per la vendita

Applicazione del pro rata: se la vendita degli stessi avviene entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o ristrutturazione, le cessioni saranno sempre assoggettate a Iva e non scatterà alcun pro rata. Se oltre i

5 anni dalla loro ultimazione o ristrutturazione sono ceduti fabbricati a destinazione abitativa, la cessione è esente salvo opzione per il regime di imponibilità. In caso di cessione esente nell'anno di cessione si genera pro rata di detrazione (con effetto sull'imposta assolta sui tutti i costi dell'anno). Applicazione della rettifica alla detrazione: la vendita esente di fabbricati a uso abitativo oltre i 5 anni porta alla rettifica che deve essere effettuata con riguardo all'immobile ceduto per decimi annuali.

Esempio

Un fabbricato a uso abitativo è ultimato nel settembre 2011. L'Iva relativa allo stesso è pari a 20.000 euro ed è stata interamente detratta.

Il fabbricato è venduto esente nel gennaio 2017. Nel 2017 anche per effetto della cessione di tale immobile il pro rata è del 60%.

Occorre verificare l'Iva che sarebbe stata detraibile qualora l'operazione fosse stata effettuata nel 2017: $20.000 \times 60\% = 12.000$. L'indetraibilità sarebbe risultata pari a 8.000 che ora è da recuperare per i decimi mancanti: $8.000 \times 4 / 10 = 3.200$

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
detrazione acquisita						detrazione da restituire			

CASO 2 – Immobiliare di costruzione che loca fabbricati

Applicazione del pro rata: l'eventuale locazione in regime di esenzione di un fabbricato abitativo realizzato dall'impresa di costruzioni genera pro rata.

Applicazione della rettifica alla detrazione: se la differenza di pro rata è superiore ai 10 punti percentuali, rispetto a quello registrato nell'anno di ultimazione dei lavori, scatta l'obbligo della rettifica (per decimi d'imposta). In tal caso la rettifica dovrà avvenire per ogni anno di durata della locazione, fino al compimento del decennio.

Esempio

Un fabbricato a uso abitativo è ultimato nel settembre 2015. L'Iva relativa allo stesso è pari a 20.000 euro ed è stata interamente detratta. Il fabbricato è locato in esenzione dal 2017 e, anche per effetto di tale operazione, si genera un pro rata dell'80%.

Occorre verificare l'Iva che sarebbe stata detraibile qualora l'operazione fosse stata effettuata nel 2017: $20.000 \times 80\% = 16.000$. Si individua la differenza tra Iva a suo tempo detratta e tale misura individuata per il 2017 e la rettifica è pari a $1/10$ della stessa: $20.000 - 16.000 = 4.000 / 10 = 400$

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
pro rata 100%	pro rata 100%	pro rata 80%							
acquisisco detrazione di 20.000	nessuna modifica	cambio % nel periodo di osservazione							

Cambio di destinazione da strumentale ad abitativo: è necessaria la rettifica della detrazione?

Analizziamo, da ultimo, una situazione che mette in evidenza la complessità delle valutazioni da effettuare circa la necessità o meno di operare la rettifica della detrazione, questa volta per ragioni legate al cambio di destinazione del bene immobile. Su questo tema l'Agenzia delle entrate è intervenuta con 2 documenti di prassi (le risoluzioni [n. 58/E/2008](#) e [n. 196/E/2007](#)) che, seppur utili, non hanno fugato tutti i dubbi interpretativi. Partiamo da un caso analogo a quello trattato nella risoluzione n. 58/E/2008: nel marzo 2017 un professionista ha ceduto alla Alfa Srl un immobile accatastato a uso ufficio (categoria A/10). La cessione avviene in regime di imponibilità Iva a seguito di opzione in base al comma 8-ter, [articolo 10](#), D.P.R. 633/1972, con conseguente applicazione del meccanismo dell'inversione contabile da parte della Alfa Srl per il corretto assolvimento dell'imposta. Nell'ottobre 2017 Alfa Srl – in vista della cessione dello stesso immobile a un privato che intende adibirlo a uso abitazione beneficiando delle agevolazioni prima casa (Iva 4% o registro 2%, più le imposte ipotecarie e catastali fisse) – provvede (effettuando spese di ristrutturazione) alla modifica della destinazione urbanistica dell'immobile trasformandolo in immobile di civile abitazione accatastato in categoria A/2 (abitazioni di tipo civile). In questa situazione ci si chiede se e in quale momento sorge l'obbligo di esecuzione della rettifica della detrazione (se al cambio di accatastamento o in caso di futura cessione o locazione dell'immobile medesimo) e, al verificarsi di tale momento, con quali modalità effettuare la rettifica della detrazione. I principi sanciti dall'Agenzia delle entrate nel caso in esame possono essere così riassunti:

- la detrazione operata all'atto dell'acquisto non è messa in discussione, considerato che al verificarsi del momento impositivo e della conseguente esigibilità dell'imposta si trattava di immobile strumentale;
- la destinazione abitativa finale determinatasi a seguito del riaccatastamento non esclude l'utilizzo dei beni in operazioni imponibili che, come tali, legittimano l'esercizio della detrazione;

– eventuali limitazioni alla detrazione saranno pertanto determinate dal regime fiscale della cessione e non dalla oggettiva indetraibilità prevista dall'[articolo 19-bis1](#), D.P.R. 633/1972 in relazione all'acquisto ma anche in relazione a eventuali interventi di ristrutturazione.

Se è vero che nel caso preso in esame dalla [risoluzione n. 58/E/2008](#) l'esecuzione di interventi di ristrutturazione assegnava al proprietario la qualifica di "ristrutturatore", con conseguente possibilità di cedere l'immobile abitativo in regime di imponibilità Iva, è altrettanto vero che vi sono anche altre situazioni in cui l'utilizzo dell'immobile può dar corso a operazioni imponibili. Si pensi, ad esempio, all'ottenimento di autorizzazioni regionali che consentano la locazione dell'immobile abitativo quale residenza turistico-alberghiera; tali operazioni, per esplicito riconoscimento da parte della stessa Agenzia delle entrate (si veda la [risoluzione n. 196/E/2007](#)), sono imponibili Iva e, pertanto, la loro effettuazione non comporterebbe l'esecuzione della rettifica della detrazione. Tutto questo per concludere che il fatto del mero riaccatastamento, da strumentale in abitativo, non determina di per sé l'esecuzione della rettifica. A tal fine, quindi, occorre attendere l'effettivo impiego di tale immobile in operazioni (cessioni o locazioni) che siano esenti da imposta. Infine, con riferimento alle spese di ristrutturazione si osserva che l'articolo 19-bis1, comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972 vieta la detrazione dell'imposta relativa alla manutenzione e al recupero degli immobili abitativi, *"salvo che per le imprese che hanno come oggetto esclusivo o principale la costruzione dei predetti fabbricati o relative porzioni"*. Interpretando letteralmente tale disposizione parrebbe vietata la detrazione da parte delle imprese solo "ristrutturatrici" (con tutti i problemi pratici che conseguono alla precisa individuazione di tali soggetti). Sul punto, tuttavia, senza essere esaustiva né offrendo una lettura razionale della disposizione sopra citata, la risoluzione n. 58/E/2008 ha ritenuto detraibile l'imposta relativa ai costi di ristrutturazione di un immobile strumentale da trasformare in abitativo, ma solo perché l'immobile oggetto di trasformazione non era accatastato come abitativo all'inizio dell'intervento. Tale soluzione, evidentemente, se pare di favore per risolvere lo specifico caso del contribuente, presta il fianco a una pericolosa applicazione "ribaltata"; infatti, ipotizzando il percorso inverso (cioè trasformazione da fabbricato abitativo a commerciale), dovremmo giungere a conclusioni opposte, sancendo la indetraibilità dell'imposta per il soggetto "ristrutturatore" laddove lo stesso non rivesta anche la qualifica di immobiliare di costruzione.

Consulenza immobiliare n. 4/2018

Il nuovo “bonus verde”

di Fabrizio Giovanni Poggiani - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

L'agevolazione c.d. bonus verde è stata introdotta dalla recente Legge di Bilancio 2018 (commi da [12](#) a [15](#)) e prevede il riconoscimento di una detrazione del 36% ai fini Irpef per le spese sostenute per gli interventi di “sistemazione a verde” degli immobili eseguiti entro il 31 dicembre prossimo.

La detrazione spetta entro una soglia pari a 5.000 euro per ogni unità immobiliare, con la conseguenza che l'ammontare massimo ottenibile, comprendendo anche le spese di progettazione, è pari a 1.800, da ripartire in 10 quote annuali di pari ammontare (180 euro) per singolo immobile. La detrazione spetta anche al singolo condomino nel limite della quota allo stesso imputabile, a condizione che la stessa sia stata effettivamente versata al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi. Il pagamento può essere eseguito anche con mezzi di pagamento tracciabili come gli assegni, bancari e/o postali, bonifici ordinari o carte di credito e debito.

Premessa

I commi da 12 a 15, articolo 1, L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018) introducono e disciplinano una detrazione volta a favorire gli interventi di risistemazione delle aree verdi e la realizzazione di impianti di irrigazione, pozzi, coperture a verde e di giardini pensili, temporalmente limitata (2018)¹. Come si evince dalla scheda di lettura del provvedimento, la finalità dell'agevolazione è, infatti, quella di valorizzare il patrimonio paesaggistico, ecologico e ambientale del nostro Paese, con particolare riguardo alle zone ad alto tasso di cementificazione e, si aggiunge, per migliorare il decoro urbano da parte dei privati cittadini².

Il meccanismo della detrazione è quello ormai conosciuto ed è molto simile ad altre detrazioni (ristrutturazione, risparmio energetico, *bonus* mobili e quant'altro), sebbene con caratteristiche peculiari (si pensi al tetto di spesa fissato a 5.000 euro).

L'articolo 1, comma 12, L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018) stabilisce che:

“per l'anno 2018, ai fini delle imposte sui redditi delle persone fisiche, dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 36% delle spese documentate, fino a un ammontare complessivo delle stesse non

¹ F. G. Poggiani, “Piante sui balconi detraibili”, Italia Oggi, 1° novembre 2017.

² F. G. Poggiani, “Bonus del 36% per sistemare il giardino”, Italia Oggi, 27 dicembre 2017.

superiore a 5.000 euro per unità immobiliare a uso abitativo, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono stati effettuati gli interventi relativi alla: a) "sistemazione a verde" di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi; b) realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili".

Dal tenore letterale delle disposizioni appena richiamate si apprende che la detrazione spetta ai contribuenti che "possiedono" o "detengono", sulla base di un "titolo idoneo", l'immobile sul quale sono eseguiti gli indicati interventi. Quindi, è altrettanto chiaro che possono fruire dell'agevolazione in commento:

- il proprietario dell'unità immobiliare;
- il nudo proprietario;
- il titolare di un diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie);
- l'inquilino;
- il comodatario.

Come già indicato con riferimento alle spese di recupero del patrimonio edilizio, tra i possessori e detentori dell'immobile si ritiene debbano essere ricompresi, in attesa di opportuni chiarimenti in merito con specifico documento di prassi, anche i soci di cooperative divise e indivise, le società semplici, gli enti non commerciali, nonché l'imprenditore individuale, anche agricolo, se l'unità immobiliare, appartenente in tale ultimo caso all'impresa, sulla quale vengono realizzati gli interventi, non costituisce bene strumentale per l'esercizio dell'attività svolta, né bene alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa medesima.

Hanno diritto alla detrazione, inoltre, purché sostengano le spese e siano intestatari delle fatture e dei relativi pagamenti:

- il familiare convivente del possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento (il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado) e il componente dell'unione civile;
- il coniuge separato ma "assegnatario" dell'immobile intestato all'altro coniuge;
- il convivente *more uxorio*, non proprietario dell'immobile oggetto degli interventi, né titolare di un contratto di comodato.

L'Agenzia delle entrate, con riferimento alle spese per il recupero del patrimonio edilizio, ha avuto modo di precisare che la disponibilità dell'immobile, da parte del convivente, risulta insita nella convivenza che si esplica ai sensi della L. 76/2016, senza necessità che trovi titolo in un contratto di comodato, ai sensi degli articoli [1803](#) e ss., cod. civ.; a detta conclusione si dovrebbe aderire anche nell'ambito del

“bonus verde”. Si tratta, però, esclusivamente di persone fisiche “private” ovvero soggetti Irpef, per espressa previsione legislativa.

Gli interventi agevolati

Come indicato dal [comma 12](#), articolo 1, Legge di Bilancio 2018, il “bonus verde” si applica agli interventi relativi alla:

- “sistemazione a verde” di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione di pozzi;
- realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

Non solo, poiché ai sensi del successivo [comma 14](#), tra le spese agevolabili rientrano anche quelle di progettazione e manutenzione connesse all’esecuzione degli interventi appena citati e l’agevolazione, a differenza di altre agevolazioni (per esempio, il “bonus mobili”), non è legata a una ristrutturazione in corso. Il *bonus* è fruibile, inoltre, solo per gli interventi eseguiti su edifici “esistenti” con la conseguenza che lo stesso non spetta con riferimento alle spese sostenute per la realizzazione di un giardino di un immobile in corso di costruzione.

La detrazione è fruibile soltanto se gli interventi sono stati eseguiti su unità immobiliari a uso abitativo ovvero immobili iscritti presso l’Agenzia delle entrate – territorio nella categoria “A”, con esclusione della categoria “A/10” (uffici) e opera anche con espresso riferimento agli interventi eseguiti sulle parti a comune esterne degli edifici condominiali, di cui agli articoli [1117](#) e [1117-bis](#), cod. civ..

Quindi, il limite di spesa resta fissato in 5.000 euro anche se l’intervento è realizzato su parti comuni (condominio) per unità immobiliare a uso abitativo ma, in tal caso, la detrazione spetta al singolo condomino nel limite della quota a lui imputabile e a condizione che la stessa sia stata versata “effettivamente” al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Nel corso degli incontri con la stampa specializzata³, l’Agenzia delle entrate ha precisato che, nel caso di interventi di “sistemazione a verde” eseguiti sulla singola unità immobiliare che sulle parti comuni di edifici condominiali, il diritto alla detrazione spetta su 2 distinti limiti di spesa agevolabile, di 5.000 euro ciascuno.

“Un problema ancora irrisolto, di estremo impatto e da più parti segnalato, concerne l’applicazione pratica nell’ambito dei condomini. Come più volte rilevato, infatti, in attesa delle precisazioni dell’Agenzia delle entrate, se per esempio, per un condominio di 10 unità, vengono eseguiti gli interventi agevolabili in commento ipotizzando una spesa complessiva di 50.000 euro, se si procede

³ Il Sole 24 Ore - Telefisco 2018.

con la ripartizione millesimale, dove il 50% delle unità pesano in una certa entità (per 50 cadauna) e l'altro 50% pesano per una diversa entità (per 150 cadauna), per le unità più grandi si perderebbe una parte di detrazione (riferibile a 2.500, dovendo assegnare l'intervento per 7.500 euro per unità più grandi), mentre le unità più piccole fruirebbero del bonus su un ammontare più contenuto (pari a 2.500 euro per unità); di fatto, avremmo l'assegnazione perequativa sui millesimi (5 unità a 7.500 = 37.500 e 5 unità a 2.500 = 12.500, con rispetto del totale spesa pari a 50.000) ma con i possessori delle unità più piccole che potranno, in tal caso, portare in detrazione soltanto 900 euro (2.500 x 36%) mentre i possessori delle più grandi potranno portare in detrazione l'ammontare massimo 1.800 (5.000 x 36%) perdendo l'ulteriore quota di 900 euro (2.500 x 36%) in quanto calcolabile su un ammontare eccedente la massima spesa per unità (5.000 euro)".

