

Tax Key News – Real Estate

Rassegna periodica di informazione fiscale immobiliare n. 2/2020

IN EVIDENZA

LEGISLAZIONE

DECRETO CURA ITALIA

D.L. 17 marzo 2020, n. 18 – Il “bonus locazioni”

GIURISPRUDENZA

ACCERTAMENTO – VALORI OMI

Cass, 18 febbraio 2020, n. 4076

Valori OMI: non costituisce prova del valore venale dell’immobile compravenduto

PRASSI

SICAF

Risposta ad interpello n. 74 del 24 febbraio 2020

Sicaf multicomparto eterogestita – Soggettività e trattamento ai fini Iva – Chiarimenti



INDICE

LEGISLAZIONE

1. **DECRETO CURA ITALIA IN MATERIA IMMOBILIARE (D.L. 17 MARZO 2020, N. 18) – IL “BONUS LOCAZIONI”** 3

GIURISPRUDENZA

2. **ACCERTAMENTO – REDDITI DIVERSI** 3
PLUSVALENZA DA CESSIONE DI TERRENO EDIFICABILE – ART. 67 DEL TUIR – CASS., 12 FEBBRAIO 2020, N. 3380
3. **ACCERTAMENTO – VALORI OMI** 4
VALORI OMI: NON COSTITUISCE PROVA DEL VALORE VENALE DELL’IMMOBILE COMPRAVENDUTO – CASS, 18 FEBBRAIO 2020, N. 4076

PRASSI

4. **AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRETTE** 5
- 4.1 APPLICAZIONE DELL’ART. 35, COMMA 10–TER. 1 DEL D.L. 4 LUGLIO 2006, N. 223 – CHIARIMENTI – AGENZIA DELLE ENTRATE, RISPOSTA AD INTERPELLO N. 54 DEL 12 FEBBRAIO 2020
- 4.2 ART. 7 DEL D.L. 30 APRILE 2019, N. 34 – IMPOSTE D’ATTO IN MISURA FISSA – INAPPLICABILITÀ NEI CONFRONTI DI FONDI IMMOBILIARI– AGENZIA DELLE ENTRATE, RISPOSTA AD INTERPELLO N. 70 DEL 20 FEBBRAIO 2020
5. **SICAF** 6
SICAF MULTICOMPARTO ETEROGESTITA – SOGGETTIVITÀ E TRATTAMENTO AI FINI IVA – CHIARIMENTI – AGENZIA DELLE ENTRATE, RISPOSTA AD INTERPELLO N. 74 DEL 24 FEBBRAIO 2020
6. **IVA E CAMBIAMENTO DI ATTIVITÀ** 8
SOCIETÀ DI GESTIONE IMMOBILIARE – REGIME DI IMPONIBILITÀ IVA SE IMPRESA DI RIPRISTINO – AGENZIA DELLE ENTRATE, RISPOSTA AD INTERPELLO N. 84 DEL 3 MARZO 2020
7. **CIRCOLARE MINISTERO DELL’ECONOMIA E DELLE FINANZE IN MATERIA DI IMU (CIRCOLARE 18 MARZO 2020, N. 1/DF)** 9
ART. 1, COMMI 738–783 E DELLA L. 27 DICEMBRE 2019, N. 160 (“LEGGE DI BILANCIO 2020”) – CHIARIMENTI

DOTTRINA

8. **SELEZIONE DI ARTICOLI DI DOTTRINA RILEVANTI IN MATERIA DI INVESTIMENTI IMMOBILIARI – GENNAIO/FEBBRAIO/MARZO 2020** 11



LEGISLAZIONE

1. DECRETO CURA ITALIA IN MATERIA IMMOBILIARE (D.L. 17 MARZO 2020, N. 18). IL “BONUS LOCAZIONI”

Con Decreto Legge del 17 marzo 2020, n. 18, sono state emanate specifiche misure connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 (il “Decreto”). Il Decreto è stato convertito in legge in data 24 aprile 2020, in attesa di pubblicazione in GU.

Al di là delle disposizioni di carattere generale già commentate in altre sedi, con particolare riferimento al settore immobiliare, segnaliamo la disposizione recata dall'articolo 65 in materia di credito d'imposta per le locazioni (cosiddetto “bonus locazioni”).

In particolare, l'articolo 65 riconosce un credito d'imposta a favore di tutti gli esercenti attività d'impresa, ad esclusione delle attività identificate come essenziali dalle disposizioni contenute negli allegati 1 e 2 del D.P.C.M 11 marzo 2020 (ad es., farmacie, parafarmacie, punti vendita di generi alimentari di prima necessità, etc.).

