

Prime applicazioni dell'art. 15 del D.L. 23/2/1995 n. 41 "Il Fisco" n. 28/2001

a cura di

Vincenzo Morelli - Dottore commercialista in Ravenna

\*\*\*\*

I) Il quadro normativo

Con l'articolo 15 del Decreto Legge N. 41 DEL 23 febbraio 1995 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 45 del 23 febbraio 1995), convertito con modificazioni nella Legge 425 del 8 agosto 1996, il legislatore ha inteso estendere all'IVA la disciplina stabilita ai fini dell'imposta di registro sulle cessioni di fabbricati, mediante il richiamo del disposto di cui all'articolo 52 del Testo Unico sull'imposta di registro e della procedura prevista dall'articolo 12 della legge n. 154 del 13 maggio 1988.

a) L'articolo 52 del D.p.r. n. 131 del 26 aprile 1986 prevede che *"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 settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto..."*.

Questo metodo di valutazione automatica per gli immobili ha prodotto, nella maggior parte dei casi, l'adeguamento degli atti di trasferimento immobiliare soggetti ad imposta di registro ai valori catastali rivalutati.

Probabilmente tale effetto è stato ritenuto di particolare rilevanza da parte del Fisco, al punto di ritenere estendibile tale disciplina anche alle compravendite soggette ad IVA.

L'articolo 15 del D. L. 23.02.1995 n. 41, creato con tali finalità, recita testualmente:

*"Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto non si procede a rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C, salvo che da atto o documento il corrispettivo risulti di maggiore ammontare, se lo stesso è indicato nell'atto in misura non inferiore al valore determinato ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131"*.

Ai fini IVA, in base a tale norma l'ufficio non può procedere a rettifica, salvo risulti da prova certa il versamento di un corrispettivo maggiore, qualora il prezzo sia dichiarato in atto in misura non inferiore al valore, determinato ai

sensi del comma 4 dell'art. 52 del D.P.R. 131/1986, ottenibile dalla rivalutazione del valore catastale mediante applicazione del moltiplicatore (pari a 100 per la generalità delle costruzioni; a 50 per gli uffici - categoria A/10 - e a 34 per i negozi - categoria C/1), e del coefficiente di legge.

b) In secondo luogo, nei casi in cui l'immobile, al momento della stipula, risulti privo di rendita definitivamente attribuita, le parti hanno facoltà di determinare l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in dipendenza dell'atto, in base a quella che sarà la rendita attribuita mediante il procedimento di cui all'articolo 12 del D. L. 14 marzo 1988, convertito in legge n. 154 del 13 maggio 1988.

La novità introdotta in materia di IVA, contenuta nell'articolo 15 del già richiamato D.L. 41/1995, di seguito alla disposizione sopra riportata, risulta così regolamentata:

*"Qualora l'immobile non sia ancora iscritto in catasto con attribuzione di rendita, si applicano le disposizioni in materia di procedura di accatastamento degli immobili urbani di cui all'articolo 12 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, con esclusione di quelle recate dall'ultimo periodo del comma 1. L'ufficio tecnico erariale invia, a norma del comma 2 del suddetto articolo 12, il certificato catastale anche alle parti contraenti. In tale caso nel termine di dieci giorni dal ricevimento del certificato il cedente può emettere fattura per l'importo eccedente l'ammontare dei corrispettivi assoggettati all'imposta sul valore aggiunto."*

Gli adempimenti previsti dal secondo capoverso dell'articolo 15 coinvolgono direttamente gli Uffici del Territorio, già uffici tecnici erariali, i quali sono tenuti ad inviare alle parti contraenti il certificato di attribuzione della rendita catastale.

Tale attività è considerata propedeutica e necessaria all'esercizio della facoltà, riconosciuta ai contribuenti, di emettere una fattura integrativa per adeguare il corrispettivo indicato in sede di stipula al valore attribuito dal catasto.