Dalla prima lettura della norma, inoltre, sorgevano alcuni dubbi in merito al perimetro di applicazione dell'agevolazione, giacché, tra l'altro, non era chiaro se anche il semplice acquisto di piante rientrasse nel concetto di "sistemazione a verde" oppure se l'introduzione di nuovi vegetali su un giardino già esistente potesse essere agevolata o meno.

L'Agenzia delle entrate, nel corso di un incontro con la stampa specializzata⁴ ha precisato che, per l'anno 2018, la relativa Legge di Bilancio ha introdotto la detrazione del 36% delle spese documentate, fino a un ammontare complessivo non superiore a 5.000 euro per unità immobiliare residenziale, sostenute per interventi di "sistemazione a verde" di aree scoperte private o condominiali di edifici esistenti, comprese le pertinenze, recinzioni, impianti di irrigazione, realizzazione di pozzi, coperture a verde e giardini pensili.

Le spese di progettazione e manutenzione sono agevolabili se connesse all'esecuzione degli interventi citati; la norma non ha specificato in che modo debbano essere eseguiti gli interventi ma la relazione tecnica ha chiarito che la detrazione riguarda:

"interventi straordinari di "sistemazione a verde" ... con particolare riguardo alla fornitura e messa a dimora di piante e arbusti di qualsiasi genere o tipo⁵".

Da tali indicazioni, nonché dall'entità dei costi stimati per i singoli interventi contenuti nella stessa relazione, per l'Agenzia delle entrate si evince che sono agevolabili le opere che si inseriscono in un intervento relativo all'intero giardino o area interessata, consistente nella sistemazione a verde *ex novo* o nel radicale rinnovamento dell'esistente.

⁴ Italia Oggi – Videoforum 2018.

⁵ F. G. Poggiani, "Bonus verde, pagamenti elastici", Italia Oggi, 25 gennaio 2018.

La legge parla di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi; occorre, quindi, che il terreno adiacente possa essere considerato pertinenza.

Inoltre, anche la collocazione di piante e altri vegetali in vasi è agevolabile, ma a condizione che faccia parte di un più ampio intervento di sistemazione a verde degli immobili residenziali e, in aggiunta⁶ la stessa Agenzia delle entrate ha confermato che non sono agevolabili le spese sostenute per la manutenzione “ordinaria” annuale dei giardini preesistenti.

La necessità della presenza di una “straordinarietà” dell’intervento si desume, inoltre, anche da un’ulteriore risposta fornita direttamente dall’Agenzia delle entrate alla stampa specializzata riguardante i “lavori in economia”⁷. Infatti, erano sorti dubbi sulla possibilità di portare in detrazione la spesa sostenuta per l’acquisto di piante; ma anche in questo la risposta è stata assai “restrittiva”; richiamando i contenuti della relazione tecnica, per l’Agenzia delle entrate è agevolabile l’intervento di sistemazione a verde nel suo complesso, mentre non è agevolabile il mero acquisto di piante quale intervento realizzato “in economia”⁸.

In effetti, alla domanda se il *bonus* spetti anche per gli acquisti di piante per giardino o balcone, senza un progetto di sistemazione o simili è naturale rispondere in maniera affermativa, giacché la detrazione del 36% delle spese sostenute spetta nell’ambito di una casistica molto ampia, che si spera venga definita in maniera più puntuale dall’auspicato documento di prassi dell’Agenzia delle entrate.

La legge, in effetti, è molto chiara e fa riferimento a qualunque spesa sostenuta per sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi e di realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili, con la conseguenza che, come sostenuto da molti autori, il concetto di “sistemazione a verde” è abbastanza ampio da comprendere anche le piante per il balcone, ma tenendo conto di un intervento di ampio respiro.

Sul punto, l’Agenzia delle entrate richiede, però, di effettuare la verifica di volta in volta circa la tipologia di intervento, giacché talune spese, se collegate a un intervento radicale nel suo complesso, possono essere considerate in detrazione, mentre le stesse spese, se isolatamente considerate, cioè non accompagnate da interventi più invasivi e più riqualificanti, assumono la qualificazione di spese ordinarie, quindi spese non detraibili.

⁶ Il Sole 24 Ore - Telefisco 2018.

⁷ Il Sole 24 Ore - Telefisco 2018.

⁸ F. G. Poggiani, “*Bonus verde, pagamenti elastici*”, Italia Oggi, 25 gennaio 2018.

Si, pensi, per esempio alle mere spese di “potatura”; in tal caso, se si tratta dell'unico intervento realizzato, l'attività deve essere considerata, assolutamente, di manutenzione ordinaria, quindi spesa che non fruisce del *bonus* in commento, mentre, se il medesimo intervento rappresenta una parte di opere più articolate e complesse, soprattutto se destinate al recupero di un'area destinata a giardino, allo stesso deve essere attribuita la qualificazione di intervento straordinario agevolabile⁹.

Sul punto, a parere di chi scrive e anche per dimostrare la qualità dell'intervento eseguito, nonché per sopperire all'eventuale “onere probatorio” ribaltato, trattandosi di un'agevolazione pro contribuente, in caso di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, sebbene non espressamente richiesto dalle disposizioni in commento, si ritiene utile la presentazione (e, quindi, un preventivo sviluppo), da parte di soggetto terzo (impresa, agronomo, architetto, geometra o altro soggetto), di un progetto e/o disegno tecnico, con documenti e foto di appoggio, che evidenzino l'intervento straordinario eseguito (peraltro costo deducibile, come si vedrà in seguito) e, mancando evidentemente anche l'obbligo dell'ottenimento di un titolo edilizio, potrà assumere rilievo la descrizione dell'intervento nella fattura e/o ricevuta fiscale emessa dal prestatore d'opera a favore del committente; tali documenti, unitamente alla tracciabilità dell'operazione (pagamento tracciato), potranno risultare efficaci, come detto, al fine di dimostrare la sussistenza delle condizioni per fruire della detrazione in commento.

La necessità della straordinarietà dell'intervento riguarda anche le spese sostenute dal condominio su parti comuni; sul punto, l'Agenzia delle entrate¹⁰ ha chiarito che i contribuenti possono beneficiare di un “doppio” tetto di spesa, pari a 5.000 euro, se hanno effettuato interventi riguardanti la singola unità immobiliare rispetto all'analogo intervento effettuato dal condominio sulle aree comuni.

L'agevolazione, inoltre e come ben indicato dal [comma 12](#), articolo 1, Legge di Bilancio 2018, riguarda anche gli oneri sostenuti per la sistemazione di recinzioni, l'installazione di impianti di irrigazione e la realizzazione di pozzi, nonché la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili. Nell'ambito delle spese detraibili sono comprese anche quelle di progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione degli interventi precedentemente indicati, come indicato esplicitamente dal [comma 14](#); quindi, nel tetto dei 5.000 euro possono essere inserite le spese di natura tecnica, ritenute opportune per lo sviluppo della sistemazione a verde.

⁹ C. Dell'Oste – G. Gavelli, “*Bonus verde, manutenzione esclusa*”, Il Sole 24Ore, 5 febbraio 2018.

¹⁰ Il Sole 24 Ore - Telefisco 2018.

Detrazione e modalità di fruizione

La detrazione del 36% ai fini Irpef deve essere ripartita in 10 quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi, nella considerazione che le spese devono essere sostenute (salvo auspiccate proroghe) nell'intervallo che va dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018. Il limite di spesa, come più volte indicato, è determinato in misura pari a 5.000 euro e si riferisce alla singola unità immobiliare.

La detrazione spetta esclusivamente ai soggetti che abbiano effettivamente sostenuto le spese, nella misura in cui le stesse siano rimaste a loro carico. Pertanto, nel caso in cui uno stesso contribuente effettui più interventi su diversi immobili, la detrazione spetterà con riferimento a ciascun intervento, con un effetto moltiplicatore per il numero di unità a uso abitativo destinatarie degli interventi (quindi, per esempio, se un contribuente possiede 3 case, una destinata ad abitazione principale e le altre 2, in montagna e al mare, utilizzate anche sporadicamente, potrà cumulare i 3 *bonus*, totalizzando un tetto di 15.000 euro, su cui applicare la detrazione del 36% per un totale di 5.400 euro da spalmare in 10 rate annuali di pari importo). Il beneficio fiscale per il contribuente ammonta, quindi, a un massimo di 1.800 euro ($5.000 \times 36\% = 1.800$ euro) per singola unità immobiliare, da suddividere in 10 rate pari a 180 euro all'anno.

Naturalmente, ulteriori considerazioni, sebbene banali, seguono a queste indicazioni.

In primo luogo, nulla vieta che il contribuente possa eseguire l'intervento di sistemazione a verde per un ammontare maggiore rispetto alla soglia indicata, restando fruibile la massima entità di detrazione (1.800 euro). In secondo luogo, le spese si detraggono a partire dall'anno di sostenimento (2018) e nei 9 anni successivi in quota costante (euro 180 all'anno) ma è necessario che in capo al contribuente emerga un debito per Irpef superiore alla somma delle detrazioni, in quanto l'eventuale differenza tra l'imposta dovuta e quella recuperata con la detrazione si perde nel periodo d'imposta; se per esempio, ho imposta a debito Irpef lorda per 100 euro, stante il fatto che la quota annuale detraibile sul tetto massimo di spesa sostenuta (5.000 euro) è pari a 180 euro, gli 80 euro eccedenti si perdono, per effetto del meccanismo posto a base del sistema delle detrazioni.

Per effetto di un preciso rinvio alla nuova detrazione, inoltre, risultano applicabili le disposizioni contenute nei commi 5, 6 e 8, [articolo 16-bis](#), Tuir ovvero:

- la riduzione della detrazione al 50% per gli immobili residenziali adibiti a uso promiscuo dai professionisti o per l'esercizio di attività commerciali;
- il cumulo della detrazione ridotta del 50% con le agevolazioni per gli immobili vincolati;

– il trasferimento della detrazione non fruita in capo all'acquirente dell'unità abitativa, se persona fisica, o all'erede che conserva la detenzione materiale e diretta del bene.

Modalità di pagamento

Il Legislatore fiscale, nella Legge di Bilancio 2018 (comma 15) ha disposto quanto segue:

“la detrazione ... spetta a condizione che i pagamenti siano effettuati con strumenti idonei a consentire la tracciabilità delle operazioni ed è ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quello successivo”.

Quindi, per beneficiare dell'agevolazione è previsto che i pagamenti siano effettuati con strumenti tracciabili (bonifici, carte di credito e quant'altro), tenendo conto del momento di “sostenimento della spesa”.

L'Agenzia delle entrate¹¹, sempre nel corso degli incontri con la stampa specializzata ha precisato che, relativamente alle modalità di pagamento, in considerazione dell'ampia portata della disposizione di cui all'articolo 1, [comma 15](#), Legge di Bilancio 2018, secondo cui la detrazione spetta a condizione che i pagamenti siano effettuati con strumenti idonei “a consentire” la tracciabilità delle operazioni, questi ultimi possono essere effettuati con emissione di assegni bancari, postali o circolari non trasferibili, in aggiunta alle altre forme di pagamento più note ovvero eseguite con modalità informatizzate quali, per esempio, carte di credito o di debito, bancomat e bonifici¹².

Sul punto, a parere di chi scrive, non è necessario, in aggiunta, che i bonifici, come richiesto per la detrazione sulle spese inerenti alle ristrutturazioni, siano “parlanti”, con la conseguenza che, in tal caso, le banche e Poste Italiane Spa non opereranno la ritenuta, attualmente pari all'8%, delle somme trasferite al prestatore d'opera, in presenza di bonifici di natura ordinaria.

Si tenga conto, però, che le somme relative a detti interventi, se corrisposte nell'ambito del condominio, saranno assoggettate alla ritenuta d'acconto, di cui al D.P.R. 600/1973, dovendosi applicare la disciplina ordinaria (riproduzione riservata).

La bussola per individuare il momento di sostenimento della spesa		
Tipologia	Riferimento	Momento
carta di credito e/o di debito	risoluzione n. 77/E/2007	rileva il momento dell'utilizzo della carta, poiché il successivo momento in cui avviene l'addebito sul c/c attiene a un rapporto

¹¹ Italia Oggi - Videoforum2018

¹² Fabrizio G. Poggiani, “Bonus verde, pagamenti elastici”, Italia Oggi, 25 gennaio 2018.

		interno che riguarda esclusivamente l'utilizzatore e il soggetto gestore della carta
assegni bancari e/o circolari	circolare n. 38/E/2010 risoluzione n. 138/E/2009	i ricavi si considerano percepiti e le spese sostenute al momento della materiale ricezione dell'assegno, risultando irrilevante il momento dell'effettivo incasso
bonifico	circolare n. 38/E/2010	i ricavi si considerano percepiti quando la somma di denaro può essere effettivamente utilizzata ovvero nel momento in cui la stessa risulta disponibile. Le spese si considerano sostenute quando la somma di denaro è uscita dalla disponibilità dell'imprenditore
cambiale (indicazione non fornita con la circolare n. 11/E/2017)	risoluzione n. 352856/1983 nota n. 330541/1981	si rende necessario distinguere tra titoli non cedibili, per i quali il pagamento si ha al momento della scadenza del titolo (buon fine dell'incasso) e titoli cedibili, per i quali assume rilievo il momento della cessione o dello sconto dei titoli
ricevuta bancaria (indicazione non fornita con specifici documenti di prassi)	==	per quanto riguarda i ricavi, nel caso di accredito con clausola "salvo buon fine" vale la data di pagamento del cliente presso la banca, mentre in presenza di clausola "al dopo incasso", vale la data di accredito della somma sul c/c dell'imprenditore, mentre per quanto concerne il sostenimento delle spese si deve far riferimento al momento in cui l'imprenditore paga la ricevuta bancaria


**MASTER[®]
BREVE 20[^]**

Offerta Advance Booking
valida fino all'01 agosto

Master Breve, un percorso formativo strutturato in 7 incontri mensili, finalizzati a garantire ai partecipanti l'**aggiornamento in materia fiscale**, indispensabile nella loro attività quotidiana, e nel contempo l'**approfondimento specialistico** sui temi di maggiore rilevanza in ambito professionale.

€ 720,00 + IVA	 PLATINUM € 655,00 + IVA	 GOLD € 675,00 + IVA	 BLU € 695,00 + IVA
-----------------------	--	--	---

anzichè 940,00 + IVA

ACCEDI AL SITO

Consulenza immobiliare n. 4/2018

La disapplicazione delle sanzioni per forza maggiore nell'ipotesi di eventi naturalistici eccezionali quali il tornado

di Cosimo Zuccaro – avvocato tributarista

La sussistenza dell'esimente della forza maggiore per richiedere la disapplicazione delle sanzioni nell'ipotesi di eventi naturalistici eccezionali quali il tornado non esclude la verifica sulla mancanza di liquidità a fondamento dell'omesso pagamento delle imposte.

L'esimente della forza maggiore quale causa di non punibilità di cui all'[articolo 6, comma 5, D.Lgs. 472/1997](#)

La previsione di specifiche ipotesi in cui, mancando la colpa, la norma stabilisce espressamente la inapplicabilità della sanzione fiscale è dovuta, presumibilmente, all'esigenza di evitare interpretazioni distorsive, penalizzanti per i contribuenti in buona fede. A tal fine, l'articolo 6, D.Lgs. 472/1997 prevede alcuni eventi che escludono la punibilità per le violazioni fiscali:

- errore sul fatto, ogni volta che l'errore non sia determinato da colpa;
- obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono;
- indeterminatezza delle richieste di informazioni;
- indeterminatezza dei modelli di dichiarazione;
- indeterminatezza dei modelli per il pagamento (a titolo esemplificativo, distinte, deleghe e bollettini);
- omesso pagamento del tributo per fatto denunciato all'Autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi;
- ignoranza "inevitabile" della legge;
- forza maggiore;
- violazioni formali;
- rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori;
- valutazioni estimative.