Tale credito sarà riconosciuto, per l'anno 2020, nella misura del 60% dell'ammontare del canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, degli immobili rientranti nella categoria catastale C/1 e sarà utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Come chiarito dalla Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 8/E del 3 aprile 2020, tale disposizione ha la finalità di ristorare il soggetto dal costo sostenuto, costituito dal canone di locazione. Di conseguenza, sebbene la disposizione si riferisca, genericamente, al 60% dell'ammontare del canone di locazione, il credito maturerà solo a seguito dell'avvenuto pagamento del predetto canone.

Infine, l'Agenzia delle entrate, nella medesima circolare, ha chiarito che l'articolo 65, specificando espressamente che gli immobili oggetto di locazione (per cui è possibile fruire del credito d'imposta) debbano essere classificati nella categoria catastale C/1, esclude dal credito d'imposta i contratti di locazione di immobili rientranti nelle altre categorie catastali anche se aventi destinazione commerciale, come ad es. la categoria D/8.

GIURISPRUDENZA

2. ACCERTAMENTO – REDDITI DIVERSI

PLUSVALENZA DA CESSIONE DI TERRENO EDIFICABILE – ART. 67 DEL TUIR – CASS., 12 FEBBRAIO 2020, N. 3380

Il terreno da edificare non può essere equiparato al terreno che venga nuovamente edificato anche con aumento di volumi, posto che l'art. 67 del TUIR vuole colpire la plusvalenza dovuta al cambio di valore conseguente al cambio di destinazione.

L'Agenzia delle entrate notificava un avviso di accertamento per omesso versamento di plusvalenza da cessione di terreno edificabile, sostenendo che – in ragione della reale intenzione



delle parti di cui all'art. 1362 c.c. – oggetto dell'atto di compravendita non fosse l'edificio, bensì il terreno sottostante con la relativa capacità edificatoria, da unire al contiguo ineditato per realizzare una nuova e più ampia struttura di vendita.

I giudici di primo e di secondo grado avevano accolto le doglianze dell'Agenzia. Il contribuente ricorreva in Cassazione, insistendo per l'aderenza del negozio al profilo formale, come atto di compravendita di edificio e non di terreno.

La Corte di Cassazione, accogliendo il ricorso del contribuente, ha affermato che l'art. 67 del TUIR – che assoggetta a tassazione separata, quali “redditi diversi”, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione – rappresenta una disposizione di natura speciale ed eccezionale, che non sconta l'interpretazione estensiva di cui all'art. 14 delle disp. prel. cod. civ..

La Corte di Cassazione ha quindi concluso che non sarebbe possibile porre a carico del venditore dell'edificio sorto su un terreno già edificabile una plusvalenza anche solo commisurata all'ulteriore capacità edificatoria non (ancora) sviluppata, perché si tratterebbe di porre su un soggetto diverso (il venditore) una tassazione che il legislatore ha previsto per il compratore.

3. ACCERTAMENTO – VALORI OMI

VALORI OMI: NON COSTITUISCE PROVA DEL VALORE VENALE DELL'IMMOBILE COMPRACENDUTO – CASS, 18 FEBBRAIO 2020, n. 4076

I valori OMI non costituiscono fonte tipica di prova del maggior valore venale dell'immobile compravenduto, ai fini dell'accertamento in rettifica del valore immobiliare per l'imposta di registro, ipotecaria e catastale. Né, a tal fine, configura prova il valore di iscrizione ipotecaria derivante dal mutuo richiesto dall'acquirente per l'acquisto.

L'Agenzia delle entrate aveva notificato un avviso di rettifica e liquidazione relativo all'atto di compravendita di un locale ad uso negozio e aveva accertato, in base ai valori OMI, un valore dell'immobile maggiore rispetto a quello dichiarato.

Il contribuente, in qualità di parte venditrice, proponeva ricorso, adducendo il difetto di motivazione dello stesso, poiché riferito ai soli valori OMI, senza alcuna verifica dello stato dei luoghi. Il prezzo era già stato oggetto di precedente pattuizione tra le parti ed era stata iscritta ipoteca per il doppio del valore mutuato.

Accolte le doglianze del contribuente, l'Agenzia proponeva ricorso in Cassazione.

La Corte di Cassazione, respingendo il ricorso dell'Ufficio e ricordando precedenti giurisprudenziali, ha ribadito che:

- (i) a seguito delle modifiche apportate dall'art. 24, comma 5, della L. n. 88 del 2009, l'accertamento di un maggior reddito non può essere fondato soltanto sulla sussistenza di uno scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita e il valore normale del bene, quale risulta dalle quotazioni OMI, ma richiede la sussistenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti;
- (ii) le quotazioni OMI non costituiscono una fonte tipica di prova del valore venale di comune commercio del bene oggetto di accertamento, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, essendo idonee a condurre ad indicazioni di valore di larga massima;



- (iii) l'iscrizione ipotecaria non costituisce un elemento grave preciso e concordante utile al fine di individuare il reale valore dell'immobile oggetto di compravendita.

