

TAX KEY NEWS Real Estate

Rassegna bimestrale di fiscalità immobiliare
n. 4/2023



- Sommario**
1. Normativa
 2. Giurisprudenza
 3. Prassi
 4. Studi e ricerche

- Highlights**
- *Legge di delega al Governo per la riforma fiscale ed istituzione del Comitato Tecnico*
 - *Participation Exemption per plusvalenze di società non residenti prive di stabile organizzazione in Italia*
 - *Cessione di immobili e pro-rata di detrazione dell'IVA (Risposta ad interpello n. 413 del 3 agosto 2023)*

I Normativa

Legge di delega al Governo per la riforma fiscale ed istituzione del Comitato Tecnico

Il 29 agosto 2023, è entrata in vigore la Legge recante la “Delega al Governo per la riforma fiscale” (Legge n. 111 del 9 agosto 2023, pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 14 agosto 2023). Nel testo, si rinvengono alcune modifiche che interesseranno la fiscalità immobiliare.

Il Governo è delegato a adottare, entro ventiquattro mesi dall'entrata in vigore della legge delega, i decreti legislativi recanti la revisione del sistema tributari.

A tal fine, è stato istituito il Comitato tecnico per l'attuazione della riforma tributaria, formato da un Comitato di coordinamento generale, da una Segreteria tecnica e da Commissioni di esperti.

II Giurisprudenza

Non imponibile la cessione del contratto di leasing immobiliare all'esportatore abituale

(Cass. Sent. n. 19945 del 12 luglio 2023)

Con la Sentenza n. 19945 del 12 luglio 2023, la Suprema Corte ha chiarito che la cessione del contratto di leasing immobiliare all'esportatore abituale non è imponibile ai fini Iva, poiché tale cessione costituisce una prestazione di servizi e non una cessione di beni immobili.

La questione concerne la portata della limitazione contenuta nell'art. 8, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972, che nel prevedere la non imponibilità delle cessioni e prestazioni fatte ai c.d. esportatori abituali, nei limiti del plafond di cui essi dispongono, esclude tuttavia dal trattamento di favore le cessioni di fabbricati e di aree fabbricabili.

L'Agenzia delle Entrate, interpretando estensivamente tale preclusione, aveva ritenuto che si dovessero escludere dal beneficio non solo i contratti di locazione finanziaria con facoltà di riscatto di beni immobili, in quanto per loro natura finalizzati all'acquisizione del bene e, come tali, da parificare alla cessione dei beni stessi, ma anche, come nel caso di specie, la cessione di un contratto di leasing immobiliare.

Tale impostazione, non è stata però condivisa dalla Suprema Corte: quest'ultima ha infatti chiarito che, ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 5), del D.P.R. n. 633 del 1972, costituiscono prestazioni di servizi "le cessioni di contratti di ogni tipo ed oggetto", previsione che, per la sua ampiezza, non può non condurre a ritenere che tutte le cessioni di contratti sono considerate prestazioni di servizi, anche ove abbiano ad oggetto una cessione di beni immobili.

Participation Exemption per plusvalenze di società non residenti prive di stabile organizzazione in Italia

(Cass. Sent. n. 21261 del 19 luglio 2023)

Con la Sentenza n. 21261 del 19 luglio 2023, la Corte di Cassazione ha sancito l'applicabilità del regime di *Participation Exemption* ("Pex") sulle plusvalenze realizzate da società residenti in altri Stati membri UE prive di stabile organizzazione in Italia, sempreché siano soddisfatti tutti i requisiti prescritti dall'art. 87 del D.P.R. n. 917 del 1986 ("TUIR").

In particolare, la Suprema Corte ha chiarito:

- che la *ratio* della disciplina che prevede l'esclusione da imposizione dei dividendi e quella della disciplina che prevede l'esenzione delle plusvalenze siano le medesime, e cioè la necessità di evitare una doppia imposizione economica del medesimo flusso reddituale, potendo dunque trovare applicazione il regime Pex nel caso di plusvalenze realizzate da società residenti in altri Stati UE;
- come la non applicabilità del regime Pex a soggetti comunitari violi il principio di libertà di stabilimento delle persone e il principio di libera circolazione dei capitali previsti dagli art. 49 e 63 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, precisando che le società residenti in altri Stati UE debbano essere assoggettate ad un trattamento equivalente a quello di cui beneficiano le società residenti e, pertanto, tali soggetti che realizzano plusvalenze si trovino, di conseguenza, in una situazione analoga a quella dei residenti per quanto riguarda il rischio di doppia imposizione economica.