Per completezza si evidenzia che l'[articolo 10](#), L. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente) prevede ulteriori casi di inapplicabilità delle sanzioni, alcuni dei quali coincidono con le fattispecie suindicate dall'[articolo 6](#), D.Lgs. 472/1997.

“I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione stessa. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto”.

L'articolo 6, comma 5, D.Lgs. 472/1997 prescrive che non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore; la definizione del concetto di forza maggiore si rinviene nella giurisprudenza comunitaria, di legittimità e di merito oltre che nella prassi. In particolare:

- la giurisprudenza comunitaria ha avuto modo di precisare (sebbene in tema di accise) che essa si riferisce a circostanze estranee al soggetto, anomali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso da parte del soggetto (cfr. Corte di Giustizia, CE, sezione II, 18 dicembre 2007, [C-314/06](#));
- la giurisprudenza di legittimità, recependo il principio sancito a livello comunitario, anche recentemente¹, ha statuito (sebbene in materia di Iva) che il concetto di forza maggiore, richiamato nel D.Lgs. 472/1997, articolo 6, deve interpretarsi in modo conforme a quello elaborato dalla giurisprudenza comunitaria: “...con la sentenza della Corte di Giustizia CE C/314/06, infatti, al punto 24, è stato specificato che la nozione di forza maggiore, in materia tributaria e fiscale, comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi (cfr. anche ordinanza 18.1.2005 Causa C-325/03 P, Zuazaga Meabe/UAMI punto 25); è stato, altresì, evidenziato che la nozione di forza maggiore non

¹ Cfr. Corte di Cassazione sentenza del n. 3049/2018 e n. 22153/2017.

si limita all'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso di circostanze anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso (Corte di Giustizia CE sentenza 15 dicembre 1994 causa C-195/91 P, Bayer/Commissione, punto 31, nonché sentenza 17 ottobre 2002 causa C-208/01, Parras Medina punto 19)";

– la giurisprudenza di merito, in diverse occasioni², ha chiarito che costituisce forza maggiore, rilevante ai sensi dell'[articolo 6](#), comma 5, D.Lgs. 472/1997, la mancanza di liquidità dell'impresa dovuta, a titolo esemplificativo, a ingenti crediti contabilizzati nei confronti di PA: tale circostanza legittimerebbe, dunque, l'esclusione delle sanzioni per assenza del requisito della colpevolezza. Anche la CTP di Treviso con la [sentenza n. 242/2016](#)³ e la CTP di Lecce con la [sentenza n. 2042/2015](#) hanno chiarito, in termini non dissimili, che l'esimente della forza maggiore deve sostanzialmente dipendere da fatti estranei alla volontà del contribuente⁴;

– infine, la [circolare n. 180/E/1998](#) ha chiarito che per forza maggiore si intende ogni forza del mondo esterno che determina in modo necessario e inevitabile il comportamento del soggetto. A titolo meramente esemplificativo si può ipotizzare un'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da impedire di raggiungere il luogo ove il pagamento può essere eseguito anche se, in casi del genere, come nel caso di sciopero che impedisca l'esecuzione dell'adempimento dovuto, la causa di forza maggiore viene di solito accertata con apposito decreto.

² Cfr. CTP di Roma, sentenza n. 2021/2017; CTR di Roma, sentenza n. 158/VI/2012 e sentenza n. 163/XIV/2012 e.

³ Ha ritenuto non dovute le sanzioni amministrative irrogate per violazioni tributarie, e ha per l'effetto ritenuto ravvisabile la forza maggiore ai sensi dell'articolo 6, comma 5, D.Lgs. 472/1997, poiché nel caso di specie a seguito di incendio incolpevole che aveva distrutto il capannone e le merci ne era derivata una situazione di grave difficoltà finanziaria che aveva comportato il blocco dell'attività dell'azienda e la conseguente impossibilità di far fronte ai debiti erariali accumulati.

⁴ La CTP di Lecce nella sentenza n. 2042/2015 ha affermato che: *"nella fattispecie, la società ha dimostrato e documentato, con allegati mai contestati dagli uffici fiscali, che nel corso degli ultimi anni dell'attuale crisi congiunturale molti clienti hanno deciso di rinunciare ad alcuni servizi ritenuti non indispensabili o a richiedere servizi diversi, magari con qualità inferiore e a un costo inferiore, con contestuale venir meno dei clienti stessi e conseguente aumento dei crediti non riscossi.*

Di conseguenza, nessun dolo, né tanto meno nessuna colpa, può essere addebitabile in capo alla società ricorrente, tanto è vero che:

- moltissimi clienti non hanno effettuato i dovuti pagamenti per i servizi resi con riferimento agli anni 2007, 2008 e 2009, come da elenco in allegato n. 12 del ricorso introduttivo;

- moltissimi clienti non hanno mantenuto l'impegno di pagamento per l'anno 2009, come risulta dai relativi decreti ingiuntivi cui la società è dovuta ricorrere, essendo risultato vano ogni tentativo di recuperare il credito in via bonaria, come documentato con l'allegato n. 13 del ricorso introduttivo;

- nell'anno 2009, la società, con molti sacrifici e nonostante la crisi, ha provveduto a effettuare qualche versamento Iva relativo agli anni 2008 e 2009, come documentato con l'allegato n. 14 del ricorso introduttivo, per cui non si può certo parlare di colpa del contribuente che, dove è stato possibile, ha cercato di fare il proprio dovere;

- così come, nell'anno 2010, la società ha effettuato qualche versamento Iva riferito all'anno 2009, come documentato con l'allegato n. 15 del ricorso introduttivo;

- infine, allo scopo di attestare le difficoltà economiche in cui versava, la società ha depositato tutte le fatture relative agli anni 2007, 2008 e 2009 non pagate, come documentato con l'allegato n. 16 del ricorso introduttivo.

Di conseguenza, nella fattispecie, è applicabile l'articolo 6, comma 5, D.Lgs. 472/1997".

L'evento naturalistico del tornado quale causa di forza maggiore a sostegno della richiesta di disapplicazione delle sanzioni irrogate per l'inadempimento dell'obbligazione tributaria

Con l'interessante sentenza n. 2257/2017 la CTP di Taranto si è pronunciata in merito all'esimente della forza maggiore di cui all'[articolo 6](#), comma 5, D.Lgs. 472/1997.

La sentenza è degna di nota in quanto i giudici di merito si sono pronunciati sull'esimente della forza maggiore in relazione all'evento naturalistico eccezionale del tornado.

Sostanzialmente la controversia ha a oggetto l'impugnazione da parte del contribuente di un avviso di accertamento per omesso versamento dell'Imu relativo al periodo di imposta 2012 con il quale sono state irrogate contestualmente le sanzioni per omesso versamento del tributo. In particolare, la ricorrente ha impugnato l'avviso di accertamento limitatamente alle sanzioni irrogate eccependo che, a seguito dell'evento naturalistico eccezionale del tornado che investiva la Provincia di Taranto il giorno 28 novembre 2012, la società aveva subito ingenti danni al capannone utilizzato per l'attività commerciale, era stata costretta nell'immediatezza a effettuare i lavori di ripristino e, conseguentemente, si era trovata nell'impossibilità di far fronte alla obbligazione tributaria (nel caso di specie, il pagamento del tributo ai fini Imu) a causa dell'assenza di liquidità in azienda.

I giudici della CTP di Taranto hanno respinto il ricorso della ricorrente osservando:

“in primo luogo che l'evento verificatosi a novembre non ha alcuna attinenza con il pagamento della rata di giugno. L'esame è quindi limitato a valutare la incidenza del fenomeno naturale sulla scadenza della seconda rata prevista il 30 novembre. La ricorrente sostiene di non aver potuto adempiere ai propri obblighi tributari dovendo impegnare risorse per effettuare la riparazione dei danni subiti dal tornado abbattutosi ... il 28 novembre 2012. La difficoltà finanziaria denunciata non emerge dal bilancio di esercizio che certifica una disponibilità liquida di euro ... né la situazione di illiquidità risulta essere stata denunciata dalla Amministrazione in sede di approvazione. Del resto la chiusura dell'attività per un solo giorno, denunciata dalla contribuente, non sarebbe stata in grado di causare una illiquidità che pure non emerge dai documenti societari. Ma, come sostenuto dal perito della ricorrente i lavori hanno avuto inizio il 6 dicembre 2012 risultando poi ultimati nel sopralluogo il 22 febbraio 2013. Tutte le fatture inviate dalle imprese interessate ai lavori sono state registrate il 31 dicembre 2012 e non tutte pagate nello stesso anno non si evidenzia pertanto quella crisi di liquidità cui fa riferimento la ricorrente, anche sulla considerazione che oltre alla disponibilità finanziarie del 2012 la ricorrente ha potuto attingere ai ricavi conseguiti in quell'anno per saldare le fatture ricevute. Non solo, a oggi non è ancora stato pagato il tributo, che pure non è stato contestato, trovando la

sanzione ulteriore legittimazione nel comportamento della società. Ne consegue che non vi è alcun nesso causale tra l'evento naturale e l'inadempimento della obbligazione tributaria".

La sentenza, a parere dello scrivente, oltre che esauriente è correttamente motivata e merita di essere condivisa per molteplici ragioni di seguito esposte.

In primo luogo, non sarebbe corretto citare l'evento naturalistico eccezionale del tornado per giustificare a tutti i costi la causa di forza maggiore (al solo fine di chiedere la non applicazione della sanzione irrogata con l'avviso di accertamento) anche con riferimento all'acconto Imu 2012 in quanto la società avrebbe dovuto evidentemente versare detto acconto a giugno 2012 allorché il tornado non si era ancora verificato. In secondo luogo, considerato che non può che ritenersi frutto di una scelta consapevole della ricorrente quella di effettuare i lavori di ripristino a causa del verificarsi dell'evento tornado anziché effettuare il pagamento del saldo dell'Imu - come correttamente rilevato dai giudici - tale circostanza denota comunque la presenza di liquidità in azienda e, conseguentemente, conferma che è assolutamente infondata la richiesta di non applicazione della sanzione irrogata per il mancato pagamento dell'Imu in quanto non è stata riscontrata, nel caso di specie, una illiquidità transitoria in azienda (per effetto del sostenimento dei lavori di ripristino conseguenti all'evento tornado). Infatti, l'assunto della ricorrente - come correttamente riportato nella motivazione della sentenza - è altresì palesemente smentito dal bilancio della società che, come detto, conferma la presenza di disponibilità liquide in azienda che avrebbero consentito sicuramente di far fronte all'obbligazione tributaria (*i.e.* il saldo dell'Imu 2012). Alla luce di quanto sopra esposto, si ritiene che la decisione dei giudici della CTP di Taranto sia perfettamente in sintonia con le argomentazioni di questa giurisprudenza di merito che aveva ritenuto corretto non applicare la sanzione, ai sensi dell'[articolo 6](#), comma 5, D.Lgs. 472/1997, rispettivamente in caso di mancanza temporanea di liquidità⁵ nonché per comprovata perdita dell'unico cliente e conseguentemente attivazione della procedura di mobilità aziendale⁶. Al fine di ottenere la disapplicazione delle sanzioni irrogate nell'atto impositivo per causa di forza maggiore risulterà fondamentale dare evidenza documentale delle difficoltà economiche attribuibili agli altrui comportamenti (o a eventi naturalistici eccezionali), sia provare che la situazione di illiquidità temporanea in azienda è strettamente riferibile al medesimo periodo in cui l'obbligazione tributaria doveva essere correttamente eseguita. Risulterà altresì opportuno rappresentare l'eventuale tentativo di affidamenti di linee di credito ovvero le eventuali specifiche azioni tese al recupero di eventuali crediti.

⁵ Cfr., tra le altre, CTR di Roma sentenza del 12 luglio 2011 sezione XIV.

⁶ Cfr. CTP di Lecce sentenza n. 352/2010.

Il mutamento di destinazione d'uso da artigianale a commerciale comporta un aggravio urbanistico

di Luigi Cenicola – esperto fiscale

Con [sentenza n. 309/2018](#) il TAR della Toscana ha affermato che il mutamento di destinazione d'uso, anche solo funzionale, comporta aggravio urbanistico quando implica un passaggio tra categoria urbanisticamente differenti e deve, quindi, essere annoverato tra gli interventi di tipo oneroso. Nel caso di una modifica nella destinazione d'uso degli immobili, da artigianale a commerciale, questo assume particolare rilevanza stante il maggior carico urbanistico determinato dalla destinazione commerciale rispetto a quella artigianale.

Premessa

Non è infrequente il caso in cui il titolare di una impresa, o in conto proprio, decida di destinare un complesso immobiliare di sua proprietà ad altra attività economica, diversa da quella precedentemente esercitata, per cui il fabbricato utilizzato a tale scopo assume una nuova funzione in ragione delle mutate esigenze aziendali o della destinazione prescelta (ad esempio: trasformare un capannone industriale a uso commerciale, una stalla ad abitazione civile, un negozio a ufficio e così via).

Questa operazione è comunemente denominata “*variazione di destinazione d'uso*” e comporta riflessi sia dal punto di vista catastale sia edilizio anche perché solitamente tale cambio avviene a seguito di una ristrutturazione, trasformazione, accorpamento o frazionamento dei preesistenti locali, con possibile incremento del loro numero e inevitabili ripercussioni sull'assetto urbanistico locale.

Per quanto concerne l'aspetto estimativo, di cui si farà cenno in seguito, è sufficiente evidenziare che la variazione di destinazione d'uso di un immobile implica l'attribuzione al medesimo non solo di una nuova categoria catastale (all'interno dello stesso “gruppo” di categorie o di gruppi diversi) ma anche, e soprattutto, di una nuova rendita (a seguito della presentazione di un Docfa) con conseguenti ricadute “fiscali” per quanto concerne il pagamento delle imposte a esso collegate, quali ad esempio: Imu, Tasi e Tari (per limitarsi ai tributi locali).

In tale contesto assume, quindi, primaria rilevanza la normativa in materia edilizia e in particolare quanto disposto dall'[articolo 23-ter](#), D.P.R. 380/2001, inserito nel testo unico dell'edilizia dal D.L.

133/2014¹, il quale prevede che, salva diversa previsione da parte delle leggi regionali, costituisce mutamento rilevante della destinazione d'uso ogni forma di utilizzo dell'immobile o della singola unità immobiliare diversa da quella originaria, ancorché non accompagnata dall'esecuzione di opere edilizie, purché tale da comportare l'assegnazione dell'immobile o dell'unità immobiliare considerati a una diversa categoria funzionale tra quelle sotto elencate:

- a) residenziale;
- a-bis) turistico-ricettiva;
- b) produttiva e direzionale;
- c) commerciale;
- d) rurale.

Pertanto, secondo il citato disposto, il mutamento rilevante della destinazione d'uso, ai fini urbanistici, è quello che avviene nell'ambito delle elencate 5 categorie economiche e funzionalmente autonome, a prescindere dalla realizzazione o meno di opere edilizie.

La norma, fra l'altro, nel consentire il cambio di destinazione d'uso all'interno della stessa categoria funzionale, fa comunque salva la diversa previsione delle disposizioni regionali e degli strumenti urbanistici comunali per cui il tutto deve avvenire in ossequio di quanto previsto in materia di pianificazione comunale.

L'[articolo 10](#), commi 2 e 3, D.P.R. 380/2001, prevede infatti, che le Regioni stabiliscono con legge quali mutamenti, connessi o non connessi a trasformazioni fisiche, dell'uso di immobili o di loro parti, siano subordinati a permesso di costruire o a segnalazione certificata di inizio attività. Inoltre, le medesime possono individuare con legge ulteriori interventi che, in relazione all'incidenza sul territorio e sul carico urbanistico, siano sottoposti al preventivo rilascio del permesso di costruire.