PRASSI

4. AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRETTE

4.1 APPLICAZIONE DELL'ART. 35, COMMA 10-TER.1 DEL D.L. 4 LUGLIO 2006, N. 223 – CHIARIMENTI – AGENZIA DELLE ENTRATE, RISPOSTA AD INTERPELLO N. 54 DEL 12 FEBBRAIO 2020

L'art. 35, comma 10-ter.1, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 non trova applicazione per gli immobili rinvenuti dalla risoluzione di contratti di leasing qualora gli immobili sono pervenuti in capo al cedente per effetto della cessione in blocco dei beni e dei rapporti. Al contrario, troverà applicazione l'ordinario trattamento tributario. L'agevolazione in esame infatti può essere applicata solo al ricorrere del requisito soggettivo in capo al cedente quale banca o intermediario finanziario, per effetto della particolare provenienza dell'immobile acquistato.

Una società tra professionisti ("STP") aveva sottoscritto un accordo preliminare per l'acquisto di tre immobili strumentali da un intermediario finanziario (la "Società Alfa") specializzato in gestione di finanziamenti e di immobili.

Tali immobili erano stati acquistati dalla Società Alfa mediante una cessione di rapporti giuridici individuabili in blocco ai sensi dell'art. 58, D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 358 (TUB), da parte della società Beta, a seguito della risoluzione del contratto di *leasing* per inadempimento del precedente utilizzatore nell'ambito della procedura concorsuale.

La STP aveva intenzione di procedere alla conclusione di un contratto di locazione finanziaria con la società Gamma, alla quale avrebbe dovuto cedere gli immobili.

La STP ha precisato che il trasferimento dei rapporti contrattuali dalla società Beta alla Società Alfa mediante cessione in blocco *ex art. 58 del TUB* – comprensivo dei beni immobili (tra cui quelli oggetto della cessione in esame), dei crediti e dei beni mobili registrati – costituisce una prestazione di servizi unitaria, richiedendo, dunque, se in sede di trasferimento degli immobili dalla Società Alfa alla società Gamma, potesse trovare applicazione l'art. 35, comma 10-ter.1, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223.

L'Agenzia delle entrate ha ribadito che l'art. 35, comma 10-ter.1 è stato introdotto con l'intento di favorire la dismissione di tali beni, per consentire alla società stessa di proseguire nella sua attività "tipica" di *leasing* immobiliare (Cfr. Circ. n. 12/E/2011).

Secondo l'Agenzia, ad essere agevolata non è la cessione dell'immobile in sé, bensì la società di *leasing* che, avendo risolto il contratto per inadempimento dell'utilizzatore, decide di cedere l'immobile: tale circostanza non ricorre laddove la società cedente non abbia risolto un contratto di *leasing* immobiliare. Pertanto, a parere dell'Ufficio, tale agevolazione può trovare applicazione soltanto al ricorrere del requisito soggettivo in capo al cedente (banca o intermediario finanziario), per effetto della particolare provenienza dell'immobile acquistato.

Alla luce di tali considerazioni, l'Agenzia ha ritenuto che nel caso di specie, posto che gli immobili sono pervenuti in capo all'attuale cedente non a seguito della risoluzione per inadempimento



dell'utilizzatore, ma per effetto della cessione in blocco dei beni e dei rapporti effettuata ex art. 58 del TUB, l'art. 35, comma 10-*ter*.1 non può essere applicato. Per contro, troverà applicazione l'ordinario trattamento tributario, ossia:

- (i) ai fini IVA, l'art. 10, n.8-*ter*, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 ("DPR n. 633/1972");
- (ii) ai fini delle imposte indirette, sia nel caso in cui la cessione di beni strumentali sia esente da IVA, sia nel caso in cui l'operazione sia imponibile – *ex lege* o per opzione – l'imposta di registro in misura fissa e le imposte ipotecaria e catastale rispettivamente nella misura del 3% e dell'1%, ai sensi degli artt. 1-*bis* della Tariffa allegata al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 e 10 dello stesso decreto.

4.2 ART. 7 DEL D.L. 30 APRILE 2019, N. 34 – IMPOSTE D'ATTO IN MISURA FISSA – INAPPLICABILITÀ NEI CONFRONTI DI FONDI IMMOBILIARI – AGENZIA DELLE ENTRATE, RISPOSTA AD INTERPELLO N. 70 DEL 20 FEBBRAIO 2020

L'art. 7 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 che, al ricorrere di determinati requisiti, prevede l'applicazione – nella misura fissa di Euro 200 – delle imposte di registro, ipotecaria e catastale ai trasferimenti di interi fabbricati, a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare non trova applicazione nel caso di fondi immobiliari. Infatti, il fondo immobiliare configura un patrimonio separato della società di gestione del risparmio la quale, nello svolgimento dell'attività di valorizzazione del patrimonio immobiliare stesso, non può, per espresso divieto, esercitare direttamente l'attività di costruzione di beni immobili.

