



N.protocollo: 06/2008

Oggetto: LE NOVITÀ IVA E REGISTRO DELLA FINANZIARIA 2008

Data: 6 febbraio 2008

La L. n.244 del 24 dicembre 2007¹ (di seguito Finanziaria 2008) contiene numerose disposizioni modificative del decreto Iva. Si tratta, in particolare, di previsioni dettate in tema di:

◆ applicazione del regime di inversione contabile (<i>reverse charge</i>) e dei relativi riflessi sanzionatori	▶	commi 155, 156 e 157
◆ regole di detrazione e di imponibilità con riferimento a veicoli e telefonia mobile	▶	co.261, lett.g) ed e)
◆ nuove regole di applicazione del valore normale ai fini Iva	▶	co.261, lett.a), b), c) e d)
◆ responsabilità solidale del privato acquirente di immobili	▶	commi 164 e 165
◆ agevolazioni ai fini dell'imposta di registro per acquisti di aree situate in piani particolareggiati	▶	commi 25, 26, 27 e 28

Le prime due sono questioni che, eccezion fatta per la telefonia mobile (interessata da recenti modifiche ma sotto il profilo dell'imposizione diretta), hanno avuto nell'ultimo anno una produzione legislativa ed interpretativa davvero imponente. In tal senso, le disposizioni della Finanziaria 2008 vanno ad aggiungere ulteriori ed importanti tasselli a queste discipline – recentemente innovate - nel tentativo di risolvere alcune questioni che si sono manifestate in questa prima fase di applicazione.

Con riferimento alle altre questioni le finalità che il Legislatore ha inteso perseguire sono essenzialmente due: conformare la legislazione nazionale agli indirizzi comunitari in tema di lotta alle frodi Iva e contrastare l'evasione in settori, quali quello immobiliare, dei veicoli stradali e della telefonia mobile che per loro natura si prestano con continuità a tali fenomeni.

LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEL REVERSE CHARGE

Le modifiche alla disciplina dell'inversione contabile si muovono lungo due direttrici principali: la prima riguarda gli aspetti di carattere sanzionatorio (co.155), la seconda l'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione del particolare regime alle cessioni di fabbricati strumentali per natura (commi 156 e 157). Viene poi prevista (commi 162 e 163), a partire dal 1° febbraio 2008, un'esplicita esclusione dal regime dell'inversione contabile per i servizi resi nei confronti di un contraente generale (o cosiddetto "*general contractor*"). Vale la pena ricordare che l'Agenzia delle Entrate con la R.M. n.155/E del 5 luglio 2007 aveva trattato esplicitamente la fattispecie, concludendo per l'assoggettamento al regime di tali operazioni.

Trattiamo ora separatamente le due questioni sopra accennate.

Modifiche al sistema sanzionatorio: meno rischi in assenza di danno per l'erario e responsabilità solidale

¹ Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n.300 del 28 dicembre 2007.



Con una modifica alquanto opportuna² la Finanziaria 2008 interviene per “alleggerire” notevolmente il peso delle sanzioni applicabili ai contribuenti nei casi di errata applicazione del meccanismo dell’inversione contabile per le operazioni di cui agli artt.17 e 74 commi 7 e 8 del DPR n.633/72. Rientrano, quindi, in questa previsione sia le operazioni riguardanti le prestazioni di subappalto nell’edilizia che quelle relative alla cessione dei fabbricati strumentali, ma anche quelle riferite alla cessione di rottami e simili, oro da investimento, gas ed energia elettrica.

Con la disposizione contenuta nel co.155, infatti, viene introdotto un nuovo co.9-*bis* all’art.6 del D.Lgs. n.471 del 18 dicembre 1997, al fine di ridurre in modo significativo le penalità applicabili ai contribuenti in tutti quei casi in cui l’errata applicazione del regime non conduce ad una penalizzazione per l’erario. Si riporta, di seguito il testo della nuova disposizione.

Il nuovo co.9-*bis*, art.6, D.Lgs. n.471/97

1° PERIODO - “È punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100 e il 200% dell’imposta, con un minimo di 258 euro, il cessionario o il committente che, nell’esercizio di imprese, arti o professioni, non assolve l’imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell’inversione contabile di cui agli articoli 17 e 74, commi settimo e ottavo, del decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

2° PERIODO - La medesima sanzione si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l’imposta in fattura omettendone il versamento.

3° PERIODO - Qualora l’imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell’articolo 19 del decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, la sanzione amministrativa è pari al 3% dell’imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro, e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo.

