

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

VIA SANTA RADEGONDA, 11
20121- MILANO
TEL: 02. 7211751 – FAX: 02 72117575
E-MAIL: studio.milano@stsnet.it
C. F. E P. IVA: 05351530968

Milano, 11 luglio 2006

Ai Signori Clienti
Loro Sedi

CIRCOLARE

Oggetto: Decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale. Preliminari considerazioni sulle principali disposizioni in materia di fiscalità immobiliare indiretta.

Il 4 luglio 2006 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto legge n. 223 (nel seguito anche "il Decreto"), emanato dal Governo in data 30 giugno 2006 e recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale.

Di seguito, si evidenziano le principali implicazioni che le disposizioni del citato Decreto hanno apportato in materia di fiscalità immobiliare indiretta, segnalando sin da subito che oggetto della presente analisi sono i commi 8, 9 e 10 dell'articolo 35 del Decreto.

Modifiche al regime Iva delle locazioni immobiliari e delle cessioni di fabbricati - Articolo 35, comma 8 del Decreto.

Il comma 8, dell'articolo 35 del Decreto ha apportato - tra l'altro - significative modifiche al comma 1, dell'articolo 10¹, del DPR n. 633/1972 (decreto Iva).

Più precisamente, a seguito delle modifiche apportate da tale disposizione, vengono ora considerate **esenti da Iva** le seguenti operazioni:

1. le locazioni di fabbricati di qualsiasi tipo, ad eccezione delle aree destinate a parcheggio di veicoli;

Per effetto delle modifiche apportate, dal comma 8 dell'art. 35 del Decreto, ai numeri 8) e 8-bis) del comma 1, dell'articolo 10 del DPR n. 633/1972, sono ora considerate esenti da Iva:

"8) le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati;

8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato, escluse quelle effettuate, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457 (interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica)".

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

2. le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato (di qualsiasi tipo, abitativi e non), **escluse** quelle effettuate, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica.

Con riferimento alle operazioni di locazione *sub* 1, si precisa che rispetto alla precedente formulazione, l'esenzione da Iva comprende ora anche **le locazioni finanziarie** di immobili. Tuttavia, relativamente a tali operazioni (i.e. locazioni finanziarie), il successivo **articolo 35, comma 10²** del Decreto fa salva l'applicazione del principio di alternatività tra Iva ed imposta di registro. Ne consegue che le transazioni di locazione finanziaria sarebbero soggette al regime di esenzione Iva e ad imposta di registro in misura fissa.

Con riferimento alle operazioni di cessione *sub* 2, si precisa che, a seguito delle modifiche apportate dal Decreto, il regime di imponibilità Iva continuerà ad applicarsi esclusivamente alle cessioni di fabbricati (di qualsiasi tipo, abitativi e non) effettuate, entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori, dalle imprese costruttrici o dalle imprese che, anche mediante appalto, abbiano compiuto le opere di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica.

La circostanza che le operazioni di locazioni e cessioni di immobili siano ora assoggettate al nuovo regime di esenzione da Iva, comporta:

- i. l'applicazione, ai relativi atti di locazione o cessione, dell'imposta proporzionale di registro, secondo le aliquote indicate nella tariffa allegata al DPR n. 131/1986 e, in generale, delle imposte proporzionali ipocatastali (si ricorda che, per effetto della modifica apportata, dall'articolo 35, comma 10 del Decreto, agli articoli 5 e 40 del DPR n. 131/86, i contratti di *leasing* -locazione finanziaria- pur essendo esenti da Iva, scontano l'imposta di registro in misura fissa);
- ii. l'indetraibilità, ai sensi dell'art. 19, comma 2, del DPR n. 633/72, dell'Iva assolta a monte e relativa alle operazioni di locazione e cessione di immobili, ora esenti.
Si precisa, al riguardo, che, per effetto della modifica apportata, dall'articolo 35, comma 8, lett. b) del Decreto, all'articolo 19-bis1, comma 1 lettera i) del DPR n. 633/1972, le imprese di *trading* non possono più portare in detrazione l'Iva relativa all'acquisto o locazione di fabbricati abitativi;
- iii. l'obbligo della rettifica della detrazione, ai sensi dell'art. 19-bis2 del DPR n. 633/72, del quale si dirà nel paragrafo che segue.