Una società di gestione del risparmio ("SGR"), fiscalmente residente nel territorio dello Stato e autorizzata dalla Banca di Italia alla gestione patrimoniale di fondi comuni di investimento immobiliare, a seguito della partecipazione ad un'asta pubblica, è risultata aggiudicataria di taluni fabbricati di proprietà del Comune, in qualità di parte acquirente e di società di gestione e per conto del fondo comune di investimento alternativo immobiliare riservato ad investitori professionali ("Fondo").

Entro 10 anni dalla data di efficacia dell'atto di compravendita, la SGR, per conto del Fondo, ha intenzione di alienare tutti o alcuni dei fabbricati acquistati dopo aver realizzato sugli stessi, tramite imprese terze appaltatrici e sulla base di un futuro progetto, rilevanti interventi edilizi (di cui all'art. 3, comma 1, lett. b) e c) del DPR 6 giugno 2001, n. 380,).

La SGR ha chiesto se (i) ai fini delle imposte indirette, la suddetta alienazione determini l'applicazione dell'agevolazione prevista dall'art. 7 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34. ossia l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro 200 e (ii) il Fondo possa qualificarsi come impresa di "costruzione o di ristrutturazione immobiliare".

Secondo l'Ufficio, ai fini dell'applicabilità del beneficio fiscale agli atti di trasferimento di immobili che confluiranno nel patrimonio del Fondo, occorre verificare se il Fondo (acquirente) possa essere equiparato alle imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare.

L'Agenzia delle entrate ha così negato l'applicabilità delle disposizioni in oggetto, ribadendo che il fondo immobiliare configura un patrimonio separato della SGR, la quale, nello svolgimento dell'attività di valorizzazione del predetto patrimonio immobiliare, non può, per espresso divieto, esercitare direttamente l'attività di costruzione di beni immobili.

5. SICAF

SICAF MULTI-COMPARTO ETEROGESTITA – SOGGETTIVITÀ E TRATTAMENTO AI FINI IVA – CHIARIMENTI – AGENZIA DELLE ENTRATE, RISPOSTA AD INTERPELLO N. 74 DEL 24 FEBBRAIO 2020



Data la peculiarità della SICAF multi-comparto rispetto alla SGR e ai fondi, la SICAF è da considerare quale soggetto passivo IVA per quanto attiene alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi relative alle operazioni dei fondi da essa istituiti o gestiti e deve optare per ciascun comparto per il regime di separazione delle attività di cui all'art. 36, comma 3, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

La società istante ("SICAF") è una società d'investimento per azioni a capitale fisso immobiliare multi-comparto, e si qualifica come fondo di investimento alternativo (FIA) italiano riservato, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. m-*quater*) del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (TUF).

La SICAF ha una struttura multi-comparto, ognuno dei quali costituisce patrimonio autonomo, separato e distinto a tutti gli effetti da quello degli altri e per i quali è tenuta una contabilità separata.

La gestione dell'intero patrimonio di ciascun comparto è affidata a un gestore esterno ai sensi dell'art. 38 del TUF, secondo il modello della "SICAF eterogestita", costituente, in ogni caso, soggetto passivo ai fini IVA

Tanto premesso, la SICAF ha chiesto all'Agenzia di chiarire se ciascun comparto debba essere gestito come attività separata ai fini IVA, al pari di quanto avviene nel caso di fondi gestiti dalla stessa SGR. Inoltre, con riferimento alle operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate da ciascun comparto ha chiesto di fornire informazioni in merito:

- (i) alle modalità di fatturazione;
- (ii) alle modalità di calcolo, liquidazione dell'IVA e versamento dell'IVA; e
- (iii) alle modalità di compilazione dei singoli moduli della Dichiarazione IVA.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che con riferimento al trattamento fiscale applicabile ai fini IVA, l'art. 8, comma 1, del D.L. 25 settembre 2001, n. 351 prevede che la SGR è il soggetto passivo IVA per quanto attiene alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi relative alle operazioni dei fondi da essa istituiti o gestiti. Pertanto, la SGR ha l'obbligo di tenere contabilmente separate la propria attività da quella di ciascun fondo e deve, altresì, curare separatamente gli adempimenti relativi alla quantificazione e alla liquidazione dell'imposta.

Richiamando precedenti documenti di prassi (*i.e.*, Circ. 15 febbraio 2012, n. 2/E), l'Agenzia ha altresì affermato che la SGR, pur mantenendo ai sensi dell'art. 36 del DPR n. 633/1972 una contabilità separata per ogni singolo fondo (oltre che per la propria attività) – in virtù del principio di unicità del soggetto passivo di imposta – è tenuta alla presentazione di un'unica dichiarazione annuale e all'effettuazione di un unico versamento cumulativo dell'imposta per l'importo dovuto complessivamente.