4° PERIODO - Al pagamento delle sanzioni previste nel secondo e terzo periodo, nonché al pagamento dell’imposta, sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile.

5° PERIODO - È punito con la sanzione di cui al comma 2 il cedente o prestatore che non emette fattura, fermo restando l’obbligo per il cessionario o committente di regolarizzare l’omissione ai sensi del comma 8, applicando, comunque, il meccanismo dell’inversione contabile”.

A fronte dell’ammorbidente delle sanzioni nei casi di mancato danno per l’erario, tuttavia, la nuova previsione introduce un principio di responsabilità solidale tra cedente (o prestatore) e cessionario (o committente) secondo il quale:

- in caso di omesso versamento dell’imposta da parte del cedente o del prestatore, il committente o cessionario risponde in solido sia della sanzione che dell’omesso versamento di imposta;
- nei casi di irregolarità nell’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile, ma con regolare assolvimento dell’imposta, tanto il cedente (o prestatore) quanto il cessionario (o committente) rispondono in solido per il pagamento della sanzione ridotta.

Ancorché le sanzioni siano state alleggerite, dunque, la responsabilità solidale che grava sul soggetto che riceve la fattura con addebito dell’imposta imporrà a quest’ultimo soggetto l’adozione di particolari

² Con la circolare n.11/E/07 l’Agenzia delle Entrate aveva fornito indicazioni per regolarizzare – con emissione di nota di variazione entro l’anno ai sensi dell’art.26 del DPR n.633/72 - la sola ipotesi di erronea emissione della fattura con addebito dell’iva in luogo della corretta applicazione del regime di inversione contabile ma non aveva affrontato le conseguenze derivanti dalla errata applicazione del meccanismo di inversione contabile il luogo della corretta applicazione del regime ordinario. Tale ultima ipotesi, prima delle modifiche introdotte dalla finanziaria 2008, portava a conseguenze sanzionatorie di assoluto rilievo anche nei casi in cui l’imposta veniva correttamente assolta.



cautele al fine di assicurarsi che il cedente abbia correttamente versato l'imposta. Tale disposizione, infatti, opera a prescindere dal fatto che ci sia stato o meno un accordo tra le parti in frode al Fisco. Pertanto, il soggetto che, pur ricevendo una fattura con Iva esposta abbia fondati motivi per ritenere che tale operazione debba essere correttamente assoggettata al regime dell'inversione contabile, ha tutta la convenienza a non versare la stessa al cedente o prestatore, non portare la detrazione dell'imposta ed assoggettare ad Iva l'operazione con il meccanismo dell'inversione contabile. Così facendo, alla peggio, non essendovi stato danno alcuno per l'Erario in quanto l'imposta è comunque assolta, l'eventuale errata valutazione condurrà alla sanzione ridotta nella misura del 3%.

Si riportano di seguito, in forma di rappresentazione schematica, le sanzioni applicabili nei casi di irregolare applicazione del meccanismo dell'inversione contabile così come introdotti dal nuovo co.9-bis, art.6 del D.Lgs. n.471/97.

Le penalità applicabili agli errori commessi nell'applicazione del reverse charge

SOGGETTI	VIOLAZIONE	SANZIONE
CESSIONARIO O COMMITTENTE	Mancato assolvimento dell'imposta relativa all'acquisto di beni o servizi, connessa all'errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile	DAL 100 AL 200% DELL'IMPOSTA NON ASSOLTA CON UN MINIMO DI € 258
CEDENTE O PRESTATORE	Addebito irregolare dell'imposta in fattura senza effettuare il versamento	DAL 100 AL 200% DELL'IMPOSTA NON PAGATA CON UN MINIMO DI € 258 <small>(il cessionario o committente risponde in solido della sanzione e dell'omesso versamento di imposta non versata dal cedente o prestatore)</small>
CESSIONARIO O COMMITTENTE CEDENTE O PRESTATORE	Irregolarità nell'applicazione dell'inversione contabile, ma regolare assolvimento dell'imposta	3% DELL'IMPOSTA IRREGOLARMENTE ASSOLTA CON UN MINIMO DI € 258 <small>(al pagamento delle sanzioni sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile)</small>
CEDENTE O PRESTATORE	Mancata emissione della fattura senza applicazione dell'imposta	DAL 5 AL 10% DELL'IMPONIBILE NON FATTURATO <small>(il cessionario o committente è obbligato a regolarizzare l'omissione, applicando, comunque, il meccanismo dell'inversione contabile)</small>

Cessione fabbricati strumentali: nuove ipotesi di applicazione del regime

Con la lett.a) del co.156 dell'art.1 della Finanziaria 2008 viene introdotta una nuova lett.a-bis) al co.6 dell'art.17 del DPR n.633/72. Da un lato, quindi, viene inserita all'interno del decreto Iva l'originaria previsione contenuta nel D.M. del 25 maggio 2007 e dall'altro ne viene ampliata la portata applicativa.