I principi enunciati nella sentenza in commento andranno coordinati da un lato con l'esclusione della PEX in caso di alienazione di partecipazioni in alcune società immobiliari (e.g. immobiliari di gestione) e, dall'altro, con le novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2023 all'art. 23 del TUIR e all'art. 5 del D. Lgs. n. 471 del 1997 in merito al regime di tassazione delle plusvalenze realizzate

da soggetti non residenti sulla cessione di partecipazioni in società ed enti immobiliari.

III Prassi

Costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli: imposta di registro del 15%

(Risposta a interpello n. 365 del 3 luglio 2023)

Con la risposta a interpello n. 365 del 3 luglio 2023, l’Agenzia delle Entrate ha sancito l’applicabilità dell’aliquota dell’imposta di registro del 15%, prevista dall’art. 1, comma 3, Parte Prima della Tariffa, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 (“TUR”) per i “trasferimenti” di terreni agricoli e relative pertinenze, all’atto di costituzione del diritto di superficie su di un terreno agricolo.

L’Agenzia delle Entrate conferma la sua lettura sistematica dell’art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al TUR, secondo la quale tutte le aliquote ivi indicate sono applicabili anche a tutti gli atti di costituzione o trasferimento di diritti reali, in quanto, per effetto del primo periodo della norma, nella nozione di trasferimento adottata dalla disposizione, rientrano anche gli atti costitutivi di diritti reali.

Acquisto di immobili a destinazione abitativa, adibiti a case-vacanze: chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate in tema di detrazione IVA

(Risposta a interpello n. 392 del 24 luglio 2023)

Con la risposta a interpello n. 392 del 24 luglio 2023, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa la detraibilità dell’IVA assolta per l’acquisto di beni immobili a destinazione abitativa destinati alla locazione turistica.

Nello specifico, l’istante chiedeva chiarimenti circa la possibilità di detrarre l’IVA assolta in sede di acquisto dell’immobile rammentando la previsione di cui all’art. 19bis1, comma 1, lettera i), D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede l’indetraibilità oggettiva, senza deroghe espresse per l’attività turistico alberghiera, dell’imposta assolta sui fabbricati abitativi acquistati da un soggetto IVA.



L’Agenzia delle Entrate, in primo luogo, ha rammentato che la ratio del regime di indetraibilità oggettiva è, in termini generali, quella di evitare indebite detrazioni di imposta nei casi in cui l’acquisto abbia ad oggetto beni (fabbricati abitativi), nonché servizi relativi a detti beni, suscettibili di essere utilizzati promiscuamente, sia nell’attività d’impresa sia per finalità estranee a essa.

Pertanto, la particolare destinazione dell’immobile, nel caso in questione, da parte del soggetto passivo, nell’ambito di un’attività di tipo ricettivo le cui prestazioni sono soggette ad IVA, determina che i fabbricati siano trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla stregua dei fabbricati strumentali per natura.

Ribadendo quanto indicato nella risoluzione n. 18 del 2012, l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto detraibile l’imposta relativa alle spese di acquisto e manutenzione riferite ai predetti immobili, senza che abbia effetto l’indetraibilità di cui all’art. 19bis1, comma 1 lett. i) del D.P.R. n. 633 del 1972.

Cessione di fabbricati che si qualificano come beni ammortizzabili: esclusione ai fini del pro-rata di detrazione dell’IVA

(Risposta ad interpello n. 413 del 3 agosto 2023)

Con la risposta ad interpello n. 413 del 3 agosto 2023, l’Agenzia delle Entrate si è occupata dell’art. 19bis del D.P.R. n. 633 del 1972, ai sensi del quale non concorrono alla formazione del pro-rata di detrazione dell’IVA le cessioni di fabbricati qualificati come “beni ammortizzabili”.