Pertanto, , pur essendo evidenti le peculiarità della SICAF (autonoma soggettività IVA, anche ove eterogestita) rispetto alla SGR e ai fondi, i suddetti chiarimenti trovano applicazione anche alla SICAF, sia autogestita, sia eterogestita. Di conseguenza, la SICAF multi-comparto deve optare per ciascun comparto per il regime di separazione delle attività di cui all'art. 36, comma 3, del DPR n. 633/1972: l'IVA sarà determinata per ciascun comparto in modo autonomo, attraverso la contabilità separata ai fini IVA, mentre la SICAF, quale unico soggetto passivo (anche se eterogestita), provvederà a determinare cumulativamente l'IVA da versare o l'IVA a credito dopo aver compensato la posizione IVA dei singoli comparti con la propria.



6. IVA E CAMBIAMENTO DI ATTIVITÀ

SOCIETÀ DI GESTIONE IMMOBILIARE – REGIME DI IMPONIBILITÀ IVA SE IMPRESA DI RIPRISTINO – AGENZIA DELLE ENTRATE, RISPOSTA AD INTERPELLO N. 84 DEL 3 MARZO 2020

Una società di gestione immobiliare può optare per il regime di imponibilità IVA, nel contesto della locazione dell'immobile di sua proprietà a potenziali conduttori che assumono direttamente, a propria gestione, l'attività di "Room & Breakfast", qualora possa considerarsi "impresa di ripristino", ossia un'impresa che acquista un fabbricato ed esegue o fa eseguire sullo stesso gli interventi edilizi elencati dall'art. 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'Edilizia, corrispondenti alle tipologie di interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457".

Una società immobiliare di gestione ha modificato l'attività sociale in quella di gestione di "Room & Breakfast" e ha depositato presso il Comune la SCIA per interventi di mutamento di destinazione d'uso (da centro benessere ad abitazione) e di manutenzione straordinaria di cui al Testo Unico dell'edilizia (DPR 6 giugno 2001, n. 380) accatastando il fabbricato posseduto come A3.

Successivamente, la società decideva di tornare a svolgere la precedente attività di immobiliare di gestione, locando l'unità immobiliare a potenziali conduttori che avrebbero assunto direttamente, a propria gestione, l'attività di "Room & Breakfast".

La società istante ha chiesto se (i) la locazione di immobile accatastato A3 da un'impresa che vi abbia eseguito i predetti lavori sia una operazione esente da IVA, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8), del DPR n. 633/1972, o un'operazione imponibile ai fini del tributo e (ii) le fatture emesse dalle varie imprese che hanno eseguito i lavori di manutenzione, ai sensi dell'art. 17, comma 6, lettera a-ter), DPR n. 633/1972, senza applicazione di Iva in *reverse charge* debbano essere integrate dalla committente con applicazione dell'Iva con aliquota del 10% o del 22%.

Come noto, le locazioni degli immobili sono soggette a un naturale regime di esenzione al quale possono derogare – previa opzione del locatore nel contratto di locazione – soltanto alcune imprese, tra cui le imprese che hanno ripristinato gli immobili abitativi oggetto di locazione a libero mercato (c.d. *impresе di ripristino*): nessuna deroga è invece prevista per le immobiliari di gestione o le imprese di altra natura che devono pertanto considerare i canoni a libero mercato esenti da IVA.

Alla luce di tali considerazioni, l'Agenzia ha affermato che:

- (i) se l'attività esercitata dalla società è qualificabile, in base alla normativa italiana di settore, ad uso turistico-alberghiero, le prestazioni rese dalla stessa sono soggette ad IVA con aliquota del 10% ai sensi del n. 120) della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633/1972;
- (ii) diversa è l'ipotesi in cui la società istante loca l'intero immobile accatastato A3 a potenziali conduttori che assumano la gestione dell'attività di "Room & Breakfast", ritornando così a svolgere l'attività di gestione immobiliare: infatti, la società in questo caso può optare per il regime di imponibilità IVA a condizione che rivesta la qualifica di *impresa di ripristino*.

Sul primo punto, l'Agenzia ha chiarito che, ove le opere fatte eseguire dalla società sugli immobili di sua proprietà dovessero rientrare tra quelle elencate dall'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), DPR 6 giugno 2001, n. 380, la società istante potrebbe scegliere di assoggettare ad IVA – in luogo dell'esenzione – la locazione dell'immobile, previa opzione da inserire nel relativo contratto, in assenza della quale la locazione rientrerà nel naturale regime di esenzione da IVA.