La nuova lett.a-bis

Comma 6. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:

.....

a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui alle lettere b) e d) del numero 8-ter) dell'articolo 10;

Il citato decreto aveva, infatti, previsto che - con decorrenza 1° ottobre 2007 – le cessioni di fabbricati strumentali di cui alla lett.d), co.8-ter dell'art.10 del DPR n.633/72 (quelle imponibili ad Iva a seguito di opzione) dovevano essere assoggettate al regime dell'inversione contabile. Rimanevano escluse dal predetto regime e, quindi, soggette ad Iva secondo le regole ordinarie le ipotesi contemplate dalle altre lettere del citato punto 8-ter:

⇒ quella di cui alla lett.a)	⇒	la cessione del fabbricato strumentale da parte del costruttore o ristrutturatore entro i 4 anni dalla ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione;
⇒ quella di cui alla lett.b):	⇒	la cessione del fabbricato strumentale effettuata nei confronti di cosiddetti soggetti "assimilati" ai privati e cioè coloro che godono del diritto alla detrazione dell'imposta in misura alquanto limitata e, nello specifico, in misura pari o inferiore al 25% (si tratta, per citarne alcune, delle attività svolte dai medici, dagli agenti di assicurazione, dai promotori finanziari, dalle immobiliari di compravendita che cedono prevalentemente immobili abitativi);
⇒ quella di cui alla lett.c):	⇒	la cessione del fabbricato strumentale effettuata nei confronti di soggetti acquirenti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professionisti (ad esempio i privati o gli enti non commerciali).

La disposizione introdotta con il D.M. del 25 maggio 2007, ora confluita nell'art.17 del DPR n.633/72, aveva creato più di una incertezza con riferimento alla previsione contenuta nella citata lett.b) del punto 8-ter. Ciò era dovuto al fatto che la percentuale di pro-rata individuata all'atto della cessione del fabbricato, ancorché inferiore o pari al 25%, era per sua natura "provvisoria" e, pertanto, non si aveva alcuna garanzia che la misura di pro-rata definitivo determinata alla fine del periodo d'imposta si attestasse ad un livello superiore. Alcuni commentatori – nel tentativo di arginare le pericolose conseguenze che potevano derivare dalla possibile modifica del regime applicabile all'operazione (da imponibile per obbligo a esente) - aveva suggerito l'ipotesi di dare "copertura" a tali operazioni adottando il sistema dell'opzione "cautelativa", consegnando in tal modo l'operazione in ogni caso al regime di imponibilità.

A seguito delle nuove regole in vigore dal 1° ottobre 2007 non era più così chiaro se tale opzione "cautelativa" dovesse portare ad applicare il meccanismo dell'inversione contabile all'operazione di cessione. Ma anche la situazione opposta poteva creare problemi: in caso di pro rata "provvisorio" superiore al 25% con esercizio di opzione e quindi di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, non era chiaro quale fosse il comportamento da tenere nel caso in cui la percentuale di pro rata "definitivo" scendesse al di sotto con una riqualificazione dell'operazione ad imponibilità Iva per obbligo.



Ecco, quindi, che la nuova previsione contenuta nella Finanziaria 2008 – decorrente però solo dal 1° marzo 2008 (co.157) – che attrae al meccanismo dell'inversione contabile anche l'ipotesi contemplata alla lett.b) del punto 8-ter dell'art.10 del DPR n.633/72, offre una soluzione certa ai dubbi esposti in precedenza.

Dal 1° marzo 2008, quindi, solo le operazioni di cessione di fabbricati strumentali poste in essere dai costruttori o ristrutturatori entro 4 anni dalla ultimazione dei lavori e quelle poste in essere nei confronti dei soggetti non Iva andranno assoggettate ad Iva secondo le modalità ordinarie esponendo direttamente l'Iva in fattura.