Rinviando alle leggi regionali, non sempre omogenee fra loro, è facile intuire come il tutto abbia generato non poche difficoltà d'ordine applicativo della disciplina; nessuna incertezza, invece, per quanto riguarda quello che viene prodotto da un eventuale aumento dei cosiddetti "carichi urbanistici", che possono verificarsi dal cambio destinazione uso, anche in assenza di opere.

Cosa sia il "carico urbanistico" lo ha chiarito la Corte di Cassazione² affermando che è:

"l'effetto che viene prodotto dall'insediamento primario come domanda di strutture e opere collettive, in dipendenza del numero delle persone insediate su di un determinato territorio".

In altre parole, l'agglomerato urbano è costituito dal rapporto sussistente fra quello che può essere

¹ Convertito con modificazioni dalla L. 164/2014.

² Cfr. Cassazione, SS.UU., sentenza n. 12878/2003.

definito “insediamento primario” (ad esempio: le case a uso abitativo, le relative pertinenze, gli strumentali, gli uffici, i negozi, e altro) e quello direttamente correlato a esso costituito dai servizi (opere pubbliche in genere, uffici pubblici, parchi, strade, fognature, elettrificazione, servizio idrico, condutture di erogazione del gas), in ragione del numero degli abitanti presenti in quel particolare territorio e delle caratteristiche delle attività svolte dai medesimi.

Questo principio è stato, fra l'altro, oggetto della [sentenza n. 375/2011](#) con la quale il TAR della Lombardia-Brescia ha affermato che:

“il presupposto imponibile per il pagamento dei contributi di urbanizzazione va ravvisato nella domanda di una maggiore dotazione di servizi (rete viaria, fognature, etc.) nell'area di riferimento, che sia indotta dalla destinazione d'uso concretamente impressa all'alloggio, in quanto una diversa utilizzazione rispetto a quella stabilita nell'originario titolo abilitativo può determinare una variazione quantitativa e qualitativa del carico urbanistico³”.

E ancora, il TAR del Veneto, con [sentenza n. 3699/2001](#) ha rilevato che:

“il fondamento del contributo di urbanizzazione – da versare al momento del rilascio di una concessione edilizia – non consiste nell'atto amministrativo in sé bensì nella necessità di ridistribuire i costi sociali delle opere di urbanizzazione, facendoli gravare sugli interessati che beneficiano delle utilità derivanti dalla presenza delle medesime, secondo modalità eque per la comunità.”

Pertanto, anche:

“nel caso della modificazione della destinazione d'uso cui si correla un maggior carico urbanistico, è integrato il presupposto che giustifica l'imposizione al titolare del pagamento della differenza tra gli oneri di urbanizzazione dovuti per la destinazione originaria e quelli, se più elevati, dovuti per la nuova destinazione impressa: il mutamento è rilevante allorché sussiste un passaggio tra 2 categorie funzionalmente autonome dal punto di vista urbanistico, qualificate sotto il profilo della differenza del regime contributivo in ragione di diversi carichi urbanistici, cosicché la circostanza che le modifiche di destinazione d'uso senza opere non sono soggette a preventiva concessione o autorizzazione sindacale non comporta ipso jure l'esenzione dagli oneri di urbanizzazione e quindi la gratuità dell'operazione”⁴.

³ Cfr. TAR Lombardia Milano, sentenza n. 4502/2003; Consiglio Stato, sentenza n. 822/1995.

⁴ Cfr., TAR Lombardia, sentenza n. 34/1998.

Variazione di destinazione fra categorie urbanistiche diverse

Il cambio di destinazione d'uso di un immobile può riguardare una modifica funzionale dello stesso, cioè senza la realizzazione di alcuna opera, ovvero comportare degli interventi edilizi.

Nel primo caso, è sufficiente presentare la Scia (Segnalazione certificata di inizio attività)⁵ attenendosi alle regole definite dagli strumenti urbanistici del Comune, primo fra tutti il Piano Regolatore.

La Scia, introdotta dall'[articolo 49](#), comma 4-bis, D.L. 78/2010⁶, ha sostituito la Dia (Dichiarazione inizio attività)⁷ consentendo una notevole semplificazione della procedura rispetto alla precedente disciplina. Infatti, a differenza di quanto avveniva in precedenza (vigente la Dia) per cui prima di avviare l'attività era necessario attendere il termine di 30 giorni, con la Scia, invece, è possibile cominciare immediatamente i lavori senza aspettare alcun termine.

La norma richiede espressamente che alla Segnalazione certificata di inizio attività siano allegate, tra l'altro, le attestazioni di tecnici abilitati, con gli elaborati progettuali necessari per consentire le verifiche successive di competenza da parte dell'Amministrazione.

Quando, invece, intervengono dei lavori di ristrutturazione dell'immobile esistente va presentata al Comune la cosiddetta "SupeDia"⁸, a opera del professionista incaricato, con la quale si comunica all'ente locale i lavori che si intendono effettuare. Anche in questo caso, la nuova destinazione d'uso dell'unità immobiliare dovrà essere in sintonia con quanto previsto dal Piano Regolatore Generale del Comune in cui è ubicato l'edificio.

A tale riguardo il TAR della Campania, con [sentenza 3206/2016](#), ha rilevato che il cambio di destinazione d'uso di un immobile non sempre comporta la presentazione di una Scia (Segnalazione certificata di inizio attività), perché se questo interessa categorie edilizie non omogenee, con effetti incidenti sul carico urbanistico, è necessario il permesso di costruire (ovvero la SupeDia).

Nello specifico una Cooperativa aveva avviato il cambio di destinazione d'uso di alcuni locali industriali, ubicati in zona D del Prg comunale, in locali commerciali. L'ufficio tecnico del Comune esprimeva il proprio preavviso di diniego, ai sensi dell'[articolo 10-bis](#), L. 241/1990, col significato di ritenere irricevibile la Scia presentata. Il ricorso al TAR, da parte della cooperativa, era rigettato in quanto il

⁵ Con il D.Lgs. 222/2016, è stata introdotta la Scia unica. Il provvedimento reca "individuazione di procedimenti oggetto di autorizzazione, segnalazione certificata di inizio di attività (Scia), silenzio assenso e comunicazione e di definizione dei regimi amministrativi applicabili a determinate attività e procedimenti, ai sensi dell'articolo 5, L. 124/2015".

⁶ Convertito, con modificazioni, L. 122/2010.

⁷ Prevista dall'articolo 19, L. 241/1990.

⁸ In vigore dal 14 ottobre 2015; il modulo, unitamente alla relativa documentazione, che varia in funzione al tipo di intervento edile da effettuare, va consegnata al Suap (Sportello unico per le attività produttive) entro 30 giorni dall'inizio dei lavori edili e ha una validità di 3 anni.

cambio di destinazione, rilevante ai sensi dell'[articolo 23-ter](#), D.P.R. 380/2001 (Testo Unico edilizia), richiede il ricorso alla diversa procedura del permesso a costruire.

Un caso analogo è quello in merito al quale si è, di recente, pronunciato il TAR della Toscana con la [sentenza n. 309/2018](#).

Anche in questa circostanza si trattava di una società la quale aveva proceduto a effettuare il cambio di destinazione d'uso, senza opere, su locali di sua proprietà, trasformati da artigianali in commerciali, contestando quanto richiesto dal Comune in merito al pagamento degli oneri di urbanizzazione, non dovuti in assenza di piano di localizzazione o distribuzione delle funzioni (come da circolare della giunta regionale).

Nel conseguente ricorso al TAR la società faceva presente che il cambio di destinazione d'uso, meramente funzionale, costituiva attività libera e gratuita, salvo diversa previsione della legge regionale. Nello specifico, mancando il piano di localizzazione e distribuzione delle funzioni, solo in presenza del quale era prevista l'onerosità del mutamento di destinazione funzionale, non sussistevano i presupposti per soddisfare le richieste dell'Amministrazione comunale.

Nel rigettare il ricorso il TAR ha ribadito che il mutamento di destinazione d'uso, anche solo funzionale, comporta aggravio urbanistico quando implica un passaggio tra categorie urbanisticamente differenti e deve, quindi, essere annoverato tra gli interventi di tipo oneroso.

Nella fattispecie, essendo stata posta in essere una modifica nella destinazione d'uso degli immobili, da artigianale a commerciale, tale operazione comportava un maggior carico urbanistico determinato dalla destinazione commerciale rispetto a quella artigianale.

Sulla base di tali considerazioni l'organo giudicante ha, quindi, legittimato l'operato del Comune.

D'altronde, tale pronuncia è in linea con quanto disposto dal già citato articolo 23-ter, D.P.R. 380/2001 che individua le categorie urbanistiche. Il passaggio nell'ambito della stessa categoria è sempre consentito; non altrettanto quando questo coinvolge altre categorie, come nei 2 casi sopra citati.

E questo implica anche riflessi catastali che incidono sulla redditività degli immobili atteso che il passaggio da una categoria urbanistica ad altra presuppone anche, facendo sempre riferimento ai casi suddetti, l'eventuale cambio di categoria catastale (ad esempio, il cambio di destinazione da bottega artigianale (categoria C/1) a opificio industriale (categoria D/1)).

Il settore agricolo

Anche il comparto rurale rientra fra le categorie urbanistiche individuate dal richiamato articolo 23-ter, D.P.R. 380/2001 e, a tal proposito, sembra opportuno menzionare la [sentenza n. 111/2012](#) del TAR del

Piemonte riguardante il caso di un capannone rurale, non utilizzato per fini agricoli, concesso in uso a terzi per il deposito di macchinari e di autoveicoli.

La titolare aveva chiesto il rilascio della concessione in sanatoria in relazione al predetto mutamento di destinazione d'uso che il Comune respingeva ritenendo il mutamento di destinazione d'uso non rilevante ai fini del condono, non essendo state:

“realizzate e/o completate funzionalmente opere atte a mutare inequivocabilmente e in modo irreversibile la destinazione d'uso...per modo che l'attuale struttura del capannone era tale da poter servire indifferentemente agli usi agricoli e a quelli di deposito”.

Il diniego era impugnato dall'interessata e successivamente il Comune, con ordinanza le ingiungeva di ripristinare la destinazione d'uso agricola del capannone.

Nel ricorso al TAR la titolare dell'immobile rilevava il contraddittorio comportamento del Comune dal momento che da un lato aveva negato la condonabilità del mutamento d'uso sul rilievo della “irrilevanza giuridica” del mutamento stesso, e successivamente sanzionava lo stesso mutamento d'uso con l'ordine di ripristino della originaria destinazione agricola.

Faceva, altresì, presente che sulla scorta della normativa di settore, statale e regionale, applicabile alla fattispecie in esame, il mutamento di destinazione d'uso “funzionale”, realizzato senza opere strutturali rilevanti sotto il profilo edilizio, avrebbe potuto essere sanzionato solo con l'applicazione di una sanzione pecuniaria, e non con l'ordine di ripristino.

Il TAR ha osservato che il Comune aveva ritenuto non sanabile unicamente il cambio di destinazione d'uso, in quanto non aveva dato luogo a una modificazione strutturale e irreversibile dello stato dei luoghi e questo non impediva comunque un'utilizzazione del capannone conforme alla sua destinazione agricola. Pertanto l'Amministrazione, coerentemente rispetto a tale premessa, col primo provvedimento ha negato la sanatoria, col secondo ha ordinato il ripristino dell'uso agricolo.

Circa il secondo aspetto i giudici amministrativi hanno rilevato che la normativa richiamata dalla ricorrente non era conferente al caso di specie, perché riguardante ipotesi di mutamenti funzionali di destinazione d'uso realizzati nel rispetto delle previsioni urbanistiche di zona, benché in assenza di un titolo abilitativo: sicché in tali ipotesi la sanzione pecuniaria punisce l'assenza del titolo, ma non legittima alcun abuso, anzi presuppone la compatibilità urbanistica anche della nuova destinazione d'uso. Nella fattispecie, invece, il capannone di proprietà della ricorrente era stato in concreto adibito a un uso (commerciale) incompatibile con l'assetto urbanistico (agricolo) di zona, e dunque correttamente esso era stato sanzionato con l'ordine di ripristino.

Se così non fosse chiunque, pagando una semplice sanzione pecuniaria, sarebbe legittimato a stravolgere le linee di pianificazione dettate dall'Amministrazione, mutando a suo piacimento la destinazione di un determinato sito.

Nel respingere il ricorso, il TAR ha evidenziato come la giurisprudenza abbia chiarito:

“che il cambiamento di destinazione d’uso senza realizzazione di opere edilizie non costituisce una attività del tutto libera e priva di vincoli, non potendo comportare la vanificazione di ogni previsione urbanistica che disciplini l’uso nel territorio nel singolo comune. Una diversa soluzione, non solo costituirebbe, in linea di principio, una inammissibile vulnerazione delle prerogative di autonomia e responsabilità sul territorio degli enti locali, ma comporterebbe anche, in concreto, la violazione di regole generali finalizzate ad assicurare il corretto e ordinato assetto del territorio, con conseguente inevitabile pericolo di pregiudizievoli modificazioni degli equilibri prefigurati dalla strumentazione urbanistica⁹”.

Adempimenti catastali

Da ultimo, un breve cenno sugli adempimenti catastali inerenti la variazione di destinazione d’uso di un immobile.

In presenza di tale evenienza la procedura da seguire è quella della presentazione di una dichiarazione Docfa con la causale “cambio di destinazione” unitamente all’allegata nuova planimetria e la rendita proposta.

Nella relazione tecnica il professionista incaricato deve specificare che si tratta di un cambio di destinazione d’uso da conferire all’unità immobiliare e gli estremi della SuperDia presentata eventualmente in Comune.

La dichiarazione Docfa deve essere presentata entro 30 giorni dalla data di ultimazione dei lavori (ovvero, in assenza di lavori, dalla data di cambio effettivo della destinazione d’uso) per non incorrere nella sanzione per tardiva presentazione.

⁹ Cfr. Consiglio di Stato, sentenze n. 759/2012, n. 4102/2003 e n. 3420/2010.

Consulenza immobiliare n. 4/2018

Imu e Tasi - Esenzione per abitazione principale: i requisiti e il confronto tra Ici e Imu

di Fabio Garrini - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Una recente sentenza della Cassazione permette di approfondire il tema della definizione di abitazione principale: nell'[ordinanza n. 9429/2018](#) i giudici della Suprema Corte si sono espressi riconoscendo le agevolazioni per abitazione principale all'immobile nel quale il contribuente dimorava, indipendentemente dalla sua residenza anagrafica.

Importante segnalare che tale pronuncia riguarda l'Ici, mentre ai fini Imu e Tasi i presupposti per l'individuazione dell'immobile su cui computare l'esenzione sono del tutto diversi, essendo richiesto il doppio requisito della dimora e della residenza.

Occorre quindi mettere ordine alla disciplina, differenziando il trattamento tra vecchio tributo e nuovi tributi comunali, senza commettere l'errore di lasciarsi andare in interpretazioni estensive che porterebbero a errate sovrapposizioni.

Le abitazioni principali sono fattispecie che tradizionalmente beneficiano di trattamenti di favore nell'ambito di tutti i tributi; anche i tributi locali non fanno eccezione, essendo da sempre previsti importanti *bonus* tanto in passato quando era applicabile l'Ici (riduzioni dal 1992 al 2007 ed esenzione dal 2008 al 2011) quanto oggi in ambito Imu (riduzioni per il 2012, esenzione dal 2013 a oggi) e Tasi (riduzioni per il 2014 e 2015, esenzione dal 2016 a oggi).

L'analogo trattamento concesso potrebbe trarre in inganno i contribuenti, portati ad applicare il medesimo presupposto per delineare tale fattispecie; in realtà, la definizione di abitazione principale si poggia su presupposti ben diversi.