E' doveroso precisare che per il contribuente non si tratta di un obbligo, ben potendo egli rinunciare ad emettere la fattura integrativa, ferma restando la possibilità per l'ufficio IVA di eseguire gli accertamenti previsti dalla normativa in vigore.

## II) Considerazioni generali

Nel proprio operato il legislatore, nel tentativo di disciplinare le cessioni in ambito IVA parallelamente a quanto previsto per quelle soggette all'imposta di registro, fornendo nel contempo agli uffici un'ulteriore arma disincentivante l'evasione, non ha tenuto conto del principio in base al quale, mentre in materia di imposta di registro la tassazione viene effettuata sul "valore" del bene, a

prescindere dal prezzo di vendita (se questo inferiore), in ambito IVA l'imposta va applicata sul corrispettivo, che è l'importo "*pagato*" dall'acquirente.

E' evidente la differenza tra i due concetti di base per l'applicazione dell'imposta.

Il valore venale rilevante ai fini dell'imposta di registro prescinde dall'indicazione di qualsiasi corrispettivo, il prezzo realizzato per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto si applica solo ed esclusivamente sul ricavo effettivamente realizzato.

L'introduzione della novità in commento in materia di IVA, poteva *prima facie* lasciar trasparire l'intenzione del legislatore di introdurre un obbligo generalizzato di adeguamento dei corrispettivi fatturati alle rendite catastali rivalutate, con l'effetto premiale per il contribuente di evitare ogni accertamento tributario; successivamente la norma è stata diversamente interpretata sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza, come è dato rilevare dalla stessa sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna riportata.

Per alcuni autori (Gianfranco Antonini - IL SOLE 24 ORE, 31 marzo 1995, Mario Carbonara ed Enzo Palitta IL SOLE 24 ORE 18 settembre 1995, Gian Paolo Tosoni IL SOLE 24 ORE 15 maggio 1996), l'unico effetto dell'articolo 15 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 è costituito dall'impossibilità per gli uffici - in caso di cessione di fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B, C - di procedere a rettifica qualora il corrispettivo indicato nell'atto, e fatturato, risulti non inferiore al valore derivante dalle rendite catastali rivalutate.

In ogni caso, la disposizione dell'articolo 15 D.L. n. 41/1995, appare sicuramente un corpo estraneo nell'ambito del sistema IVA, e di difficile lettura ed interpretazione.

Non essendo state introdotte deroghe all'articolo 54 del Dpr 633/72, per quanto riguarda l'analiticità della rettifica, ed all'articolo 13, relativo alla determinazione della base imponibile, non può affermarsi che lo scopo derivante dall'introduzione della norma, sia diverso da quello di invogliare il cedente a dichiarare un valore più alto, al fine di evitare ogni possibile controllo del Fisco.

Dall'adeguamento al valore automatico deriva infatti l'inibizione dell'azione di rettifica dell'ufficio.

Il dubbio è relativo, invece, alle conseguenze del mancato adeguamento ai valori catastali; oltre alle considerazioni già esposte, valga a dirimere il dubbio anche l'osservazione che segue.

Se la norma possedesse una valenza di accertamento automatico, il valore determinato dovrebbe *de plano* valere sia per l'Iva che per le imposte dirette; una diversa interpretazione ne vanificherebbe il significato rendendola in qualche

modo assurda e contraddittoria.

Così non essendo, l'indicazione in fattura del prezzo reale, anche se inferiore a quello determinato a norma dell'articolo 52 del D.P.R. n. 131/86, non dovrebbe in definitiva creare allarmismi nei contribuenti che hanno dichiarato il reale corrispettivo, in quanto nessuna deroga è stata posta al principio generale di analiticità e motivazione della rettifica, onde per cui l'eventuale accertamento dell'ufficio dovrebbe basarsi su dati certi.