Le emissioni di fatture ad aliquota "zero" (così vengono qualificate le operazioni in applicazione del regime di inversione contabile) comportano in capo ai soggetti che le pongono in essere problemi di recupero dell'Iva assolta sugli acquisti. Con riferimento alle inversioni contabili applicabili ai subappalti in edilizia (art.17, co.6, lett.a) del DPR n.633/72) era stata opportunamente modificata la disposizione contenuta nella lett.a), co.2 dell'art.30 del DPR n.633/72 al fine di inserire tali operazioni tra quelle che consentono di calcolare l'aliquota media per l'accesso al rimborso o alla compensazione delle relative eccedenze d'imposta.

Con la lett.b) del co.156 della Finanziaria 2008 viene nuovamente implementata la citata disposizione contenuta nell'art.30 del DPR n.633/72 al fine di consentire l'accesso al rimborso o alla compensazione anche per coloro che pongono in essere cessioni di fabbricati strumentali che rientrano nel meccanismo dell'inversione contabile. Per la verità, il nuovo richiamo operato dal citato art.30 al co.7 dell'art.17 del DPR n.633/72 avrà l'effetto di consentire in futuro le richieste di rimborso anche con riferimento ad operazioni in regime di inversione contabile individuate con successivi decreti. La modifica riguarda, per esplicita previsione contenuta nel co.157, i rimborsi richiesti a partire dal 1° gennaio 2008.

DISCIPLINA APPLICABILE ALLA CESSIONE DEI FABBRICATI STRUMENTALI

Iva applicabile secondo il meccanismo dell'inversione contabile (fattura ad aliquota zero)	Iva applicabile secondo le modalità ordinarie (fattura con Iva esposta)
DAL 1° OTTOBRE 2007 AL 28 FEBBRAIO 2008	
<ul style="list-style-type: none">◆ cessioni imponibili a seguito di opzione (lett.d punto 8-ter art.10 DPR 633/72)	<ul style="list-style-type: none">◆ cessioni da parte del costruttore o ristrutturatore entro i 4 anni dalla ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione (lett.a, punto 8-ter, art.10, DPR n.633/72)◆ <u>cessioni nei confronti di soggetti che godono del diritto alla detrazione dell'imposta in misura pari o inferiore al 25%</u> (lett.b, punto 8-ter, art.10, DPR n.633/72)◆ <u>cessioni nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professionisti</u> (lett.c, punto 8-ter, art.10, DPR n.633/72)
DAL 1° MARZO 2008	
<ul style="list-style-type: none">◆ cessioni imponibili a seguito di opzione (lett.d punto 8-ter, art.10, DPR 633/72)◆ <u>cessioni nei confronti di soggetti che godono del diritto alla detrazione dell'imposta in</u>	<ul style="list-style-type: none">◆ cessioni da parte del costruttore o ristrutturatore entro i 4 anni dalla ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione (lett.a, punto 8-ter, art.10, DPR n.633/72)



misura pari o inferiore al 25% (**lett.b, punto 8-ter, art.10, DPR n.633/72**)

◇ cessioni nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni (**lett.c, punto 8-ter, art.10, DPR n.633/72**)

LA NUOVA DISCIPLINA DEI VEICOLI STRADALI A MOTORE

Con il co.261 art.1 della legge Finanziaria 2008 vengono riscritte, all'interno del decreto Iva, le disposizioni che regolano la detrazione nel settore degli autoveicoli.

A seguito della vicenda originatasi con la sentenza della Corte di Giustizia del 14 settembre 2006 e culminata con la decisione del Consiglio dell'Unione Europea del 27 giugno 2007 (provvedimento richiamato direttamente nell'art.19-bis1 del DPR n.633/72) viene finalmente fatta "sistemazione" della normativa interna in tale settore.

Si tratta di modifiche che, per effetto di esplicita previsione contenuta nel co.264 della Finanziaria 2008, trovano applicazione retroattiva a far data dal 28 giugno 2007 e cioè da quando la misura di detrazione del 40% dell'Iva, sia per le spese di acquisizione che per quelle di impiego degli autoveicoli, è entrata definitivamente a regime.

Con le nuove disposizioni introdotte nel corpo dell'art.19-bis1 vengono risolte positivamente molte questioni che – seppur accennate in modo esplicito nei vari articoli che compongono la decisione del Consiglio dell'Unione Europea – non erano state "receptite" dall'Agenzia delle Entrate tanto che, la recente risoluzione n.55/E del 12 ottobre 2007 le aveva espressamente negate.