Il presente contributo ha lo scopo di delineare la disciplina, mettendo in particolare risalto la divergenza tra quanto un tempo previsto ai fini Ici e quanto oggi stabilito ai fini Imu e Tasi.

Requisiti a confronto		
	Ici	Imu/Tasi
requisito anagrafico	dimora	dimora + residenza
nucleo familiare	convivenza dei coniugi	vincolo solo sul Comune
requisito catastale	effettivo utilizzo	congiunto accatastamento

Il requisito anagrafico

Il requisito anagrafico è uno dei due aspetti che caratterizzano la definizione di abitazione principale, assieme al requisito del congiunto accatastamento dell'immobile. Mentre il secondo requisito è piuttosto semplice da verificare e attuare, il primo presenta delle indubbie complicazioni che devono essere attentamente valutate.

Mettiamo a confronto la disciplina Ici con quella attualmente applicabile in ambito Imu e Tasi.

Ici: dimora

Ai fini Ici, il trattamento agevolato per l'abitazione principale era riconosciuto a favore dell'immobile nel quale il contribuente aveva stabilito la propria dimora abituale (e solo quello era il parametro da monitorare), mentre la residenza anagrafica era relegata a semplice parametro presuntivo della dimora abituale (così infatti prevede l'[articolo 8](#), comma 2, D.Lgs. 504/1992, come modificato dalla Finanziaria 2007).

Proprio in tale direzione depone l'[ordinanza n. 9429/2018](#) citata:

“in tema di Ici, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione prevista dall'articolo 8, D.Lgs. 504/1992 per l'immobile adibito ad abitazione principale, le risultanze anagrafiche rivestono un valore presuntivo circa il luogo di residenza effettiva e possono essere superate da prova contraria, desumibile da qualsiasi fonte di convincimento e suscettibile di apprezzamento riservato alla valutazione del giudice di merito”.

Quindi, la residenza del soggetto consentiva al Comune di presumere dove il contribuente aveva dimora, quindi imputare a tale immobile l'agevolazione; ciò posto, il contribuente aveva comunque la possibilità di dimostrare che la propria effettiva dimora risultava essere altrove, invocando il riconoscimento dell'agevolazione a tale secondo fabbricato.

Imu e Tasi: dimora e residenza

Su questo punto le differenze degli attuali tributi sulla casa, rispetto all'Ici, sono davvero marcate.

Ai fini Imu (ma la stessa disciplina risulta essere applicabile anche alla Tasi) il vincolo anagrafico viene di molto irrobustito: è infatti richiesto il duplice requisito della dimora abituale e della residenza anagrafica nell'immobile per il quale si invocano le agevolazioni (a cui aggiungere quanto previsto dal D.L. 16/2012 con riferimento al nucleo familiare, qualora i coniugi utilizzino diversi immobili siti nello stesso territorio comunale).

Prescindendo dalla regolarità anagrafica della situazione, come si è detto, nei fatti ai fini Ici il contribuente poteva avere residenza e dimora abituale in 2 luoghi diversi e, dimostrando in quale immobile avesse stabilito la sua dimora, poteva beneficiare delle agevolazioni Ici su di esso.

Ai fini Imu e Tasi la disciplina è radicalmente cambiata: negli attuali tributi viene espressamente stabilito che può considerarsi abitazione principale solo l'immobile nel quale il possessore (e i suoi familiari) dimora abitualmente e risiede anagraficamente.

Pertanto, nel caso in cui il contribuente abbia stabilito la residenza in altro immobile successivamente acquistato, senza comunque abitarlo, ci si troverebbe nella particolare situazione in cui nessuno dei 2 immobili potrebbe beneficiare delle agevolazioni previste per l'abitazione principale e il contribuente dovrebbe scontare su entrambi la tassazione ordinaria.

In definitiva, mentre ai fini Ici fornire la dimostrazione di dimorare in immobile diverso da quello in cui è posta la residenza consentiva di riallocare l'agevolazione per abitazione principale, nella disciplina Imu e Tasi dimostrare di avere la dimora in luogo diverso da quello di residenza renderebbe imponibili entrambi gli immobili, visto che in nessuno dei 2 immobili verrebbero a coesistere entrambi i requisiti che l'[articolo 13](#), comma 2, D.L. 201/2011 richiede di verificare congiuntamente.

I familiari del contribuente

Oltre a valutare la specifica posizione del contribuente, in entrambi i tributi (Ici e Imu) è richiesta una verifica che coinvolge anche i familiari, con conseguenze in alcuni casi molto significative: si tratta però di presupposti che si innescano in maniera molto diversa tra di loro.

Va da subito segnalato che, se nel requisito anagrafico, l'Imu ha segnato un restringimento del requisito di accesso all'agevolazione rispetto al passato, con riferimento al vincolo familiare, la disposizione Imu è invece molto meno stringente di quanto non fosse quella contenuta nella disciplina Ici.

Ici: convivenza dei familiari

Occorre partire dal passato, ricordando quanto era previsto ai fini Ici. L'[articolo 8](#), comma 2, D.Lgs. 504/1992 stabiliva infatti che:

“per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente”.

Sul punto è di significativa importanza proporre un parallelismo con la diversa previsione contenuta, ai fini delle imposte sul reddito, nell'[articolo 10](#), D.P.R. 917/1986:

“per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente”.

La diversa congiunzione non poteva certo essere trascurata: infatti, affinché un immobile potesse essere considerato abitazione principale del contribuente ai fini Ici non era sufficiente che il contribuente avesse stabilito la propria dimora in tale immobile, ma era necessario che anche la famiglia dimorasse nell'immobile in questione. Sul punto intervenne la Cassazione ([sentenza n. 14389/2010](#)) – e sulla medesima linea interpretativa consta anche la risposta all'interrogazione parlamentare 5-04345 del 9 marzo 2011 – che ha confermato come ai fini Ici, per individuare l'abitazione principale occorreva valutare la “residenza della famiglia”, quindi come luogo ove dimorava l'intero nucleo familiare. Per la verifica della dimora del nucleo familiare, il Legislatore aveva preso come riferimento il luogo ove i 2 coniugi convivevano.

Posizione peraltro recentemente confermata dalla stessa Cassazione nell'[ordinanza n. 10167/2018](#).

Imu e Tasi: vincolo solo nel Comune

Con l'entrata in vigore dell'Imu, tale interpretazione deve considerarsi non più operativa: occorre infatti notare che la definizione di abitazione principale ai fini Imu non richiama in alcun modo l'[articolo 8](#), comma 2, D.Lgs. 504/1992, ma ne riscrive completamente il concetto.

Sul punto, con una previsione introdotta in sede di conversione, l'[articolo 4](#), comma 5, D.L. 16/2012 – modificando la definizione di abitazione principale precedentemente commentata prevista nel D.L. 201/2011 – interviene disegnando una disposizione di portata, a prima vista (ma solo a prima vista), ancora più stringente. L'[articolo 13](#), comma 2, D.L. 201/2011 stabilisce infatti che deve intendersi abitazione principale del contribuente quella nella quale il contribuente:

“... e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile”.

Il primo punto da segnalare è quindi il fatto che l'abitazione può considerarsi principale se il contribuente risiede e dimora insieme al proprio nucleo familiare. Sotto questo profilo occorre far riferimento ai soli coniugi, senza che un eventuale trasferimento di residenza o dimora del figlio (perché ad esempio frequenta l'università) faccia perdere il requisito ai genitori. Questa tesi è stata condivisa dalla [circolare n. 3/DF/2012](#).

Nel caso in cui il contribuente dovesse risiedere e dimorare in un immobile diverso da quello in cui risiede e dimora la moglie, entrambi andrebbero a perdere le agevolazioni per abitazione principale. In questo modo si vorrebbe porre un freno a situazioni in alcuni casi elusive, dove uno dei coniugi potrebbe trasferire la residenza nella casa acquistata per trascorrere le vacanze al solo fine di beneficiare delle agevolazioni anche su tale secondo immobile; quindi, nei fatti, si intendeva tradurre a livello normativo un principio che aveva cercato di introdurre la Cassazione con riferimento alla disciplina Ici.

Il secondo periodo però interviene in maniera forse un po' (o molto?) sibillina stabilendo comunque che nel Comune le agevolazioni possono essere beneficate solo per un immobile. Ma questa previsione offriva spazio a diverse interpretazioni: deve interpretarsi come una specificazione del periodo precedente, oppure essa ne costituisce una deroga?

L'interpretazione sul punto da parte della [circolare n. 3/DF/2012](#) ha permesso di chiarire il dilemma, anche se francamente la soluzione scelta lascia più di qualche perplessità: nei fatti tale previsione limiterebbe l'applicazione del vincolo al nucleo familiare nel solo caso di immobili ubicati nello stesso Comune, mentre se gli immobili sono ubicati sul territorio di diversi Comuni tale previsione non sarebbe operativa, con la conseguenza che ciascun coniuge per la verifica della spettanza delle agevolazioni dovrà valutare solo la propria posizione (verificando la coincidenza di dimora abituale e residenza).

ESEMPIO 1 Tributi a confronto

Si pensi al caso del contribuente Mario Rossi che risiede e dimora a Brescia; egli acquista una abitazione a Cortina intestandola alla moglie Luisa Bianchi, la quale vi trasferisce la residenza.

– ai tempi dell'Ici il contribuente non avrebbe avuto alcuna agevolazione per nessuno dei 2 immobili, in quanto il familiare (la moglie) non risiede con il marito. Per continuare a beneficiare dell'esenzione sull'immobile di Brescia era necessario provare che la moglie dimorasse a Brescia, vincendo la presunzione di residenza (che la moglie aveva trasferito a Cortina).

– oggi, con l'Imu e la Tasi, se Mario Rossi mantiene dimora e residenza nell'immobile di Brescia, egli fruirà dell'esenzione su tale immobile, indipendentemente dalla residenza del coniuge. Poiché Luisa Bianchi risiede a Cortina, sarà in capo al Comune di Cortina l'onere di provare che Luisa Bianchi non dimora a Cortina, contestandogli quindi l'esenzione su questo immobile. Senza comunque che tale attività produca alcuna conseguenza sull'immobile di Brescia.

È di tutta evidenza come l'attuale previsione riguardante il vincolo familiare sia molto meno efficace di quella un tempo prevista in ambito Ici, conseguenza di una interpretazione probabilmente poco efficace contenuta nella [circolare n. 3/DF/2012](#).

Il requisito catastale

Come detto, oltre a quello anagrafico, vi è un secondo requisito che vincola l'applicazione delle agevolazioni previste per l'abitazione principale.

Ici: l'effettivo utilizzo

Ai fini Ici, la Cassazione aveva introdotto una particolare interpretazione (oltremodo discutibile a giudizio di chi scrive) del concetto catastale di abitazione principale di fatto stabilendo che, a dispetto delle risultanze catastali, ciò che rilevava era l'effettivo utilizzo che il contribuente faceva dell'immobile.

Nella [sentenza n. 25902/2008](#), si legge:

“il concetto di abitazione principale, quindi, non risulta necessariamente legato a quello ex articolo 2, comma 1, lettera a), D.Lgs. 504/1992 di unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel Catasto edilizio urbano (poi Catasto dei fabbricati) né, di conseguenza, limitato a una sola unità come identificata catastalmente, ma viene in rilievo esclusivamente per la speciale considerazione, da parte del Legislatore, dello specifico uso quale abitazione principale dell'immobile nel suo complesso”.

Tesi interpretativa peraltro successivamente confermata anche dalle sentenze [n. 25731/2009](#) e [n. 12269/2010](#). Pertanto, il contribuente che (per fare un esempio concreto e affatto remoto) possiede 2 unità immobiliari contigue separatamente accatastate (ad esempio perché acquistate in momenti diversi omettendo la prescritta fusione catastale) e le utilizza come un'unica abitazione, poteva sfruttare (dal 2008), per l'intero complesso delle 2 unità immobiliari, l'esenzione Ici; sul punto, comunque, è bene ricordare che tale interpretazione pare legittima solo se anche nei fatti risultava tale utilizzo unitario (ad esempio con contatori delle utenze unici per entrambi gli immobili, un unico ingresso, ubicazione delle stanze in modo tale da non poter considerare i 2 immobili immediatamente frazionabili, etc.).

Imu e Tasi: il congiunto accatastamento

La nuova definizione introdotta nell'impianto Imu e Tasi accantona definitivamente tale interpretazione: ai fini dell'applicazione del nuovo tributo comunale, infatti, è previsto che:

“per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel Catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare”.

Conseguentemente, il contribuente che deciderà di utilizzare come unica abitazione immobili che catastalmente sono separati, non potrà considerarli entrambi abitazione principale ma, al contrario, solo per uno di questi potrà invocare le agevolazioni per abitazione principale (l'esenzione, ovvero l'aliquota agevolata e la detrazione per gli immobili di lusso), mentre l'altro dovrà scontare l'imposta sulla base dell'aliquota ordinaria stabilita dal Comune.

Come confermato dalla [circolare n. 3/DF/2012](#), dalla lettura della norma emerge, innanzitutto, che l'abitazione principale deve essere costituita da una sola unità immobiliare iscritta o iscrivibile in Catasto a prescindere dalla circostanza che sia utilizzata come abitazione principale più di una unità immobiliare distintamente iscritta in Catasto.

In tal caso, le singole unità immobiliari vanno assoggettate separatamente a imposizione, ciascuna per la propria rendita. Pertanto, il contribuente può scegliere quale delle unità immobiliari destinare ad abitazione principale, con applicazione dell'esenzione e delle riduzioni Imu per questa previste; le altre, invece, vanno considerate come abitazioni diverse da quella principale con l'applicazione dell'aliquota deliberata dal Comune per tali tipologie di fabbricati.

Il contribuente non può, quindi, applicare le agevolazioni per più di una unità immobiliare, a meno che non abbia preventivamente proceduto al loro accatastamento unitario.

Da segnalare che nella [circolare n. 27/E/2016](#) l'Agenzia delle entrate esclude la possibilità di fondere più unità immobiliari, anche se contigue, quando esse presentino distinte titolarità (proprietà diverse): si pensi al caso di fabbricati con diversi titolari (ad esempio, il marito è proprietario di un immobile, mentre la moglie è proprietaria dell'altro) ove le quote di proprietà sono diverse (ad esempio un immobile è interamente del marito, mentre l'altro è in comproprietà al 50%).

Per dare evidenza negli archivi catastali dell'unione di fatto ai fini fiscali delle eventuali diverse porzioni autonomamente censite, è necessario presentare tramite Doc.Fa. 2 distinte dichiarazioni di variazione catastale, relative a ciascuna delle menzionate porzioni. Malgrado la norma Imu e Tasi sia piuttosto secca nel richiedere che l'immobile sia catastalmente unito, la descritta procedura rende equivalente la situazione a una fusione, almeno sotto il profilo fiscale. Pertanto, qualora i contribuenti si dovessero trovare con 2 porzioni di immobile con diverse titolarità, al fine di poter beneficiare dell'esenzione Imu e Tasi su entrambe le porzioni di fabbricato, è necessario che si attivino secondo le indicazioni descritte.

Presunzioni immobiliari: le indicazioni della GdF

di Gianfranco Antico - pubblicista

Maurizio Tozzi - dottore commercialista e revisore legale

Le presunzioni, ai sensi dell'[articolo 2727](#), cod. civ., consistono in fatti o nozioni che, sebbene acquisiti o conosciuti, non forniscono alcuna diretta dimostrazione di situazioni o accadimenti, ma permettono comunque di risalire a questi attraverso un processo di logica consequenzialità, e pertanto, in punto di diritto, sono “le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato”. Con l’ausilio delle indicazioni offerte dal Comando generale della GdF, nella maxi [circolare n. 1/2018](#), diramata il 27 novembre 2017, puntiamo la nostra attenzione sulle presunzioni nel settore immobiliare.