Con riferimento all'aliquota applicabile, invece, l'Agenzia ha sostenuto che l'aliquota IVA del 10% potrà essere applicata a condizione che le opere eseguite rientrino effettivamente tra quelle elencate nel Testo Unico dell'edilizia.

7. CIRCOLARE MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE IN MATERIA IMU (CIRCOLARE 18 MARZO 2020, N. 1/DF)

ART. 1, COMMI 738-783 E DELLA L. 27 DICEMBRE 2019, N. 160 ("LEGGE DI BILANCIO 2020") – CHIARIMENTI

La Circolare ha l'obiettivo di esaminare i numerosi quesiti in ordine all'applicazione dell'IMU di cui all'art. 1, commi da 738 a 783 della Legge di bilancio 2020 che, a decorrere dal periodo d'imposta 2020, ha abolito l'imposta unica comunale di cui all'art. 1, comma 639, della L. 27 dicembre 2013, n. 147 (IUC), con contestuale eliminazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI), di cui era una componente, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI).

7.1 ACCONTO 2020

Il comma 762 della Legge di bilancio 2020 prevede che, in sede di acconto, il soggetto passivo dell'IMU corrisponda la metà dell'importo versato nel 2019, che, ai fini della TASI, coincideva con la sua sola quota, determinata ai sensi del comma 681 dell'art. 1 della L. 27 dicembre 2013, n. 147. Con riferimento alle fattispecie di seguito descritte, la Circolare ha chiarito il corretto computo dell'acconto.

Cessione o acquisto dell'immobile

- (i) Immobile ceduto nel corso del 2019: occorre tenere in considerazione la condizione sussistente al momento del versamento, vale a dire l'assenza del presupposto impositivo. Tale soluzione appare in linea con quanto disposto dal comma 762 laddove prevede che il "versamento della prima rata è pari all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'aliquota e la detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente".
- (ii) Immobile acquistato nel corso del primo semestre 2020: se al momento del versamento dell'acconto il Comune ha già pubblicato, le aliquote IMU applicabili nel 2020, il contribuente può determinare l'imposta applicando le nuove aliquote pubblicate. Laddove invece tali aliquote siano state approvate prima dell'entrata in vigore della Legge di bilancio 2020, sarebbe opportuno considerare le aliquote dell'IMU vigenti nel 2019 e attendere il termine del 28 ottobre 2020, al fine di verificare quale sia l'atto definitivamente adottato per il 2020.
- (iii) Immobili ceduti e acquistati nelle annualità 2019 e 2020: se il contribuente ha venduto un immobile nel 2019 e, nel contempo, acquistato un altro immobile situato nello stesso Comune nel primo semestre del 2020, egli dovrà comunque versare l'acconto 2020 scegliendo tra il metodo individuato dal comma 762 per l'acconto 2020 e quello previsto dalla stessa norma a regime. Tali considerazioni non valgono ove gli immobili si trovino in comuni diversi, potendo il contribuente in tale eventualità scegliere un diverso criterio per ciascun immobile.

Destinazione dell'abitazione ad altro uso

- (iv) Immobile tenuto a disposizione o locato nell'anno 2019 che viene destinato ad abitazione principale nell'anno 2020: valgono le stesse osservazioni fornite alla lett. (i) sopra, in quanto nel 2020 è venuto meno il presupposto impositivo dell'IMU.



- (v) Immobile destinato ad abitazione principale nel 2019 che viene tenuto a disposizione o locato nell'anno 2020: valgono le stesse osservazioni fornite alla lett. (ii) sopra, atteso che nell'anno 2019 il tributo non era stato versato per effetto dell'esclusione dell'abitazione principale dall'IMU, mentre nell'anno 2020 a seguito del mutamento di destinazione è sorto il presupposto impositivo.
- (vi) Immobili che nel 2020 subiscono un cambio di destinazione rispetto al 2019: se il contribuente possiede due immobili, uno adibito ad abitazione principale e l'altro tenuto a disposizione, e nel 2020 ne inverte la destinazione, valgono le stesse considerazioni stabilite alla lett. (iii).

Altre fattispecie particolari

- (vii) Fabbricati rurali strumentali (comma 750) e fabbricati merce (comma 751): valgono le stesse osservazioni fornite alla lett. (ii), con la specificazione che qualora si opti per la soluzione di versare l'acconto, occorrerà applicare l'aliquota di base pari allo 0,1% prevista dai commi 750 e 751, stante la non imponibilità delle fattispecie in esame nella previgente disciplina IMU.
- (viii) Immobile per il quale nel 2020 è mutata la quota di possesso: trova applicazione il criterio stabilito per l'anno di prima applicazione dell'IMU dal comma 762 della Legge di bilancio 2020 ai fini dell'acconto 2020.