Ci si riferisce in particolare:

- al venir meno delle limitazioni al diritto a portare in detrazione l'Iva assolta sui pedaggi autostradali (viene soppressa la lett.e) dell'art.19-bis1);
- al possibile riconoscimento di altre ipotesi nelle quali la limitazione al diritto alla detrazione non opera anche al di fuori dai casi di "rigida" strumentalità indicati dal Legislatore (veicoli oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio).

Tutte possibilità ora riconosciute in modo esplicito dalla nuova formulazione della disposizione contenuta nell'art.19-bis1 del DPR n.633/72.

Ma la modifica di maggior spessore è sicuramente rappresentata dalla eliminazione di ogni riferimento alle disposizioni del Codice della Strada (D.Lgs. n.285 del 30 aprile 1992,) per individuare gli autoveicoli oggetto di limitazione al diritto alla detrazione.

L'unico riferimento è ora rivolto ai "**veicoli stradali a motore**", definiti dalla lett.c) dell'art.19-bis1 come quei veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500Kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.

Si tratta di una modifica non di poco conto che finisce per ricomprendere nell'ambito della (possibile) limitazione alla detrazione anche categorie di autoveicoli che in passato potevano pacificamente ritenersi escluse: il chiaro riferimento è rivolto alla categoria degli autocarri, in precedenza esclusi in quanto classificati alla lett.d) dell'art.54 del D.Lgs. n.285 del 30 aprile 1992, (non richiamata nella precedente versione dell'art.19-bis1), ed ora ricompresi nella nuova definizione di "veicoli stradali a motore". Perdoni, quindi, di significato, almeno sotto il profilo dell'Iva, le disposizioni contenute nel Provvedimento del 6 dicembre 2006 tese a riqualificare gli autocarri "fasulli" alla stregua della autovetture. Ora, per effetto delle nuove disposizioni, nessuna riqualificazione appare più necessaria atteso che tanto gli autocarri quanto le autovetture rientrano nell'ampia definizione sopra ricordata.

L'unica possibilità di "sfuggire" alla limitazione del diritto alla detrazione (forfettizzato nella misura del 40%) è quella di dimostrare che tali veicoli stradali a motore sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.



studio associato zaniboni

Berva Dr. Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili



Da un lato, quindi, viene riconosciuta la tanto attesa possibilità di dimostrare un utilizzo di tali veicoli per esclusive finalità aziendali o professionali (che porterebbe alla detrazione integrale dell'imposta) ma, nel contempo, viene introdotta a carico di ciascun contribuente – soprattutto con riferimento alla categoria degli autocarri – una “inversione” dell'onere della prova dell'assoluta inerenza (che in taluni casi molti commentatori non hanno esitato a definire “diabolica”).

Infine, viene eliminata all'interno della tabella che accoglie i cosiddetti beni “di lusso” la fattispecie contenuta nella lett.e) e cioè gli “*autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e di cose carrozzati a pianale o a cassone con cabina profonda o a furgone anche fenestrato con motore di cilindrata superiore a 2000 centimetri cubici o con motore diesel superiore a 2500 centimetri cubici*”. Si trattava dei veicoli cosiddetti “ad uso promiscuo” non più omologabili a partire dal 1° ottobre 1998 a seguito del recepimento delle disposizioni comunitarie che hanno ricondotto le omologazioni alle due sole categorie M (veicoli destinati al trasporto di persone) ed N (veicoli destinati al trasporto di merci).

L'unica fattispecie ad indetraibilità oggettiva nella misura del 100% rimane – ad eccezione del caso in cui i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa (quali, ad esempio, le attività di compravendita o di noleggio) - quella menzionata alla lett.f) della citata Tabella B e cioè quella riguardante le acquisizioni e relative spese di impiego dei motocicli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici.

Come accennato in precedenza, nulla (o quasi) cambia in relazione alla disciplina applicabile ai costi di acquisizione ed alle spese di gestione dei veicoli in uso agli agenti e rappresentanti di commercio. Nella nuova formulazione viene, infatti, riconfermata in modo esplicito l'assenza di una qualunque forma di limitazione al diritto alla detrazione sebbene – anche per essi – non possano in assoluto escludersi valutazioni in termini di percentuali di inerenza diverse dal 100% (soprattutto legate ad un utilizzo palesemente personale e non imprenditoriale del veicolo). Da accogliere con favore, invece, la modifica riguardante l'Iva assolta sui pedaggi autostradali: per effetto dell'uniformato trattamento relativo a tutte le spese di gestione, infatti, a partire dal 2008 gli agenti potranno recuperare in detrazione il 100% dell'imposta assolta anche su tali spese.