Le presunzioni

Nell’accertamento tributario il ricorso alla ricostruzione deduttiva basata sulle presunzioni è frequente, potendosi distinguere tra “presunzioni legali” (assolute o relative), “presunzioni qualificate” e presunzioni c.d. “semplicissime”. Diverse sono le caratteristiche di dette presunzioni e diversi sono i contesti in cui le stesse possono essere utilizzate, per esplicita previsione del Legislatore.

Le “presunzioni legali” hanno una portata probatoria prestabilita dal Legislatore e tale da invertire l’onere probatorio o addirittura non prevedere possibilità di replica. Ad esempio, nell’ambito dei sistemi forfettari di determinazione del reddito, è il Legislatore che stabilisce “a priori” e con valenza di “presunzione assoluta”, non opponibile, in quale misura dall’ammontare dei ricavi è desumibile il reddito realizzato dal contribuente. In altre occasioni, invece, il Legislatore stabilisce le conseguenze di determinati accadimenti, prevedendo comunque la facoltà del contribuente di opporsi e dimostrare le diverse implicazioni. La “presunzione legale relativa” più nota attiene alla presunzione di cessione dei beni non presenti in magazzino, laddove è onere del contribuente illustrare il destino diverso dalla vendita di detti beni (ad esempio, l’avvenuta distruzione degli stessi).

Quanto alle presunzioni “qualificate”, le stesse devono essere munite dei parametri di “gravità, precisione e concordanza”, tali da poter far desumere “dai fatti noti” (appunto, gli elementi osservati e posti a base del ragionamento deduttivo), il fatto ignoto (ossia la presunta evasione), secondo il

principio dell'*id quod plerumque accidit*, vale a dire la “conclusione logica maggiormente possibile in connessione ai fatti osservati”. Le “presunzioni qualificate” non hanno limitazioni normative al relativo utilizzo, essendo obbligo dell’ente accertatore la dimostrazione della sussistenza delle condizioni di “qualificazione”.

Di contro, le presunzioni “semplicissime” prescindono dai parametri di gravità precisione e concordanza, potendo consentire all’organo di controllo la ricostruzione induttiva dell’attività svolta dal contribuente accertato, fondandosi su qualsiasi elemento di raffronto (tipico è il caso dell’utilizzo delle medie del settore di appartenenza, a prescindere dalle risultanze contabili). Ovviamente, una simile tipologia di accertamento, dal potenziale abnorme, deve sottostare a precise condizioni normative, che il Legislatore ha individuato nell’elencazione contenuta nel comma 2, [articolo 39](#), D.P.R. 600/1973 (tra cui le più ricorrenti sono l’assenza della dichiarazione e l’assenza o totale inattendibilità delle scritture contabili).

È ormai consolidato il principio secondo cui in tema di “prove presuntive qualificate” non occorre che i fatti su cui la presunzione si fonda siano tali da far apparire l’esistenza del fatto ignorato come l’unica conseguenza possibile dei fatti accertati in giudizio secondo un legame di necessità assoluta ed esclusiva, bastando, invece, che il procedimento logico sia effettuato alla stregua di un canone di probabilità, con riferimento a una connessione possibile e verosimile di accadimenti, la cui sequenza e ricorrenza possono verificarsi secondo regole di ordinaria esperienza colte dal giudice.

Così come è ormai stabile il principio – cfr. Cassazione [sentenza n. 7931/1996](#) – secondo cui i predetti requisiti, quanto alla gravità occorre che siano “...oggettivamente e intrinsecamente consistenti e come tali resistenti alle possibili obiezioni...”, quanto alla precisione occorre che risultino “...dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa altrettanto (o più verosimile) interpretazione...”, e quanto, alla concordanza è necessario che conducano a conclusioni, conformi e corrispondenti, risultando ovviamente “...non configgenti tra loro e non smentiti da dati ugualmente certi...”.

Spetta al giudice del merito valutare in maniera analitica ognuno degli elementi indiziari al fine, da una parte, di scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e, dall’altra, di conservare quelli che, presi singolarmente, rivestano i caratteri della precisione e della gravità, ossia presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, lo stesso giudice deve procedere a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati e accertare se essi siano

concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni indizi¹.

Il contribuente, da parte sua, in linea difensiva deve evidenziare che le presunzioni utilizzate sono prive dei requisiti di “gravità, precisione e concordanza” e può anche ricorrere alla stessa metodologia induttiva usata dall’ente di controllo, illustrando con il medesimo percorso logico fondato sul principio dell’*id quod plerumque accidit* che le conclusioni possibili derivanti dai fatti osservati sono diverse rispetto a quelle ipotizzate, pur conservando lo stesso grado (o addirittura un grado maggiore), di attendibilità e possibilità.

Le presunzioni nel settore immobiliare

Il settore immobiliare – che negli ultimi anni sembra stia rivivendo un periodo di fermento, per una serie di fattori più culturali (l’acquisto della casa, in particolare la prima, continua a essere un’aspirazione) che economici veri e propri - si presta a possibili manovre volte a ridurre il carico fiscale in relazione sia alla locazione sia alla cessione di immobili.

L’ordinamento prevede 2 diverse forme di presunzione, la prima di tipo legale e la seconda non qualificata.

Le presunzioni nel settore delle locazioni

La registrazione dei contratti di locazione e affitto - obbligatoria, qualunque sia l’ammontare del canone pattuito, tranne nei casi in cui la durata del contratto, non formato per atto pubblico o scrittura privata autenticata, non superi i 30 giorni complessivi nell’anno - può essere richiesta dal locatore/proprietario ovvero dal conduttore/inquilino dell’immobile, anche tramite intermediario o delegato².

Ricordiamo che l’[articolo 4](#), D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017, ha introdotto una specifica disciplina fiscale per le locazioni brevi, intendendosi per tali quei contratti di locazione di immobili a uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la

¹ Cfr. Cassazione ordinanza n. 11430/2012, che ha confermato che “secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, il procedimento che deve necessariamente seguirsi in tema di prova per presunzioni si articola in 2 momenti valutativi, il primo dei quali prevede una valutazione analitica di ogni elemento indiziario per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare quelli che, presi singolarmente, rivestano i caratteri della precisione e della gravità, ossia presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria, mentre il secondo prevede una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni indizi, dovendo pertanto ritenersi viziata da errore di diritto e censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand’anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall’altro in un rapporto di vicendevolesse completamente (Cassazione n. 15075/2010; Cassazione n. 19894/2005, n. 13819/2003, n. 15399/2002)”.

² Quando si posseggono almeno 10 immobili va necessariamente eseguita utilizzando i servizi telematici dell’Agenzia delle entrate, entro 30 giorni dalla data di stipula del contratto o, se anteriore, dalla sua decorrenza.

prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare³. La nuova disciplina si applica anche ai contratti di sublocazione e ai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi a oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi. A decorrere dal 1° giugno 2017, ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati a partire da tale data, si applica l'aliquota del 21%, in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca⁴.

Sotto il versante del contrasto all'evasione, al fine di incentivare la spontanea registrazione dei contratti di locazione dichiarando il reale importo pattuito, l'[articolo 52-bis](#), D.P.R. 131/1986 ha previsto che gli uffici finanziari non possano procedere all'accertamento nei confronti di quei contribuenti che, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, dichiarano un canone almeno pari al 10% del valore catastale dell'immobile; per le annualità successive alla prima, restano comunque fermi i poteri di liquidazione dell'imposta da parte dell'ufficio.

Le norme interessate	
Articolo 42 , D.P.R. 131/1986	è principale l'imposta applicata al momento della registrazione e 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; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso. L'imposta applicabile, ai sensi degli articoli precedenti, sugli atti non presentati per la registrazione o in aggiunta a quella assolta all'atto della registrazione è riscossa dall'ufficio nei modi e nei termini indicati nel titolo quinto
Articolo 52-bis , D.P.R. 131/1986	la liquidazione dell'imposta complementare di cui all'articolo 42, comma 1, è esclusa qualora l'ammontare del canone di locazione relativo a immobili, iscritti in Catasto con attribuzione di rendita, risulti dal contratto in misura non inferiore al 10% del valore dell'immobile determinato ai sensi dell' articolo 52 , comma 4, e successive

³ Trattasi di un contratto a forma libera che può essere stipulato da persone fisiche – entrambe le parti – che pongono in essere la locazione al di fuori della attività d'impresa. L'applicazione della disciplina in esame è esclusa, inoltre, anche nel caso di attività commerciale non esercitata abitualmente, i cui redditi sono compresi tra i redditi occasionali di cui all'articolo 67, comma 1, lettera i), Tuir (sono esclusi dall'ambito applicativo della norma anche i contratti di locazione breve che il conduttore/imprenditore stipuli nell'esercizio di tale attività quali, ad esempio, quelli a uso foresteria dei dipendenti). La normativa in esame prescinde dal reddito derivante dal contratto di locazione in quanto riferita sia ai contratti di locazione produttivi di reddito fondiario (nel caso in cui il locatore sia titolare di diritto di proprietà o di altro diritto reale sull'immobile) sia ai contratti produttivi di reddito diverso (nel caso in cui il locatore sia titolare di un diritto personale di godimento sull'immobile, ad esempio di locazione o di comodato). Gli immobili posti in locazione devono essere a destinazione residenziale, a finalità abitative (categorie catastali da A1 a A11, esclusa A10 - uffici o studi privati, e relative pertinenze - box, posti auto, cantine, soffitte, etc. - nonché, singole stanze dell'abitazione). Gli immobili devono essere situati in Italia in quanto quelli situati all'estero producono reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera f), Tuir.

⁴ Sul punto, per approfondimenti, si rinvia alla [circolare n. 24/E/2017](#), diffusa dall'Agenzia delle entrate, che ha specificato, fra l'altro, che il termine di 30 giorni per la durata della locazione va considerato in relazione a ogni singola pattuizione contrattuale; nel caso di più contratti stipulati nell'anno tra le stesse parti, occorre considerare ogni singolo contratto, fermo restando tuttavia che se la durata delle locazioni che intervengono nell'anno tra le medesime parti sia complessivamente superiore a 30 giorni devono essere posti in essere gli adempimenti connessi alla registrazione del contratto (cfr. [circolare n. 12/1998](#)).

	modificazioni. Restano comunque fermi i poteri di liquidazione dell'imposta per le annualità successive alla prima
Articolo 52 , comma 4, D.P.R. 131/1986	non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in Catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a 75 volte il reddito dominicale risultante in Catasto e, per i fabbricati, a 100 volte il reddito risultante in Catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, nè 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. Ai fini della disposizione del presente comma le modifiche dei coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi 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 dei decreti previsti dagli articoli 87 e 88 , D.P.R. 597/1973, nonchè per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria

Di contro, allo scopo di disincentivare i fenomeni di omessa registrazione, l'[articolo 41-ter](#), comma 2, D.P.R. 600/1973, inserito dall'articolo 1, [comma 342](#), L. 311/2004, stabilisce che, in caso di omessa registrazione del contratto di locazione di immobili, oltre alla sanzione per la mancata registrazione, l'ufficio può presumere l'esistenza del rapporto di locazione, salvo documentata prova contraria, anche per i 4 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% del valore dell'immobile, determinato ai sensi dell'articolo 52, comma 4, D.P.R. 131/1986.

Le presunzioni nel settore delle compravendite immobiliari

Le cessioni di immobili effettuate nell'esercizio di impresa costituiscono operazioni che, sotto il profilo fiscale, sono suscettibili di rilevare, oltre che in materia di imposte sui redditi⁵, anche ai fini dell'Iva, dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale.

Come è noto, per gli accertamenti relativi a tali cessioni, la L. 88/2009 ha abrogato la presunzione legale collegata alla cessione di immobili, per cui si poteva provare l'infedeltà sulla base dello scostamento

⁵ Rileviamo che, in forza di quanto introdotto dall'articolo 5, comma 3, D.Lgs. 147/2015, gli articoli 58, 68, 85 e 86, Tuir e gli articoli 5, 5-bis, 6 e 7, D.Lgs. 446/1997 si interpretano nel senso che gli uffici - in occasione della compravendita di immobili o aziende ovvero della costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi - non si può presumere l'esistenza di un corrispettivo maggiore sulla scorta soltanto del valore anche se dichiarato o accertato ai fini dell'imposta di registro (D.P.R. 131/1986) o ai fini delle imposte ipotecarie e catastali (D.Lgs. 347/1990). Il Legislatore, quindi, è intervenuto sulla consolidata prassi degli uffici tributari di accertare - ai fini Irpef - la plusvalenza determinata in capo al venditore ad esempio di un terreno o di un immobile sulla scorta del maggior valore definito ai fini dell'imposta di registro, componendo così la "*vexata questio*" sulla sostenibilità di tale tecnica impositiva, che trae origine da presupposti d'imposizione diversi (imposta di registro e plusvalenze reddituali), determinando una traslazione d'imponibile da una imposta indiretta a una imposta diretta ("valore venale in comune commercio" nel caso dell'imposta di registro e "corrispettivo" nel caso della imposizione sui redditi).

tra il corrispettivo delle cessioni e il valore normale dei beni, desunto dal c.d. “valore OMI” sia in ambito dell’Iva che del reddito d’impresa⁶.

In pratica, attualmente⁷, trovano applicazione le disposizioni di carattere generale di cui all’[articolo 39](#), comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973, 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.

L’ipotesi oggi ricorrente, ad esempio, attiene al riscontro delle dichiarazioni rese dagli acquirenti, all’incrocio delle informazioni derivanti dall’anagrafe tributaria (come quelle riguardanti i mutui contratti dagli acquirenti medesimi), all’utilizzo dei parametri di vendita degli immobili simili, che se ricorrono in maniera simultanea (si immagini un mutuo elevato rispetto al prezzo di acquisto dichiarato, che peraltro è sensibilmente inferiore a quello di altre unità immobiliari e con clienti che dichiarano di aver corrisposto importi ulteriori al venditore), possono rappresentare valide presunzioni qualificate.

Anche in ambito Iva, l’[articolo 54](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, statuisce che le omissioni e le false o inesatte indicazioni possono essere indirettamente desunte a norma dell’[articolo 53](#), Tuir anche sulla base di presunzioni semplici aventi le stesse caratteristiche sopra evidenziate.

Ricordiamo che l’[articolo 53-bis](#), D.P.R. 131/1986, ha esteso al comparto registro i poteri propri delle imposte sui redditi e dell’Iva. In pratica, le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli [31](#) e ss., D.P.R. 600/1973 possono essere esercitati anche ai fini dell’imposta di registro, nonché delle imposte ipotecarie e catastali.

⁶ Tale possibilità era stata introdotta dall’articolo 35, D.L. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla L. 248/2006 (c.d. decreto “Visco-Bersani”) che aveva inserito alcune disposizioni volte ad ampliare i poteri dell’Amministrazione finanziaria in sede di controllo. In particolare, il comma 2 del citato articolo 35 aveva inserito nel comma 3, articolo 54, D.P.R. 633/1972, che disciplina la rettifica delle dichiarazioni annuali Iva, un nuovo capoverso ai sensi del quale “*per le cessioni aventi a oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova ... s’intende integrata anche se l’esistenza delle operazioni imponibili o l’inesattezza delle indicazioni di cui al comma 2 sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell’articolo 14 del presente decreto*”. Tale disposizione ha consentito all’Amministrazione finanziaria di procedere direttamente alla rettifica della dichiarazione annuale Iva – indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente – considerando integrata la prova dell’esistenza di operazioni imponibili per un ammontare superiore a quello dichiarato in caso di scostamento tra il corrispettivo delle cessioni di beni immobili e relative pertinenze e il valore normale dei medesimi beni. Del tutto analogamente, il comma 3, articolo 35, D.L. 223/2006 aveva inserito nella lettera d), comma 1, articolo 39, D.P.R. 600/1973, che disciplina la rettifica del reddito d’impresa, un nuovo capoverso ai sensi del quale “*per le cessioni aventi a oggetto beni immobili, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova ... 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, Tuir ...*”. In sostanza, come indicato nella [circolare n. 18/E/2010](#), detta disposizione prevedeva la possibilità per l’Amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica del reddito d’impresa, considerando integrata la prova dell’esistenza di “attività non dichiarate” e quindi della “infedeltà dei relativi ricavi”, in caso di scostamento tra il corrispettivo dichiarato per le cessioni di beni immobili (ovvero per la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni) e “... il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi ...”.