Senza nascondersi dietro un dito, appare sicuramente vero che, spesso ma non sempre, il corrispettivo effettivamente versato non corrisponde con il valore dichiarato; altro discorso è verificare se gli strumenti approntati dal legislatore, possiedano la valenza di presunzioni assolute e rispondano a criteri di legalità.

### III) L'interpretazione Ministeriale

Sulla materia è intervenuto il Ministero delle Finanze con la risoluzione ministeriale n. 62/E del 29 aprile 1996, emanata su istanza dell'Istituto Autonomo Case Popolari della Provincia di Roma, presentata al fine di conoscere l'ambito di operatività delle disposizioni portate dall'articolo 15 del Decreto Legge 23 febbraio 1995, n. 41 (si confronti anche lo studio realizzato dal Consiglio Nazionale del Notariato n. 426 - 427 bis del 9 novembre 1996).

Confermando quanto sopra espresso il Ministero afferma che *"il richiamato art. 15, ispirandosi ad un principio già applicato in tema di imposta di registro, individua, relativamente alle cessioni di fabbricati soggette all'IVA, nel parametro catastale determinato sulla base della rendita dell'immobile, un criterio selettivo, specifico alla natura dei beni ceduti, idoneo ad indirizzare l'attività di controllo degli Uffici IVA in presenza di casi in cui il prezzo dichiarato sia inferiore al suddetto parametro.*

*Attraverso la disposizione recata dal citato articolo 15 non viene prevista deroga al criterio di determinazione della base imponibile riferito ai trasferimenti di fabbricati che è, comunque, costituito, secondo i principi delle direttive comunitarie recepiti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dall'ammontare complessivo del corrispettivo dovuto al cedente secondo le condizioni contrattuali, ma viene riconosciuta rilevanza, ai fini dell'esecuzione del controllo sulla corretta applicazione dell'IVA, al fatto che sia indicato nell'atto di vendita un prezzo inferiore al parametro determinato in base alla rendita catastale.*

*Pertanto, in tale ipotesi, non opera in via automatica la presunzione che sia stata ridotta la base imponibile, in quanto la norma contenuta nel richiamato art. 15 e' volta ad individuare, come sopra detto, situazioni che suggeriscono l'opportunità di eseguire controlli da cui possano emergere elementi concreti che gli Uffici IVA possono utilizzare per l'esercizio dei poteri di accertamento."*

Costituendo l'interpretazione ministeriale norma applicativa cogente per gli uffici

finanziari, i quali devono ad essa attenersi, risulta chiaro che la valutazione degli immobili in base alla rendita catastale, ai fini dell'Iva, non opera in via automatica, ma rappresenta soltanto una presunzione relativa di determinazione della base imponibile, di per sé non sufficiente a legittimare l'emanazione di un avviso di accertamento.

L'Ufficio ha la possibilità di procedere alla rettifica solo se da ulteriori indizi, atti o documenti (pagamenti bancari, contratto preliminare, eccetera), risulta un corrispettivo superiore.

Il Ministero delle Finanze con questa risoluzione ha ridotto sensibilmente la portata della norma, in quanto ha confermato l'inderogabilità del criterio di determinazione della base imponibile ai fini dell'Iva la quale è, comunque, rappresentata dal corrispettivo dovuto al cedente.

Il ministero afferma in definitiva che il valore "catastale" assume rilevanza ai soli fini dell'eventuale attivazione del controllo sulla corretta applicazione dell'Iva; qualora l'imponibile risulti inferiore, si è quindi in presenza di una situazione che suggerisce l'opportunità di eseguire verifiche.

Ne consegue pertanto che il corrispettivo relativo alla cessione di un fabbricato rientrante nelle categorie catastali A, B e C, non può essere rettificato automaticamente dall'Ufficio, se risulta inferiore al valore catastale rivalutato.

In aggiunta a ciò viene ribadito che la normativa in esame riguarda soltanto i gruppi A, B e C, quelli cioè dotati di una tariffa di estimo e non i gruppi D ed E, che dovrebbero avere una stima diretta e che, di fatto, pongono in evidenza una valutazione del tutto spropositata e irrealistica.