ELIMINATO IL LIMITE OGGETTIVO ALLA DETRAZIONE PER LA TELEFONIA MOBILE

Con l'abrogazione della lett.g) co.1 dell'art.19-*bis*1 del DPR n.633/72, ad opera del co.261 art.1 della finanziaria 2008, viene meno la disposizione che limita al 50% la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto, all'importazione, alle prestazioni di servizi di cui al co.3 dell'art.16 (canoni di leasing), nonché alle spese di gestione (traffico telefonico), di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazione. Va ricordato che tale limitazione già non sussisteva per gli impianti di telefonia dei veicoli utilizzati dalle imprese di autotrasporto, limitatamente però ad un solo impianto per ciascun veicolo.

Per tutta la telefonia mobile, dunque, il diritto alla detrazione torna ad essere regolato – a decorrere dal 1° gennaio 2008 (co.264 Finanziaria 2008) - dal principio generale dell'inerenza.

Tuttavia, nell'evidente timore che l'assenza di limitazioni alla detrazione possa nell'immediato futuro generare comportamenti eccessivi, il legislatore ha previsto (co.255 Finanziaria 2008) per il quinquennio 2008- 2012 una specifica attività di controllo sui contribuenti che abbiano computato in detrazione una misura superiore al 50% dell'imposta afferente agli acquisti delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione. E' probabile attendersi in futuro (la sede più appropriata è sicuramente la dichiarazione annuale Iva) una separata indicazione di tali spese per coloro che decideranno di recuperare l'imposta in misura superiore al 50%.

Certo è che il passaggio da una previsione di indetraibilità oggettiva (parziale al 50%) ad una che fissa specifici criteri selettivi di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate per coloro che eccedano la misura tradizionalmente adottata, deve essere accolta con favore dai contribuenti. Nei casi in cui sarà possibile



dimostrare un uso esclusivamente “aziendale” dei telefoni cellulari, infatti, si apre la strada ad un recupero integrale dell'imposta assolta tanto all'acquisto quanto alle spese di gestione (potrebbe essere il caso, ad esempio, di cellulari aziendali dati in uso a dipendenti e/o collaboratori che al termine dell'orario di lavoro vengono riconsegnati all'azienda, senza quindi utilizzo nelle ore serali né durante i periodi di festa o di chiusura dell'azienda medesima).

LA RIVENDITA DI VEICOLI E TELEFONI CELLULARI

Un altro aspetto che ha trovato un'opportuna (anche se non compiuta) disciplina all'interno del decreto Iva è quello relativo alle rivendite di beni per i quali all'atto dell'acquisto non è stata operata la detrazione a causa di indetraibilità oggettiva.

Viene a tal fine sostituito il co.3 dell'art.13 del DPR n.633/72 (che prima regolava, con un riferimento normativo improprio, la cessione dei soli telefoni cellulari) per introdurre alla lett.c) del nuovo co.3 dell'art.13 nell'ordinamento Iva nazionale quel principio di “simmetria” che già da tempo viene considerato un principio cardine nella sovra ordinata disciplina comunitaria.

La nuova lett.c) co.3 dell'art.13 DPR n.633/72

c) per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti.

Con riferimento ai veicoli, tuttavia, le disposizioni contenute nella finanziaria 2008 non hanno colto l'occasione per risolvere positivamente la questione delle cessioni successive alla prima al fine di confermare o meno l'applicazione del regime del margine. Tale possibilità – ancora oggi riconosciuta dal vigente co.6 art.30 della L. n.388/00 – letteralmente risulta confinata alle seconde cessioni in cui la prima è avvenuta assoggettando ad Iva il 10 o il 15% del corrispettivo di cessione. Pare non esservi spazio, dunque, per ammettere l'applicazione del regime proprio dei beni usati a quelle seconde cessioni che riguardano beni assoggettati alle nuove disposizioni che ammettono la detrazione dell'imposta nella misura del 40%. Si auspicano su tale ultimo punto ulteriori interventi normativi tesi a disciplinare in modo compiuto anche la disciplina riguardante la cessione dei predetti veicoli.