⁷ Per l’Agenzia delle entrate – [circolare n. 10/E/2010](#), che richiama, a sua volta, la [circolare n. 11/E/2007](#), § 12.4 - l’abrogazione della presunzione legale relativa a suo tempo introdotta dal D.L. 223/2006, produce effetti anche con riferimento al periodo pregresso, attesa la “natura procedimentale” di detta norma e che, pertanto aveva efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d’imposta ancora accertabili.

L'articolo 53-bis, D.P.R. 131/1986

Consente di esercitare i poteri di controllo previsti per le imposte sui redditi dal D.P.R. 600/1973, in particolare negli articoli [32](#) e [33](#), anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecarie e catastali previste dal Testo Unico di cui al D.Lgs. 347/1990



Accessi, ispezioni e verifiche; inviti, richieste e questionari; indagini finanziarie

Alla luce del dettato normativo, la stessa circolare della GdF [n. 1/2018](#) ravvisa la necessità che, in sede di controllo:

“la formulazione di rilievi per infedeltà del corrispettivo dichiarato nella compravendita immobiliare sia supportata, oltre che dal mero riferimento allo scostamento dal corrispettivo rispetto al prezzo mediamente praticato per immobili della stessa specie o simili, anche da ulteriori elementi presuntivi idonei a integrare la prova del rilievo”.

E richiama quanto già sottolineato dall'Agenzia delle entrate, nella [circolare n. 16/E/2016](#)⁸, secondo cui le quotazioni OMI – pur costituendo un punto di riferimento importante perché derivanti da puntuali analisi del mercato immobiliare – rappresentano solo il dato iniziale ai fini dell'individuazione del valore venale in comune commercio, per cui tali quotazioni dovranno essere necessariamente integrate anche da ulteriori elementi. Per l'individuazione del valore venale, occorre, in particolare, fare riferimento ai criteri stabiliti dall'[articolo 51](#), Tuir, ossia ai trasferimenti a qualsiasi titolo, alle divisioni e alle perizie giudiziarie, anteriori di non oltre 3 anni alla data dell'atto, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato per gli investimenti immobiliari alla detta data e nella stessa località, nonché a ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base dei dati eventualmente forniti dai Comuni.

Per quanto riguarda le modalità istruttorie, la circolare n. 16/E/2016 sottolinea, anche per tale settore impositivo, pur non essendovi obbligo normativo:

⁸ La circolare n. 16/E/2016 prevede che le attività di controllo degli adempimenti in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale e dell'imposta sulle successioni e donazioni siano eseguite tenendo conto delle consuete linee operative: controlli sulla corretta dichiarazione delle basi imponibili, finalizzati all'accertamento di eventuali maggiori valori sottratti alla imposizione; controlli sull'eventuale occultazione del corrispettivo di cui all'articolo 72, D.P.R. 131/1986; controlli sulla corretta fruizione delle agevolazioni in materia. Per quanto riguarda i controlli relativi ai valori dichiarati, la circolare diramata invita a prestare particolare attenzione alla fase della selezione degli atti da sottoporre a controllo concentrando, in tal modo, le risorse disponibili sulle fattispecie con significativi ed elevati profili di rischio e incontrovertibilmente interessanti, sia dal punto di vista della proficuità che della sostenibilità della pretesa tributaria. A tal fine, con riferimento agli atti aventi a oggetto immobili, segnala l'opportunità per i responsabili delle Direzioni provinciali di coinvolgere gli uffici Provinciali-Territorio (oggi incardinati nell'ambito delle DP dell'Agenzia delle entrate) nella delicata fase degli atti da sottoporre a controllo, “mediante la costituzione di appositi gruppi di lavoro, che facilitino lo scambio di informazioni e permettano la condivisione delle conoscenze e delle esperienze”.

“l'inderogabile necessità di utilizzare l'istituto del contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di rettifica, quale efficace metodo per il rafforzamento della quantificazione della pretesa tributaria e la riduzione della conflittualità nel rapporto con il contribuente. Il confronto preventivo, infatti, costituisce la modalità istruttoria più valida, poiché consente al contribuente di fornire chiarimenti e documentazione utili a inquadrare in modo più realistico la fattispecie oggetto di stima e, nello stesso tempo, permette all'Amministrazione finanziaria di pervenire a valutazioni più trasparenti e sostenibili”.

In soccorso, potrebbe venire l'[articolo 11](#), D.Lgs. 218/1997, norma che consente all'ufficio di inviare ai contribuenti un invito a comparire, nel quale sono indicati gli elementi identificativi dell'atto, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce l'accertamento suscettibile di adesione; il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione; le maggiori imposte, sanzioni e interessi eventualmente dovuti; i motivi che potrebbero dare luogo alla determinazione delle maggiori imposte. Inoltre, come già visto, viene ricordato nella [circolare n. 16/E/2016](#) che, nell'ambito delle attribuzioni e dei poteri previsti dall'[articolo 53-bis](#), TUR, che ha reso applicabili ai settori impositivi in esame gli articoli [31](#) e ss., D.P.R. 600/1973, è possibile procedere anche all'accesso presso l'immobile (con le garanzie previste per gli accessi presso le abitazioni private) o l'azienda oggetto del controllo al fine di reperire ulteriori informazioni non ricavabili esclusivamente attraverso la documentazione o gli elementi in possesso dell'ufficio. Tale modalità istruttoria, risulterà particolarmente utile nei casi di elevato scostamento tra il valore dichiarato e quello stimato. Naturalmente, in particolare per le aziende, gli accessi dovranno essere programmati in un lasso temporale strettamente ravvicinato alla data di stipulazione dell'atto sottoposto a controllo.

In ogni caso, evidenzia la [circolare n. 16/E/2016](#):

“si ritiene opportuno acquisire conoscenza diretta dello stato esteriore e delle caratteristiche degli immobili e della zona in cui sono ubicati, acquisibile anche tramite un sopralluogo o con gli strumenti informatici disponibili in ufficio e anche accedendo a internet. Ciò consente di evidenziare meglio le analogie e le differenze tra l'immobile da valutare e quelli presi come riferimento, sulla base delle principali caratteristiche che influenzano i prezzi di mercato della tipologia di immobile in esame. L'allegazione all'avviso di rettifica dell'immagine dell'immobile può costituire un ulteriore supporto alla motivazione della rettifica”.

Quindi, in alternativa al sopralluogo diretto, potrebbe essere utilizzato Google Maps, che consente di avere una rappresentazione virtuale dell'immobile o della zona in cui insiste.

Anche in ordine ai controlli sull'occultamento di corrispettivo, viene evidenziato che:

“la presenza di una notevole differenza percentuale tra il corrispettivo dichiarato per l'immobile trasferito e il valore OMI di riferimento può costituire solo un indizio di evasione. Pertanto, è necessario individuare ulteriori elementi a sostegno della pretesa, facendo ricorso anche ad altri strumenti istruttori, come le indagini finanziarie con le cautele sopra indicate” (vengono richiamate le istruzioni fornite con la [circolare n. 6/E/2007](#)).

Da ultimo, va sottolineato che le indicazioni allora fornite dalla [circolare n. 10/E/2010](#), con riferimento alle controversie pendenti sulla base del precedente dettato normativo, ben possono essere oggi da guida per l'individuazione degli elementi motivazionali. In particolare, l'Agenzia delle entrate invitava a coltivare 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 a 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)”.

Il pensiero giurisprudenziale

La Corte di Cassazione aveva già sostenuto, in alcuni casi, anche prima delle ultime modifiche normative, la necessità che la rettifica dei prezzi dichiarati non fosse fondata soltanto sullo scostamento degli stessi rispetto ai valori OMI – anche se significativo⁹ -, occorrendo ulteriori elementi:

– importi dei mutui contratti dagli acquirenti superiori ai prezzi di acquisto dichiarati¹⁰;

⁹ Cassazione, ordinanza n. 1972/2012.

¹⁰ Cassazione, ordinanza n. 19942/2012; Cassazione n. 20914/2014. Per ulteriori spunti di interesse si rinvia allo studio del Consiglio nazionale del notariato - n. 152-2006/T, approvato il 17 novembre 2006 -. Cfr. anche la risoluzione n. 122/2007, secondo cui “nel caso in cui l'imponibile dichiarato sia inferiore all'ammontare del mutuo concesso all'acquirente in relazione all'acquisto di un immobile lo stesso può essere rettificato in aumento, almeno sino a concorrenza dell'ammontare del mutuo, ferma restando la possibilità del contribuente di fornire prova contraria. Nel caso in cui nel contratto sia specificato che parte della somma mutuata è destinata a coprire i costi dei lavori di ristrutturazione dell'immobile, per vincere la presunzione secondo cui il valore normale dell'immobile è determinato in misura non inferiore all'ammontare del mutuo, occorre fornire la prova documentata dei lavori di ristrutturazione effettuati sull'immobile acquistato. A tale scopo potranno essere esibite le autorizzazioni a eseguire i lavori rilasciate dall'ente locale competente, ove previste, i preventivi relativi ai lavori da svolgere, le fatture di pagamento e ogni altra utile documentazione”. La discordanza tra il dichiarato in atto e quanto richiesto a titolo di mutuo è stata oggetto di esame da parte della Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 20378/2017. Osservano i massimi giudici, “anche a voler escludere ogni rilevanza ai valori OMI, a fondare l'accertamento sarebbe stato comunque sufficiente lo scostamento tra mutuo erogato all'acquirente e prezzo dichiarato ciò non comportando violazione alcuna delle disposizioni civilistiche in materia di prova presuntiva (Cassazione n. 26487/2016 e n. 26485/2016). Vi erano poi anche ulteriori elementi indiziari (evidenziati in ricorso dall'Agenzia delle entrate: promesse di vendite stipulate con promissari acquirenti)”.

- significative differenze tra i prezzi di vendita praticati dall'impresa per le medesime tipologie di immobili¹¹;
- dati afferenti alla zona centrale del Comune in cui a suo tempo il cantiere era stato aperto, e quindi costruito il complesso immobiliare¹².

Ancora, di recente, con la [sentenza n. 13051/2017](#) gli Ermellini osservano che:

“la CTR ha confermato i valori, come accertati dal primo giudice e conformi ai criteri propri della convenzione stipulata fra il costruttore e il Comune di, sulla base di un complesso di elementi presuntivi, non superati da idonea prova contraria da parte del contribuente. In particolare: la mancata produzione di elementi concreti, atti a determinare il prezzo massimo per singolo immobile in relazione alla tipologia di edilizia residenziale convenzionata; l'ininfluenza delle argomentazioni, generiche e contrastanti con le risultanze della perizia di stima giurata, effettuate dal tecnico di parte, che ha valutato gli immobili proprio tenendo conto dei criteri indicati nella convenzione”.

La stessa CTR ha peraltro disatteso i valori OMI:

“ritenendo non appropriate le quotazioni ufficiali di mercato desunte dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare, sia pure ridotte del coefficiente del 4,6%, trattandosi di edilizia convenzionata i cui prezzi non sono determinati solo dalle leggi di mercato e dal valore normale dei beni”.

Inoltre, la sentenza impugnata contiene

“una congrua motivazione, sulla base di un'unitaria valutazione degli elementi considerati nella ricostruzione del valore venale dei beni, e sussistendo lo scostamento tra i prezzi dichiarati dall'impresa di costruzioni rispetto a quelli risultanti dalla perizia posta a base della decisione, legittimante l'accertamento analitico induttivo (si veda dal ultimo Cassazione n. 1539/2017)”.

E con l'[ordinanza n. 30190/2017](#), la Corte di Cassazione prende atto che, nel caso di specie, la CTR ha ritenuto che:

“gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, consistenti nel rinvenimento presso gli istituti bancari di 2 contratti preliminari afferenti gli immobili venduti ai signori B e C, nelle perizie effettuate dalle banche stesse sugli immobili e nella scarsità del reddito denunciato dalla contribuente, costituissero presunzioni gravi, precise e concordanti del fatto che il prezzo indicato nei 2 atti di acquisto era inferiore a quello effettivamente pagato ma non ha esplicitato le ragioni per le quali non

¹¹ Cassazione, sentenza n. 13092/2012.

¹² Cassazione, sentenza n. 457/2014. Nel caso di specie, inoltre era emerso, attraverso i dati contabili, che diverse unità immobiliari risultavano cedute a un prezzo, riscontrato inferiore alla sommatoria della caparra, acconti vari e importo finale del relativo mutuo contratto dagli acquirenti, tenendo anche conto del fatto che il ricarico effettuato sui costi appariva talmente esiguo da fare ritenere l'operazione complessiva quasi antieconomica, anche sulla base dei costi e prezzi di altre unità immobiliari, commercializzate nella zona.

ha ritenuto di prendere in considerazione altri contratti preliminari asseritamente sottoscritti da entrambe le parti e nei quali il prezzo indicato corrispondeva a quello indicato nell'atto".

Ciò facendo la CTR ha omesso di valutare la prova contraria offerta dalla contribuente, incorrendo così nel denunciato vizio.

Osservazioni conclusive

La tematica degli accertamenti immobiliari ha subito nel corso del tempo importanti modifiche, tese soprattutto a evitare comportamenti accertativi “automatizzati” e non rapportati alla concreta realtà degli accadimenti. Nota, ad esempio, è la famosa problematica dell'accertamento delle plusvalenze ai fini delle imposte dirette derivanti dai controlli (ed eventuali adesioni), eseguite nell'ambito dell'imposta di registro, fattispecie che ha generato nel passato un rilevante contenzioso e ha richiesto un intervento chiarificatore da parte del Legislatore. Oggi la situazione si è ben delineata, anche in funzione dei chiarimenti pervenuti dall'Amministrazione finanziaria e in base alla posizione consolidata della giurisprudenza di legittimità, potendosi affermare che sono ben individuabili le modalità con cui è possibile da un lato contestare gli elementi dichiarati e dall'altro costruire una valida linea difensiva. Al fisco l'onere probatorio, fondato sull'utilizzo di elementi presuntivi qualificati, di illustrare i fatti noti e il percorso logico che conduce al fatto ignoto, ossia alla presunta evasione; al contribuente l'onere difensivo di dare concreta spiegazione ai medesimi fatti osservati, evidenziando l'attendibilità del dato dichiarato. La completa eliminazione degli automatismi accertativi, invece, non può che essere accolta con favore, sia per una evidente questione di rispetto dei principi fondamentali del nostro ordinamento, sia per un contenimento cospicuo del contenzioso tributario. Nella speranza di comportamenti virtuosi da parte dei contribuenti, in modo da ridurre in maniera sensibile le potenziali liti con l'Amministrazione finanziaria.