La conseguenza di quest'ultimo aspetto è costituito dall'esclusione degli immobili accatastati nei gruppi "D" ed "E" dal sistema previsto dall'articolo 15, derivandone che in queste ipotesi, al fine di evitare l'accertamento IVA, il contribuente non può addurre l'eventuale adeguamento ai valori catastali.

IV) La sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna.

La sentenza in commento, nell'affrontare il caso concreto, delinea un quadro unitario della materia.

Vari sono i punti su cui si sofferma la Commissione.

Innanzitutto si precisa che per gli immobili non accatastati esiste l'obbligo, per l'ufficio del territorio, di notificare direttamente alle parti contraenti il certificato di attribuzione della rendita catastale, non ritenendo sufficiente la notifica del classamento mediante affissione all'albo comunale.

Oltre a tale motivo pregiudiziale, la Commissione di Ravenna conferma inoltre l'assenza di automaticità dell'avviso di rettifica ai fini Iva, nell'ipotesi di vendita a valori inferiori a quelli catastali, richiamando, tra l'altro, la risoluzione ministeriale n. 62/E del 29 aprile 1996.

Viene confermato inoltre l'indirizzo secondo il quale l'ufficio può procedere alla rettifica, solo se individua elementi ulteriori e certi, legittimanti la contestazione dell'avvenuto pagamento di un corrispettivo superiore.

L'eventuale cessione ad un valore inferiore al minimo catastale può costituire un elemento per dare il via alla procedura di controllo, ma non legittima l'ufficio IVA a tassare il valore automatico, neppure in caso di richiesta di attribuzione del valore ex articolo 12 legge n. 154/1988, come può invece fare l'Ufficio del Registro.

Sentenza n. 143 del'1/12/2000 pronunciata dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di Ravenna - Sezione n. 3

La Società .... in persona del legale rappresentante, con tempestiva e rituale doglianza, impugnava l'avviso di rettifica parziale n. ...., annualità 1...., notificato il .....

Al ricorrente, esercente l'attività di vendita immobiliare, venivano contestate la mancata emissione di fatture relative ad operazioni imponibili e l'errata presentazione della dichiarazione annuale.

Andava premesso ad ogni altra circostanza che il contribuente, in data 17.01.96, aveva, con atto del Not. .... di Ravenna, venduto alla società ..... s.n.c. un fabbricato ad uso spogliatoio, docce e W.C. con annessa area di pertinenza al prezzo dichiarato di Lit. 100.000.000.-.

Essendo il classamento e la R.C. da attribuire a seguito di denuncia di variazione presentata all'U.T.E. di Ravenna, le parti stipulavano al valore citato e dichiaravano di volersi avvalere delle condizioni fissate dall'art. 12 della L. 154/88.

L'attribuzione del classamento e della R.C. venivano notificate dall'UTE mediante affissione all'Albo Comunale.

Su apposita segnalazione dell'Ufficio del Registro, l'Ufficio I.V.A. sulla base della R.C. attribuita, accertava un valore pari a Lit. 190.000.000.- contro quello dichiarato in atti dalle parti pari a Lit. 100.000.000.-, per cui, risultando un maggiore imponibile pari a Lit. 90.000.000.-, procedeva all'emissione dell'impugnato avviso al fine di recuperare la maggiore imposta dovuta.

Identico avviso veniva notificato dall'Ufficio I.V.A. anche all'acquirente, società

..... S.n.C.

In data 30.08.2000, il venditore e l'acquirente presentavano all'Ufficio I.V.A. istanza di autotutela chiedendo l'annullamento dell'impugnato avviso e suggerendo la presentazione di apposita istanza all'U.T.E. al fine di ottenere certificato di avvenuto classamento e di porre in essere tutti gli adempimenti di rito.

L'Ufficio I.V.A., in data 01.09.2000, rigettava l'istanza in oggetto.