IL VALORE NORMALE AI FINI IVA : LE REGOLE PER VEICOLI E CELLULARI DATI IN USO AI DIPENDENTI

Oltre all'ipotesi già vista per le cessioni a titolo oneroso di veicoli stradali a motore e di telefoni cellulari (nuova lett.c del co.3 dell'art.13 del DPR n.633/72), il co.261 della Finanziaria 2008 interviene sul medesimo co.3 per introdurre nuove deroghe alla disposizione generale che fissa “*la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi nell'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti*”. Alle lett.a) e b) del citato co.3 dell'art.13, infatti, viene previsto – al fine di recepire il contenuto dell'art.80 della direttiva Ue n.112 del 2006 - che la base imponibile sia ricondotta al valore normale:

- nei casi di operazioni imponibili effettuate nei confronti di un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del co.5 dell'art.19, anche per effetto dell'opzione di cui all'art.36-bis, **se le parti sono “correlate”** e cioè se l'operazione è effettuata da società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;
- nei casi di messa a disposizione di veicoli stradali a motore nonché delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione **effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale.**



studio associato zaniboni

Berva Dr. Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili



In ogni caso, tuttavia, il valore normale torna ad essere scardinato dal corrispettivo qualora quest'ultimo sia individuato in una misura superiore a quella appunto del valore normale.

Tali nuove disposizioni entrano in vigore, per esplicita previsione contenuta nel co.264 della finanziaria, dal 1° marzo 2008.

In relazione ai casi sopra esaminati, particolari modalità di individuazione del valore normale sono previste ai nuovi commi 5 e 6 dell'art.14 del DPR n.633/72. Essi prevedono:

- per le ipotesi di operazione intra societarie (lett.a) o messa a disposizione di cellulari (lett.b), del co.3 dell'art.13) il valore normale è determinato nei modi ordinari se i beni ceduti o i servizi prestati rientrano nell'attività propria dell'impresa;
- per le ipotesi di operazione intra societarie (lett. a) o messa a disposizione di cellulari (lett.b), del co.3 dell'art.13) il valore normale è costituito per le cessioni di beni dal prezzo di acquisto dei beni stessi e per le prestazioni di servizi dalle spese sostenute per la prestazione dei servizi stessi nei modi ordinari se i beni ceduti o i servizi prestati non rientrano nell'attività propria dell'impresa;
- per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore il valore normale è quello determinato a norma dell'art.51, co.4, lett.a), del Tuir, comprensivo delle somme eventualmente trattenute al dipendente e al netto dell'imposta sul valore aggiunto compresa in detto importo. In tal modo la base imponibile è praticamente ricondotta al 30% dell'importo corrispondente alla percorrenza di 15.000 chilometri calcolato in base alle tabelle Aci.

Infine, con la modifica apportata all'art.3 del DPR n.633/72 (il co.261 della Finanziaria 2008 ne aggiunge un ulteriore comma) viene stabilito che non costituiscono operazioni imponibili l'uso personale o familiare dell'imprenditore e la messa a disposizione a titolo gratuito dei dipendenti di veicoli stradali a motore e di telefoni cellulari per i quali è stata operata la detrazione in misura ridotta (rispettivamente, il 40% per i veicoli e la soggettiva percentuale di inerenza per i telefoni cellulari).

CESSIONI IMMOBILIARI: L'ACQUIRENTE PRIVATO E' RESPONSABILE IN SOLIDO PER IMPOSTE E SANZIONI

Il co.164, art.1 della Finanziaria introduce un nuovo co.3-*bis* all'art.60-*bis* del DPR n.633/72 al fine di introdurre una nuova ipotesi di responsabile solidale (sia per l'imposta che per le sanzioni) in capo al privato che acquista da un soggetto Iva un immobile (sia abitativo che strumentale) ad un corrispettivo differente da quello reale.

La condizione prevista affinché tale responsabilità solidale scatti consiste nel fatto che l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo. Autorevole dottrina³ ha ritenuto che la norma - richiamando espressamente il concetto di corrispettivo effettivo - non trovi applicazione, e quindi che la responsabilità solidale non operi, qualora ci si trovi di fronte ad un accertamento con riconoscimento di una maggior base imponibile effettuata solo in forza dell'applicazione della regola del valore normale ai sensi dell'art.54, co.3 del DPR n.633/72.

In presenza della condizione sopra descritta, quindi, la nuova disposizione prevede che l'acquirente privato è responsabile in solido con il soggetto cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione. Deve notarsi come la regola introdotta sia addirittura più rigida di quella già prima prevista dall'art.60-*bis*, che prevede la solidarietà limitatamente all'imposta e non invece alle sanzioni (che nel caso di specie sono quelle di cui all'art.6 del DPR n.471/97 dal 100% al 200%).