La rettifica della detrazione Iva - Articolo 35, comma 9 del Decreto.

L'articolo 19-bis² del DPR n. 633/1972 stabilisce che, in caso di mutamento del regime fiscale Iva delle operazioni, il contribuente è obbligato ad effettuare la rettifica della detrazione limitatamente ai beni ed ai

² In particolare, il comma 10, dell'articolo 35 del Decreto stabilisce che "Nell'articolo 5, secondo comma, secondo periodo e nell'articolo 40, primo comma, secondo periodo, del testo unico dell'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, dopo le parole: "operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8-bis)" sono aggiunte le seguenti: ", non derivanti da contratti di locazione finanziaria,".

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione.

A seguito delle modifiche apportate dal Decreto, modifiche che hanno determinato il mutamento del regime fiscale Iva delle operazioni di locazione e cessione di immobili (divenute esenti), il contribuente è pertanto tenuto ad effettuare la rettifica della detrazione, prevista dal citato articolo 19-bis2 del DPR n. 633/1972.

A tal proposito, **Articolo 35, comma 9** del Decreto, stabilisce che, ai fini della rettifica della detrazione, l'imposta sul valore aggiunto (dovuta in relazione al mutato regime fiscale delle operazioni di locazione e cessione di immobili) dovrà essere versata in **tre rate annuali**, da corrispondere entro il termine previsto per il versamento dell'acconto Iva di dicembre: pertanto, la prima di tali rate avrà scadenza il 27 dicembre 2006, la seconda il 27 dicembre 2007 e la terza ed ultima il 27 dicembre 2008.

La disposizione in commento stabilisce, inoltre, che il debito Iva potrà essere estinto anche mediante compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, oppure con l'utilizzo dei crediti risultanti dalle liquidazioni periodiche e che in caso di mancato versamento di ogni singola rata, verrà applicata la sanzione del 30% dell'importo non versato e si procederà alla riscossione coattiva del dovuto.

Si precisa inoltre che:

- il comma 8 dell'articolo 19-bis2 del DPR n. 633/1972 stabilisce che, agli effetti della rettifica della detrazione, **i fabbricati si considerano comunque beni ammortizzabili e il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni;**
- il Ministero delle Finanze, con circolare n. 328/1997, ha precisato che **gli obblighi di rettifica**, introdotti dall'art. 19-bis2, **si applicano relativamente ai beni immobili acquistati o ultimati dal 1° gennaio 1998**, ne consegue che nessuna rettifica della detrazione dovrà operarsi sui fabbricati acquistati o ultimati precedentemente a tale data.

Delineati, nelle linee essenziali, la disciplina dell'obbligo di rettifica della detrazione e le modifiche (apportate dal Decreto) che hanno determinato il mutamento del regime fiscale Iva delle operazioni di locazione e cessione di immobili, si può affermare quanto segue.

Rettifica della detrazione in assenza di pro-rata.

L'impresa che fino alla data di entrata in vigore del Decreto effettuava solo operazioni imponibili e che dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del Decreto), per effetto delle citate modifiche, effettua solo operazioni esenti deve rettificare la detrazione Iva precedentemente operata, con riferimento ai seguenti beni:

- beni non ammortizzabili e servizi acquistati e non ancora ceduti o utilizzati;
- beni ammortizzabili, esclusi i fabbricati, entrati in funzione dal 2002 in poi (per quelli acquistati prima il quinquennio di sorveglianza è già decorso)⁴;
- **fabbricati (sia strumentali sia merci) acquistati dal 1° gennaio 1998, per i quali il decennio di sorveglianza è infatti ancora in corso nel 2006⁵.**

³ In particolare, il comma 3, dell'articolo 19-bis2 del DPR n. 633/1972, stabilisce che *“Se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione”*.

⁴ In particolare, il comma 2, dell'articolo 19-bis2 del DPR n. 633/1972, stabilisce che *“Per i beni ammortizzabili, la rettifica di cui al comma 1 è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio”*.