L’Agenzia delle Entrate, dopo aver rilevato l’assenza di una definizione di “bene ammortizzabile” nelle disposizioni sull’IVA, ha affermato che costituiscono “beni ammortizzabili” ai fini del citato art. 19bis, i beni ammortizzabili ai fini dell’IRES.

Pertanto, nel caso di beni qualificati come beni ammortizzabili ai fini dell’IRES, la cessione degli stessi costituisce un’operazione esclusa dalla formazione del pro-rata per la detrazione dell’IVA.

Il caso oggetto della risposta riguarda un ente pubblico economico soggetto a IRES la cui attività consiste nella gestione di immobili abitativi e non abitativi. L’Agenzia non si occupa dei criteri per stabilire se uno specifico immobile debba essere considerato ammortizzabile ai fini dell’IRES o meno. Inoltre, la



risposta in esame non si occupa del caso in cui l'immobile, pur astrattamente ammortizzabile ai fini dell'IRES, sia ceduto da un soggetto esente dall'IRES.

Cartolarizzazione e retrocessione di immobili: l'ambito di applicazione del regime di esenzione

(Risposta a interpello n. 424 del 31 agosto 2023)

Con la risposta a interpello n. 424 del 31 agosto 2023, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione del regime di esenzione previsto dal combinato disposto di cui agli artt. 2, comma 6 del D.L. n. 351 del 2001 e 84, comma 2 della L. n. 289 del 2002 ad un atto di retrocessione di immobili nell'ambito di un'operazione di cartolarizzazione promossa da un Comune.

In particolare, l'istante, società veicolo costituita per l'operazione di cartolarizzazione, chiedeva se il regime previsto dall'art. 2, comma 6 del D.L. n. 351 del 2001, che prevede l'esenzione da imposta di registro, imposta di bollo, imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta gli atti sugli atti, contratti e trasferimenti relativi ad operazioni di cartolarizzazione, trovasse applicazione anche all'accordo programmatico concluso con il Comune con cui le parti stabilivano la retrocessione degli immobili ancora nel patrimonio dell'istante in luogo del pagamento di un valore determinato, nonché ai singoli atti di retrocessione.

L'Agenzia delle Entrate ha confermato l'applicazione del regime di esenzione, sostenendo che la cartolarizzazione è un processo articolato che, di regola, non si esaurisce in un singolo passaggio o in un solo atto o negozio, ragion per cui, sia l'accordo programmatico che gli atti di retrocessione degli immobili possono essere ricompresi tra gli atti soggetti al regime di esenzione, considerati quali atti funzionali alla chiusura dell'operazione di cartolarizzazione.

IV

Studi e ricerche

- ASSONIME - *Circolare n. 23 del 1° agosto 2023 – Tassazione dei soggetti non residenti, con riferimento alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società ed enti non residenti il cui valore è prevalentemente costituito da immobili situati nel territorio nazionale.*

Con la Circolare n. 23, Assonime ha analizzato le novità introdotte dalla Legge di bilancio 2023 all'art. 23 del TUIR e all'art. 5 del D. Lgs. n. 471 del 1997, in merito al regime di tassazione delle plusvalenze realizzate dai soggetti non residenti con la cessione di partecipazioni in società ed enti immobiliari.

In particolare, l'Assonime ha analizzato i) le principali problematiche applicative



CHIOMENTI

che attengono all’ambito di operatività delle nuove disposizioni; ii) il presupposto giuridico che risulta integrato soltanto in caso di realizzo di “redditi diversi” derivanti da “cessione a titolo oneroso” delle partecipazioni ma non anche in caso di realizzo di “redditi di capitale” in ipotesi di recesso del socio/investitore, liquidazione della società e simili; iii) la ratio e la conformità al Modello OCSE di Convenzione; iv) criteri di verifica della soglia di prevalenza degli immobili.



CHIOMENTI

Contatti

Giuseppe Andrea Giannantonio

Partner – Chiomenti

giuseppeandrea.giannantonio@chiomenti.net

Giulia Bighignoli

Counsel – Chiomenti

giulia.bighignoli@chiomenti.net

Gabriele Paladini

Counsel – Chiomenti

gabriele.paladini@chiomenti.net



ROME MILAN LONDON BRUXELLES NEW YORK BEIJING