7.2 ALIQUOTE E REGOLAMENTI APPLICABILI PER IL SALDO IMU 2020 IN CASO DI MANCATA PUBBLICAZIONE DELLE ALIQUOTE E DEI REGOLAMENTI AI SENSI DEL COMMA 767

In caso di mancata pubblicazione delle delibere entro il 28 ottobre 2020, ai sensi del comma 767 della Legge di bilancio 2020, trovano applicazione le aliquote e le detrazioni IMU vigenti nel Comune per l'anno 2019. Tale principio vale anche nel caso in cui il Comune non abbia mai deliberato in materia di aliquote IMU, il che comporta che trovino applicazione l'aliquota dello 0,76% per gli immobili diversi dall'abitazione principale e quella dello 0,4% per le abitazioni principali di lusso.

7.3 AREA FABBRICABILE PERTINENZA DEL FABBRICATO

A partire dal 1° gennaio 2020, il concetto di pertinenza ai fini IMU deve essere ricondotto esclusivamente alla definizione fiscale contenuta nel comma 741, lett. a) della Legge di bilancio 2020, secondo cui si considera *“parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente...”*, e non alla nozione civilistica di cui agli artt. 817 e seguenti del codice civile.

7.4 DATA DELLA RISOLUZIONE DEL CONTRATTO DI LEASING: SOGGETTIVITÀ PASSIVA IMU

A decorrere dal 1° gennaio 2020, in linea di continuità con il precedente regime impositivo, il comma 743 della Legge di bilancio 2020 ha stabilito che per *“gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto”*.

Pertanto, viene esclusa la soggettività passiva prevista per la TASI che permaneva in capo al locatario fino *“alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna”*.

7.5 DICHIARAZIONE IMU

Ai sensi del comma 769 della Legge di bilancio 2020, la dichiarazione IMU deve essere presentata o, in alternativa, trasmessa in via telematica *“entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in*



cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta". Limitatamente, invece, ai casi in cui il possesso dell'immobile ha avuto inizio o sono intervenute variazioni nel corso del 2019, la Circolare ha ricordato che, ai sensi dell'art. 3-ter del D. L. 30 aprile 2019, n. 34, il termine per la presentazione della dichiarazione è fissato al 31 dicembre 2020.

DOTTRINA

8. SELEZIONE DI ARTICOLI DI DOTTRINA RILEVANTI IN MATERIA DI INVESTIMENTI IMMOBILIARI – GENNAIO/FEBBRAIO/MARZO 2020

A. BORGOGGIO, *Illegittimo l'accertamento all'immobiliare sulla base di fatture e banche dati dell'Ufficio*, in *Il Fisco* n. 2/2020, pag. 170;

G. ALBANO, *Non abusiva la riorganizzazione aziendale con trasferimento di immobili a fondo immobiliare*, in *Il Fisco* n. 2/2020, pag. 107;

S. BARUZZI, *Risoluzione per mutuo dissenso di atti traslativi di immobili*, in *Il Fisco* n. 2/2020, pag. 120;

D. STEVANATO, *Imposta di registro e discrezionalità del legislatore nella progettazione dei tributi*, in *Corriere tributario* n. 1/2020, pag. 37;

S. SPINA, *IVA agevolata solo per la costruzione di case di abitazione*, in *Eutekne*, 14 gennaio 2020;

S. FOSSATI, A. IOVINE, *Aree edificabili esenti Imu se la pertinenza risulta nel Prg*, in *Il Sole 24 ore*, 17 gennaio 2020;

G. ODETTO, *Riallineamento dei valori civili e fiscali con vincolo sulle riserve*, in *Eutekne*, 24 gennaio 2020;

A. GAETA, *Appalto per la costruzione di residenze turistico-alberghiere con aliquota IVA ordinaria*, in *Il Fisco* n. 5/2020, pag. 475;

D. LIBURDI, M. SIRONI, *Rivalutazione di partecipazioni e terreni alla prova della convenienza*, in *Il Fisco* n. 5/2020, pag. 423;

L. LOVECCHIO, *La nuova IMU pone fine alla sovrapposizione IMU-TASI*, in *Il Fisco* n. 5/2020, pag. 433;

E. GRECO, *Reverse charge negli appalti da valutare in base ai beni strumentali*, in *Eutekne*, 27 gennaio 2020;

G. ODETTO, *Immobili da rivalutare con l'incognita area*, in *Eutekne*, 27 gennaio 2020;

S. SANNA, *Rivalutazione delle partecipazioni non quotate e dei terreni anche per il 2020*, in *Eutekne*, 27 gennaio 2020