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Per quanto concerne invece l'importo della rettifica, si precisa che:

- per i beni ammortizzabili diversi dai fabbricati l'importo della rettifica sarà pari a tanti quinti dell'imposta detratta a suo tempo quanti sono gli anni mancanti al quinquennio dall'acquisto (o dall'entrata in funzione);
- **per i fabbricati l'importo della rettifica sarà pari invece a tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio** (così, per esempio, assunti i seguenti dati: fabbricato acquistato nel 2001, Iva pagata e detratta sull'acquisto pari a 50.000,00 Euro, anni mancanti al decorso del decennio di sorveglianza 5 (2006, 2007, 2008, 2009, 2010), si avrà un'imposta da restituire pari a $(50.000,00/10) \times 5 = 25.000,00$ Euro).

Rettifica della detrazione in presenza di pro-rata.

Le imprese che, effettuando sia attività imponibili sia attività esenti, determinano l'imposta detraibile con il criterio forfetario del pro-rata, devono operare la rettifica della detrazione Iva applicando non già le disposizioni del comma 3, dell'articolo 19-bis2 del DPR n. 633/72, bensì quelle del comma successivo.

In particolare, il comma 4 dell'articolo 19-bis2 del DPR n. 633/72 prevede un peculiare meccanismo di rettifica della detrazione per l'ipotesi in cui l'imposta in detrazione sia determinata con il criterio del pro-rata.

Infatti, viene stabilito che se **nell'anno di riferimento** (per esempio il 2006) il pro-rata subisce un variazione di oltre dieci punti rispetto all'**anno di entrata in funzione del bene**, il contribuente deve rettificare la detrazione in ragione di un quinto della differenza tra l'ammontare della detrazione operata in base al pro-rata dell'anno di entrata in funzione e quello della detrazione spettante in base al pro-rata dell'anno di riferimento.

Si precisa, tuttavia, che ai fini della rettifica in esame i fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili ed il periodo di rettifica è elevato da cinque a dieci anni; conseguentemente la rettifica annua è in ragione di un decimo della differenza tra l'ammontare della detrazione operata in base al pro-rata dell'anno di entrata in funzione e quello della detrazione spettante in base al pro-rata dell'anno di riferimento.

Riassumendo, applicando il comma 4 dell'articolo 19-bis2 del DPR n. 633/72, l'impresa dovrà:

- assoggettare a rettifica solo l'imposta sull'acquisto o costruzione di beni ammortizzabili (compresi tutti i fabbricati);
- operare la rettifica solo se nell'anno di riferimento il pro-rata è variato di oltre dieci punti rispetto all'anno di entrata in funzione del bene;
- quantificare l'entità dell'imposta da rettificare in un quinto (o un decimo) della differenza.

Non troverebbe in tal caso applicazione il comma 9 dell'articolo 35 del Decreto, di conseguenza l'imposta corrispondente alla rettifica dovrà essere restituita all'erario in unica soluzione, evidenziando il relativo debito nel rigo VG70 della dichiarazione Iva 2007.

Le implicazioni per i Fondi di investimento immobiliare

⁵ In particolare, il comma 8, dell'articolo 19-bis2 del DPR n. 633/1972, stabilisce che *"...i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili ed il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione"*.

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Il comma 7 dell'articolo 19-bis⁶ del DPR n. 633/72 reca, *inter alia*, la disciplina della limitazione alla detraibilità dell'Iva nel caso in cui i beni oggetto della rettifica siano stati acquisiti in dipendenza di atti di conferimento di azienda.

Tale norma pone in capo al soggetto conferitario l'obbligo di operare la rettifica della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto originariamente assolta sugli acquisti di fabbricati della società conferente.

Ad oggi, in assenza di chiarimenti ufficiali, diverse sono le perplessità sull'applicabilità della predetta disposizione in capo ai fondi immobiliari che ricevono i beni immobili per apporto.

Con riferimento a tale fattispecie, infatti, la norma in commento troverebbe applicazione solo qualora l'apporto in questione venga effettuato ai sensi della disciplina recata dall'articolo 8, comma 1-*bis*, del Decreto Legislativo n. 351/2001: tale disciplina infatti, ai fini Iva, assimila al conferimento di azienda solo l'apporto di una pluralità di immobili prevalentemente locati.

Rimanendo a disposizione per ogni eventuale chiarimento si rendesse necessario, porgiamo cordiali saluti.

Studio Tributario Societario

⁶ In particolare, il comma 7 dell'articolo 19-bis2 del DPR n. 633/72 stabilisce che *“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 (n.d.r. disposizioni in tema di rettifica della detrazione) 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”*.