Consulenza immobiliare n. 4/2018

Accertamento

Prova debole le valutazioni OMI

Le quotazioni OMI risultanti dal sito *web* dell'Agenzia delle entrate, ove sono gratuitamente e liberamente consultabili, non costituiscono fonte tipica di prova ma strumento di ausilio e indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa, sicché quali nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza, sono idonee solamente a "condurre a indicazioni di valori di massima larga". Il riferimento alle stime effettuato sulla base di valori OMI, per aree edificabili nel medesimo Comune, non è quindi idoneo e sufficiente a rettificare il valore dell'immobile, tenuto conto che il valore dello stesso può variare in funzione di molteplici parametri quali l'ubicazione, la superficie, la collocazione nello strumento urbanistico, nonché lo stato delle opere di urbanizzazione (cfr. sentenza n. 18651/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 11439 – 23 gennaio 2018 – 11 maggio 2018](#)

[Cassazione – ordinanza n. 10673 – 25 gennaio 2018 – 4 maggio 2018](#)

Carente l'accertamento basato solo sulla stima UTE

In tema di accertamenti tributari, qualora la rettifica del valore di un immobile si fondi sulla stima dell'UTE o di altro ufficio tecnico, che ha il valore di una semplice perizia di parte, il giudice investito della relativa impugnazione, pur non potendo ritenere tale valutazione inattendibile solo perché proveniente da un'articolazione dell'Amministrazione finanziaria, non può considerarla di per sé sufficiente a supportare l'atto impositivo, dovendo verificare la sua idoneità a superare le contestazioni dell'interessato e a fornire la prova dei più alti valori pretesi ed essendo, altresì, tenuto a esplicitare le ragioni del proprio convincimento (cfr. sentenza n. 9357/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 11080 – 28 febbraio 2018 – 9 maggio 2018](#)

Catasto

La motivazione del classamento da procedura DOCFA

In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura disciplinata dall'articolo 2, D.L. 16/1993, convertito in L. 75/1993 e dal D.M. 701/1994 (c.d. procedura DOCFA), l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati, mentre, in caso contrario, la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso (cfr. sentenze n. 12497/2016 e n. 23237/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 9778 – 6 febbraio 2018 – 19 aprile 2018](#)

Consorzi

Le conseguenze del piano di classifica ai fini delle prove

In tema di contributi di bonifica, il contribuente, anche qualora non abbia impugnato innanzi al giudice amministrativo gli atti generali presupposti (e cioè il perimetro di contribuzione, il piano di contribuzione e il bilancio annuale di previsione del Consorzio), che riguardano l'individuazione dei potenziali contribuenti e la misura dei relativi obblighi, può contestare, nel giudizio avente a oggetto la cartella esattoriale dinanzi al giudice tributario, la legittimità della pretesa impositiva dell'ente assumendo che gli immobili di sua proprietà non traggono alcun beneficio diretto e specifico dall'opera del Consorzio. In tal caso, però, quando vi sia un piano di classifica approvato dalla competente Autorità, l'ente impositore è esonerato dalla prova del predetto beneficio, che si presume in ragione della comprensione dei fondi nel perimetro d'intervento consortile e dell'avvenuta approvazione del piano di classifica, salva la prova contraria da parte del contribuente (cfr. sentenze n. 21176/2014 e n. 20681/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 9511 – 22 marzo 2018 – 18 aprile 2018](#)

Ipocatastali

La corretta determinazione della base imponibile degli immobili

Nella determinazione della base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale, l'attribuzione prescritta dagli articoli 2 e 10, D.Lgs. 347/1990, dello stesso valore assegnato ai fini dell'imposta di registro va intesa senza prescindere dalla diversità di oggetto propria di ogni singola imposta, con la conseguenza che, essendo dovute le imposte ipotecarie e catastali, a differenza dell'imposta di registro, in ordine a formalità che riguardano i singoli beni immobili, la base imponibile va determinata tenendo conto del valore degli immobili in sé considerati (cfr. sentenze n. 25002/2015, n. 15955/2014, n. 10018/2014, n. 11776/2008, n. 26854/2007 e n. 10486/2003).

[Cassazione – ordinanza n. 9498 – 22 marzo 2018 – 18 aprile 2018](#)

[Cassazione – ordinanza n. 9473 – 23 gennaio 2018 – 18 aprile 2018](#)

Redditi diversi

Quando un terreno si considera lottizzato

Ai fini della tassazione sui redditi, il terreno deve intendersi giuridicamente lottizzato nel momento in cui l'Autorità competente ha provveduto a emettere la necessaria autorizzazione, non essendo neppure indispensabile che si sia già realizzata la condizione sospensiva cui l'autorizzazione è subordinata, cioè la stipula di una convenzione, da trascriversi a cura del proprietario, che provveda ai vari oneri a suo carico. Le ragioni che inducono a ritenere sufficiente la cosiddetta lottizzazione sulla carta sono poi ricavabili dalla nozione di lottizzazione accolta in altri rami dell'ordinamento, e dalla *ratio* stessa della disposizione tributaria. È infatti evidente che il vantaggio economico da lottizzazione si realizza nel momento in cui il privato vende il terreno a un prezzo maggiorato, per la possibilità di realizzarvi opere edilizie, e non nel successivo momento in cui l'acquirente realizza le opere stesse (cfr. sentenza n. 11189/2006).

[Cassazione – ordinanza n. 11495 – 20 marzo 2018 – 11 maggio 2018](#)

Imponibile il terreno a vincolo pubblicistico

In tema di imposte sui redditi, non può escludersi l'imponibilità delle plusvalenze da redditi diversi, prevista dall'articolo 81 (ora 67), comma 1, lettera b), Tuir, per la sola circostanza che il terreno ceduto

si trovi all'interno di una zona vincolata a utilizzo meramente pubblicistico, dovendosi avere riguardo alla destinazione effettiva dell'area, in quanto la potenzialità edificatoria, desumibile oltre che da strumenti urbanistici adottati o in via di adozione, anche da altri elementi, certi e obiettivi, che attestino una concreta attitudine dell'area all'edificazione, è un elemento oggettivo idoneo a influenzare il valore dei terreni e rappresenta, pertanto, un indice di capacità contributiva ai sensi dell'articolo 53, Costituzione (cfr. sentenza n. 20950/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 10699 – 20 marzo 2018 – 4 maggio 2018](#)

Ai fini dell'edificabilità è irrilevante l'estensione ridotta del fondo

L'utilizzabilità a scopo edificatorio deve essere riguardata come qualità derivata al fondo dagli strumenti urbanistici generali o attuativi, ovverosia dalla sua inclusione in una determinata zona urbanistica, con conseguente irrilevanza delle dimensioni e/o della conformazione dello stesso (se non espressamente considerate da detti "strumenti" attributive della qualità) essendo sempre possibile (come, ad esempio, per normali vicende negoziali traslative della proprietà) il suo accorpamento con fondi vicini della medesima zona ovvero l'asservimento urbanistico dello stesso a fondo contiguo avente identica destinazione (cfr. sentenze n. 11853/2017, n. 564/2017, n. 22128/2010, n. 25676/2008, n. 16858/2008 e n. 9510/2008).

[Cassazione – ordinanza n. 10694 – 20 marzo 2018 – 4 maggio 2018](#)

Sufficiente l'approvazione regionale per l'edificabilità del terreno

Un suolo considerato edificabile da uno strumento urbanistico legittimamente adottato dal consiglio comunale, anche se non ancora in vigore, costituisce un'entità immobiliare già fiscalmente valutabile secondo tale destinazione, sicché la delibera di approvazione da parte dell'organo regionale sicuramente perfeziona l'*iter* di formazione dello strumento urbanistico, il quale, tuttavia ha già impresso al terreno ivi inserito con destinazione edificatoria una qualità recepita dalla generalità dei consociati come compiutamente definita e difficilmente reversibile, facendo venire meno, ai fini tributari, ogni possibilità di diversa valutazione (cfr. sentenze n. 13817/2003, n. 4381/2002 e n. 5900/1997).

[Cassazione – ordinanza n. 10693 – 20 marzo 2018 – 4 maggio 2018](#)

La rivalutazione non limita il potere accertativo dell'Agenzia

In tema di imposte sui redditi, e con riferimento alla determinazione di cui all'articolo 81 (ora 67), comma 1, lettere a) e b), Tuir, nel caso di cessione di terreni edificabili e con destinazione agricola, la rideterminazione del valore di acquisto sulla base di una perizia giurata di stima, a norma dell'articolo 7, L. 448/2001, non limita il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, come si evince dallo stesso articolo 7, comma 6, ai sensi del quale tale rideterminazione costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale (cfr. sentenza n. 19465/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 9854 – 5 aprile 2018 – 20 aprile 2018](#)

Plusvalenti le zone F e G

Concorrono a formare il reddito imponibile, ai sensi dell'articolo 81 (ora 67), comma 1, lettera b), Tuir, le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di terreni ricadenti nella zona F del piano regolatore, indipendentemente dall'approvazione degli strumenti attuativi, nonché le aree comprese nella

zona G, quali definite dallo strumento urbanistico e ai sensi del D.M. Lavori pubblici 1444/1968, destinate a opere di urbanizzazione poiché la norma non contiene alcun elemento dal quale possa evincersi la limitazione unicamente all'edilizia residenziale (cfr. sentenze n. 15624/2015, n. 15320/2013 e n. 7329/2011).

[Cassazione – ordinanza n. 9514 – 22 marzo 2018 – 18 aprile 2018](#)

Sulla nuova rivalutazione possibilità di scomputo della precedente sostitutiva versata

In tema di imposta sostitutiva del *capital gains*, il contribuente dopo aver effettuato una prima rivalutazione del bene, con conseguente versamento dell'imposta, può chiedere, a seguito del sopraggiungere di una disciplina fiscale più favorevole, una nuova determinazione del valore qualora il bene sia ancora in suo possesso e, in tal caso, ha diritto, nella vigenza dell'articolo 7, D.L. 70/2011, convertito nella L. 106/2011, a effettuare la compensazione tra la nuova e la precedente imposta, mentre, anteriormente all'entrata in vigore della norma, poteva usufruire solo del rimborso, stante il divieto di doppia imposizione (cfr. sentenza n. 24057/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 9507 – 22 marzo 2018 – 18 aprile 2018](#)

Registro

Prima casa con requisiti stringenti

In tema di imposta di registro, la fruizione delle agevolazioni cosiddette "prima casa" postula, nel caso di acquisto di immobile ubicato in un Comune diverso da quello di residenza dell'acquirente, che quest'ultimo trasferisca ivi la propria residenza entro il termine di 18 mesi dall'atto, altrimenti verificandosi l'inadempimento di un vero e proprio obbligo del contribuente verso il Fisco, con conseguente decadenza dal beneficio, provvisoriamente accordato dalla legge, salva la ricorrenza di una situazione di forza maggiore, caratterizzata dalla non imputabilità al contribuente e dall'inevitabilità e imprevedibilità dell'evento, la cui ricorrenza va esclusa in caso di mancata ultimazione di un appartamento in costruzione, atteso che, in assenza di specifiche disposizioni, non vi è ragione di differenziare il regime fiscale di un siffatto acquisto rispetto a quello di un immobile già edificato (cfr. sentenze n. 13148/2016, n. 20066/2015, n. 7067/2014, n. 9776/2009 e SS.UU. n. 1196/2000).

[Cassazione – ordinanza n. 9433 – 25 gennaio 2018 – 17 aprile 2018](#)

Tributi locali – Ici

Niente agevolazioni per le società di capitali agricole

In tema di Ici, le agevolazioni previste dall'articolo 9, D.Lgs. 504/1992, per gli imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, si applicano unicamente agli imprenditori agricoli individuali e non anche alle società di capitali che svolgono attività agricola, non rientrando queste ultime nella definizione di imprenditore agricolo risultante dall'articolo 12, L. 153/1975, e considerato che la limitazione agli imprenditori agricoli individuali è stata successivamente ribadita e, anzi, ulteriormente ristretta dall'articolo 58, comma 2, D.Lgs. 446/1997, mediante la previsione della necessaria iscrizione delle persone fisiche in appositi elenchi comunali (cfr. sentenze n. 22487/2017, n. 14734/2016, n. 14734/2014, n. 9770/2010, n. 5931/2010 e n. 14145/2009).

[Cassazione – ordinanza n. 11460 – 4 aprile 2018 – 11 maggio 2018](#)

[Cassazione – ordinanza n. 11459 – 4 aprile 2018 – 11 maggio 2018](#)

Edificabilità anche se terreno di interesse pubblico

L'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a servizi pubblici o di interesse pubblico, se pure assume rilievo nella determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, non ne esclude l'oggettivo carattere edificabile ex articolo 2, D.Lgs. 504/1992, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione che non ne fanno venire meno l'originaria natura edificabile (cfr. sentenze n. 23814/2016 e n. 14763/2015).

[Cassazione – sentenza n. 10669 – 6 febbraio 2018 – 4 maggio 2018](#)

Aree pertinenziali legate al bene principale

L'esclusione dell'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, prevista dall'articolo 2, D.Lgs. 504/1992, si fonda sull'accertamento rigoroso dei presupposti di cui all'articolo 817, cod. civ., desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o a ornamento) del fabbricato medesimo e che non sia possibile una diversa destinazione senza radicale trasformazione, poiché, altrimenti, sarebbe agevole per il proprietario al mero fine di godere dell'esenzione creare una destinazione pertinenziale che possa facilmente cessare. E tale prova della destinazione del terreno a pertinenza dell'abitazione principale deve essere fornita dal contribuente (cfr. sentenze n. 15668/2017 e n. 10760/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 10232 – 8 febbraio 2018 – 27 aprile 2018](#)

Non è edificabile l'area a verde pubblico

Un'area compresa in una zona destinata dal PRG a verde pubblico attrezzato è sottoposta a un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle trasformazioni del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione. Pertanto, un'area con quelle caratteristiche non può essere qualificata come fabbricabile, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 5004/1992 e, quindi, il possesso della stessa non può essere considerato presupposto Ici (cfr. sentenze n. 9169/2011 e n. 25672/2008).

[Cassazione – ordinanza n. 10231 – 8 febbraio 2018 – 27 aprile 2018](#)

L'abitazione principale deve essere tale anche per i familiari

In tema di Ici, ai fini della spettanza della detrazione e dell'applicazione dell'aliquota ridotta prevista per le abitazioni principali dall'articolo 8, D.Lgs. 504/1992, un'unità immobiliare può essere riconosciuta abitazione principale solo se costituisca la dimora abituale non solo del ricorrente, ma anche dei suoi familiari, on potendo sorgere il diritto alla detrazione nell'ipotesi in cui tale requisito sia riscontrabile solo nel soggetto passivo e, invece, difetti nei familiari (cfr. ordinanze n. 15444/2017 e n. 14389/2010).

[Cassazione- ordinanza n. 10167 – 4 ottobre 2017 – 27 aprile 2018](#)

Le agevolazioni per l'abitazione principale

In tema di Ici, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione prevista dall'articolo 8, D.Lgs. 504/1992 per l'immobile adibito ad abitazione principale, le risultanze anagrafiche rivestono un valore presuntivo circa il luogo di residenza effettiva e possono essere superate da prova contraria, desumibile da qualsiasi fonte di convincimento e suscettibile di apprezzamento riservato alla valutazione del giudice di merito (cfr. sentenze n. 15444/2017, n. 13062/2017 e n. 12299/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 9429 – 8 marzo 2018 – 17 aprile 2018](#)

Euroconference ^{NEWS}



L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Il quotidiano telematico di Euroconference, diretto da Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi.

Tutta l'informazione di cui hai bisogno, pensata dai Professionisti di Euroconference per i Professionisti di tutta Italia.

Gruppo Euroconference Spa

Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Sergio Pellegrino

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Sandro Cerato

COMITATO SCIENTIFICO DI REDAZIONE

Sergio Pellegrino

Fabio Garrini

Maurizio Tozzi

Leonardo Pietrobon

Matteo Ramponi

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Mensile

Vendita esclusiva per abbonamento

Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2018

Euro 190,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*:
http://www.euroconference.it/area_riservata_login.

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n. 2105 del 23 febbraio 2018

Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN 2611-142X

Per i contenuti di "Consulenza immobiliare" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.