In dipendenza di ciò il contribuente proponeva gravame contro l'avviso di rettifica parziale emesso eccependone l'infondatezza e l'illegittimità.

Il medesimo, infatti, premesso che nessuna notifica della R.C. era stata a lui fatta, argomentava che l'art. 15 del D.L. 41/95 convertito nella L. 85/95, sanciva l'obbligo, in capo all'U.T.E., di inviare alle parti contraenti il certificato catastale e prescriveva, inoltre, che nel termine di 10 gg. Dal ricevimento del certificato, il cedente potesse emettere fattura per l'importo eccedente il valore dichiarato assoggettato all'I.V.A.

Precisava, inoltre, il contribuente che l'art. 30, comma XI della L. 488/98 prescrive l'obbligo per gli Uffici di comunicare il classamento degli immobili a mezzo del servizio postale, con l'effetto che a tale conoscenza del classamento, da parte appunto del contribuente, sono legati i termini per gli eventuali ricorsi contro il classamento stesso.

Da tutto ciò discendeva, da un lato che la notifica del classamento mediante affissione all'Albo Comunale, ritenuta valida fino al 31.12.99, non valeva nel caso in esame e, dall'altro lato, che, sempre nella presente situazione, non erano applicabili tanto le sanzioni quanto gli altri effetti tributari accessori.

Nella memoria integrativa, poi, il ricorrente faceva presente che la R.M. n. 62/E del 29.04.1996 aveva precisato che l'art. 45 del D.L. 41/95, convertito nella L. 85/95 non aveva introdotto un meccanismo automatico in forza del quale gli Uffici IVA potessero procedere sic et simpliciter alla rettifica del valore dichiarato in atti ogniqualvolta questa fosse inferiore a quello risultante dai valori catastali.

L'art. 15, infatti, serviva soltanto ad individuare situazioni che suggerissero l'opportunità di eseguire controlli dai quali potessero emergere elementi concreti che gli Uffici IVA potessero, a loro volta, utilizzare per l'esercizio dei loro poteri di accertamento.

Il ricorrente citava anche la dottrina e la giurisprudenza conformi e concludeva sostenendo l'infondatezza dell'avviso impugnato di cui chiedeva l'annullamento.

L'Ufficio, con nota dell'11.11.2000, si costituiva in giudizio, confermava

puntualmente il proprio punto di vista e chiedeva il rigetto del ricorso.

La Commissione, in via preliminare, osservava come fosse un preciso obbligo dell'U.T.E., in base all'art. 15 del D.L. 41/95 convertito nella L. 85/95, inviare alle parti contraenti, a norma dell'art. 12, Il comma del DL 41/95 in questione, il certificato catastale, con la conseguenza che, in tale ipotesi, nel termine di 10 gg. dal ricevimento del certificato, il cedente poteva emettere fattura per l'importo eccedente il valore dichiarato in contratto ed assoggettato ad IVA.

Sempre in via preliminare, la Commissione osservava ulteriormente che il citato obbligo dell'U.T.E. di inviare ai contraenti il certificato catastale si integrava con l'ulteriore obbligo degli Uffici di comunicare il classamento degli immobili a mezzo del servizio postale previsto dall'art. 30, comma XI, della L. 488/1998.

Alla conoscenza del classamento così conseguita da parte del contribuente erano legati, poi, i termini, previsti per gli eventuali ricorsi contro il classamento medesimo.

Alla luce di quanto sopra, la Commissione rilevava anzitutto come, nel caso in esame, l'U.T.E. non avesse trasmesso alle parti contraenti il certificato catastale, né avesse comunicato al contribuente, il classamento dell'immobile venduto a mezzo del servizio postale, essendosi, l'U.T.E. stesso, limitato a notificare il classamento e la R.C. del bene ceduto mediante affissione all'Albo comunale.