A questo punto, il nuovo co.3-*bis* offre all'acquirente privato la possibilità di regolarizzare la situazione, adottando i seguenti comportamenti:

- versare la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto;

³ Si veda F. Ricca in "Il Fisco blinda chi compra casa", Italia Oggi del 21 dicembre 2007, il quale ha però anche correttamente affermato la necessità di attendere che l'amministrazione finanziaria si esprima sul punto



- presentare (entro lo stesso termine) all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione.

Inoltre, con la disposizione contenuta nel co.165, la Finanziaria 2008 modifica il co.5 dell'art.62 del DPR n.633/72 al fine di estendere il titolo del privilegio speciale dello Stato nei confronti dell'acquirente privato inadempiente.

ACQUISTO TERRENI IN PIANI PARTICOLAREGGIATI: IL REGISTRO ALL'1% DIVENTA NORMA A REGIME

Al co.25 art.1 della Legge Finanziaria 2008 viene inserita all'interno del DPR n.131/86 (Testo unico per l'imposta di registro) la disposizione che consente agli acquirenti di aree situate in piani particolareggiati diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale di godere dell'aliquota di registro agevolata nella misura dell'1%.

Viene di conseguenza abrogata, ad opera del successivo co.27, la disposizione contenuta nel co.15 dell'art.36 del D.L. n.223/06 (manovra Visco-Bersani), successivamente modificata dalla Finanziaria 2007, che riconosceva la medesima agevolazione solamente per gli acquirenti di aree comprese in aree Peep o similari.

La vicenda di questa agevolazione, peraltro, parte da lontano e cioè dall'art.33, co.3, della L. n.388/00, norma con la quale si intendeva parificare la situazione dell'impresa costruttrice che acquistava il terreno edificabile da un soggetto Iva (scontando il registro, le ipotecarie e catastali in misura fissa) a quella dell'impresa che acquistando da un privato si trovava a scontare una imposizione proporzionale ai fini del registro complessivamente pari all'11% (8% registro, 2% ipotecaria, 1% catastale). In quest'ultimo caso, infatti, l'impresa costruttrice "trasferiva" il maggior carico fiscale sul prezzo di vendita delle abitazioni realizzate e successivamente cedute. L'unico vincolo che l'originaria disposizione agevolata prevedeva – mantenuto, seppur con una formulazione non identica, nella disposizione introdotta dalla Finanziaria 2008 – era l'obbligo di completare l'intervento entro cinque anni dalla data del trasferimento. Inoltre, mentre l'originaria disposizione contenuta nella L. n.388/00 prevedeva oltre all'imposta di registro all'1%, le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, il co.26 della Finanziaria 2008, modificando le disposizioni del D.Lgs. n.347/90 (Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecarie e catastali) assoggetta il trasferimento delle predette aree ad imposta ipotecaria nella misura del 3%, nulla disponendo per l'imposta catastale (che autorevole dottrina⁴, in applicazione delle regole generali, individua nella misura dell'1%). Infine, il co.28 della Finanziaria fa decorrere tali disposizioni a partire dagli atti formati dal 1° gennaio 2008.

Breve escursus dell'agevolazione

Riferimenti	Agevolazione	Atti interessati	Condizioni
LE REGOLE PRECEDENTI			
art.33, co.3, L. n.388/00	⇒ IMPOSTA REGISTRO 1%	Trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali	L'agevolazione spetta a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro 5 anni dal trasferimento
art.76, L. n.448/01	⇒ IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI IN MISURA FISSA		
art.2, co.30, L. n.350/03			
art.36, co.5 D.L. n.223/06			

⁴ Vedi A. BUSANI "Terreni, il registro torna all'1%" in Il Sole 24-Ore di mercoledì 2 gennaio 2008 pag. 22.



studio associato zaniboni

Berva Dr. Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili



art.1, co.306, L. n.296/06		per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione	
-------------------------------	--	---	--

LE REGOLE IN VIGORE DAL 1° GENNAIO 2008

art.1, commi 25,26,27,28, L. n.244 del 28.12.2007 (Finanziaria 2008)	<ul style="list-style-type: none">➔ IMPOSTA REGISTRO 1%➔ IMPOSTA IPOTECARIA 3%➔ IMPOSTA CATATALE 1%	Trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati	L'agevolazione spetta a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro 5 anni dalla stipula dell'atto
--	---	--	---