- C. GALLI, *Finanziamenti all'estero, no a ritenute sugli interessi*, in *Il Sole 24 ore*, 29 gennaio 2020;
- N. FORTE, *Bonus facciate, proroga dei bonus casa e tracciabilità delle detrazioni*, in *Il Fisco n. 6/2020*, pag. 512;
- M. VITI, *Il mancato completamento dei lavori sull'immobile-merce non impedisce l'allocazione a bilancio tra le rimanenze*, in *Il Fisco n. 6/2020*, pag. 573;
- G. DEBENEDETTO, *Unificazione Imu-Tasi e canone unico patrimoniale*, in *La Settimana Fiscale/Il Sole 24 Ore n. 5*, 31 gennaio 2020;
- S. SANNA, *La cessione del terreno a un valore inferiore a quello di perizia è legittimo*, in *Eutekne*, 1 febbraio 2020;
- A. BUSANI, *La Reoco esclusa dal regime della società scissa*, in *Il Sole 24 Ore*, 11 febbraio 2020;
- E. ZANETTI, *Insussistente la cessione di un ramo d'azienda non preesistente*, in *Eutekne*, 11 febbraio 2020;
- A. BUSANI, *Leasing, cessione in blocco senza bonus*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 febbraio 2020;
- C. PASQUALE, *La sentenza che trasferisce l'immobile sconta il registro proporzionale*, in *Eutekne*, 14 febbraio 2020;
- C. GLENDI, *(Reale) questione di incostituzionalità dell'art. 20 del TUR o (mascherato) conflitto di attribuzione tra poteri politico e giudiziario*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria 1/2020*, pag. 5;
- M. ANTONINI, A. CAPUTO, *Operazioni societarie e cessioni di beni: orientamenti sull'abuso del diritto*, in *Il Fisco 7/2020*, pag. 607;
- A. BORGOGGIO, *Ecobonus su immobili locati: no se la Srl ha dedotto i costi*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 febbraio 2020;
- M. NESSI, R. TORELLI, *Affitto d'azienda, ammortizza i costi chi gestisce l'edificio*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 febbraio 2020;
- A. BUSANI, *L'affitto di uno spazio non può essere locazione d'azienda*, in *Il Sole 24 Ore*, 18 febbraio 2020;
- C. PASQUALE, *Locazione di immobile e non affitto d'azienda se manca l'organizzazione dei beni*, in *Eutekne*, 19 febbraio 2020;
- A. MAURO, *Per l'accertamento di maggior valore per il registro i valori OMI non bastano*, in *Eutekne*, 19 febbraio 2020;
- A. BUSANI, *Ai fondi immobiliari negato bonus costruzioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 febbraio 2020;
- L. FORNERO, *Non è strumentale il fondo rustico locato da un'immobiliare*, in *Eutekne*, 21 febbraio 2020;
- E. ZANETTI, *Via libera delle Entrate alle scissioni asimmetriche di beni immobili*, in *Eutekne*, 22 febbraio 2020;



- A. GERMANI, *SICAF multicomparto parificata ai fondi comuni immobiliari*, in *Il Sole 24 Ore*, 25 febbraio 2020;
- E. GRECO, *SICAF con separazione delle attività per ciascun comparto*, in *Eutekne*, 25 febbraio 2020;
- M. DENARO, *Per la tassazione della plusvalenza da cessione immobiliare vale solo la data dell'atto notarile*, in *Il Fisco* 10/2020, pag. 967;
- S. BARUZZI, *Esclusa l'imposta di registro ridotta per acquisti di immobili a uso turistico inseriti nei Piani Particolareggiati*, in *Il Fisco* 10/2020, pag. 1064;
- P. BORIA, *La rilevanza servente del bene rispetto all'attività di impresa*, in *GT-Giurisprudenza tributaria* n. 2/2020, pag. 136;
- S. SPINA, *Per i fabbricati il regime fiscale è basato sulla situazione catastale esistente*, in *Eutekne*, 17 marzo 2020;
- A. MAURO, *Cessione del terreno rivalutato a prezzo inferiore con imposte d'atto sul valore di perizia*, in *Eutekne*, 18 marzo 2020;
- G. GAVELLI, G. P. TOSONI, *IMU: l'area fabbricabile è terreno agricolo anche per il comproprietario*, in *Il Sole 24 ore*, 25 marzo 2020;
- M. DEL VAGLIO, *Fondi immobiliari e attività di costruzione e ristrutturazione*, in *Il Fisco* n. 13/2020, pag. 1245;
- M. DENARO, *Non è strumentale il fondo rustico locato da una società immobiliare di gestione*, in *Il Fisco* n. 13/2020, pag. 1276;
- A. BORGOGGIO, *OMI e annunci immobiliari smascherano i ricavi in nero occultati dai contribuenti*, in *Il Fisco* n. 13/2020, pag. 1279.

Contatti

Giuseppe Andrea Giannantonio
Partner – Chiomenti
giuseppeandrea.giannantonio@chiomenti.net

Gabriele Paladini
Counsel – Chiomenti
gabriele.paladini@chiomenti.net