Ne conseguiva, pertanto, che la notifica della R.C. mediante affissione all'Albo comunale, ritenuta valida fino al 31.12.99, non potesse valere nella presente situazione e che nessuna sanzione e penalità tributaria accessoria potesse essere applicata al contribuente, al quale, pertanto non era da formulare alcun addebito al riguardo.

In altri termini il ricorrente non era stato posto nelle condizioni di procedere alla regolarizzazione fiscale dell'effettuata ed avvenuta vendita in dipendenza dell'attribuzione all'immobile alienato del classamento e della R.C. definitivi.

Quindi, l'emissione dell'impugnato avviso di rettifica, volto, a recuperare l'imposta sul maggiore imponibile, pari a Lit. 90.000.000.-, scaturente dall'attribuzione della R.D. definitiva, non solo era legittima, ma produceva, altresì, l'effetto perverso di costringere le parti a pagare l'imposta senza possibilità di recupero, in rivalsa, od in detrazione, e di precludere alle stesse di potere, eventualmente, fare opposizione contro la R.C., qualora essa fosse stata ritenuta non congrua e corretta.

L'emissione dell'impugnato avviso di rettifica era, poi, censurabile anche sotto un diverso profilo, vale a dire della non automaticità dell'emissione stessa ogni qualvolta l'Ufficio del Registro segnali all'Ufficio I.V.A. ipotesi di vendita di beni ad un prezzo, dichiarato in contratto dai contraenti, inferiore a quello risultante

dai valori catastali.

Tale orientamento, costantemente seguito dalla Commissione, trovava autorevole conferma nelle autorevoli dottrina e giurisprudenza citate dal ricorrente e, soprattutto, nella posizione assunta, al riguardo dalla stessa A.F. con la R.M. n. 62/E del 29.04.96.

La R.M. stessa, con riferimento alla disciplina introdotta dall'art. 15 del D.L. 41/95, convertito nella L. 85/95, infatti afferma: " Il richiamato art. 15, ispirandosi ad un principio già applicato in tema di imposta di registro, individua, relativamente alle cessioni di fabbricati soggette all'I.V.A., nel parametro catastale determinato sulla base della rendita dell'immobile, un criterio selettivo, specifico alla natura dei beni ceduti, idoneo ad indirizzare l'attività di controllo degli Uffici IVA in presenza di casi in cui il prezzo dichiarato sia inferiore al suddetto parametro.

Attraverso la disposizione recata dal citato art. 15, ..... viene riconosciuta rilevanza, ai fini dell'esecuzione del controllo sulla corretta applicazione dell'I.V.A., al fatto che sia indicato nell'atto di vendita un prezzo inferiore al parametro determinato in base alla R.C.. Pertanto, in tale ipotesi, non opera in via automatica la presunzione che sia stata ridotta la base imponibile, in quanto la norma richiamata nel richiamato art. 15 è volta ad individuare, come sopra detto, situazioni che suggeriscono l'opportunità di eseguire controlli da cui possono emergere elementi concreti che gli Uffici IVA possono utilizzare per l'esercizio dei poteri di accertamento.

In sostanza anche l'A.F., oltre alla dottrina e alla giurisprudenza, ritiene che l'Ufficio IVA possa procedere alla rettifica solo se, da atti od altri documenti, individui gli elementi sufficienti per contestare l'avvenuto pagamento di un corrispettivo superiore e, perciò, l'esistenza effettiva di un maggior imponibile ai fini I.V.A.

Nel caso presente l'Ufficio IVA non ha mai contestato il pagamento di un corrispettivo superiore a quanto indicato nel contratto, per cui, anche per questo verso, non risultava giustificato e legittimo l'avviso di rettifica in oggetto.

In conclusione la Commissione riteneva fondata la doglianza proposta dal contribuente e, come tale, meritevole di accoglimento.

Ragioni di giustizia determinavano la compensazione delle spese.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, spese compensate.

Ravenna, lì 1 Dicembre 2000