

Immobili giacenti al 4 luglio 2006

di Roberto Pasquini

Pubblicato il 29 dicembre 2007

In merito alla detrazione precedentemente effettuata sull'acquisto di immobili abitativi, l'art. 35, co. 9, del DL 223/2006 (decreto Bersani), prevede che in sede di prima applicazione "in relazione al mutato regime disposto dall'articolo 10, primo comma, numeri 8) e 8-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non si effettua la rettifica della detrazione dell'imposta prevista dall'articolo 19-bis2 del citato decreto n. 633 del 1972, limitatamente ai fabbricati diversi da quelli strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, posseduti alla data del 4 luglio 2006". La norma in commento è stata introdotta transitoriamente con l'intenzione di tutelare il legittimo affidamento secondo cui il contribuente non deve essere penalizzato per effetto di disposizioni emanate dopo l'effettuazione di operazioni, in quanto si vuole tutelare la situazione giuridica generata da un precedente comportamento dell'Amministrazione finanziaria, che ha indotto il contribuente a confidare nel conseguimento di un dato risultato. La norma, tuttavia, ha creato confusione e problemi di ordine applicativo, che in alcuni casi penalizzano il contribuente che in buona fede ha posto in essere operazioni nel periodo antecedente all'entrata in vigore della norma. La disposizione a ben vedere non distingue tra i fabbricati acquistati prima del 1 gennaio 2006 e quelli acquistati dopo tale data. Per esplicitare la portata di tale norma transitoria è stata emanata la circolare 12/2007 che in effetti aveva stabilito che gli immobili acquistati nel corso del 2006 per i quali il diritto alla detrazione era stato legittimamente operato in base alla normativa vigente anteriormente al 4 luglio 2006 non sono interessati dall'esonero della rettifica. A parere dell'Agenzia, che come ribadito dalla Cassazione, è pura dottrina dell'Amministrazione finanziaria e non vincolante per il contribuente, nel caso sopradetto non si applica l'articolo 19 bis 2 relativo alla rettifica della detrazione ma le regole sul pro-rata generale disposte dall'articolo 19, comma 5 del Dpr 633/1972 per le quali la detrazione operata nel corso dell'anno viene determinata sulla base delle operazioni esenti o imponibili effettuate. Con i principi indicati dall'Amministrazione finanziaria nella circolare 12/2007 e ribaditi con risoluzione 317/2007 quindi, una società che nel corso del 2006 avesse acquistato un immobile abitativo nel 2006 con vendita in esenzione dopo l'entrata in vigore della norma, se questa operazione fosse stata l'unica dell'anno non avrebbe potuto operare nessuna detrazione, neanche per gli acquisti effettuati prima del 4 luglio 2006, avendo effettuato nel periodo operazioni esenti nella misura del 100 per cento. Tale ragionamento sicuramente non tutela il legittimo affidamento di cui si parlava prima e che l'articolo 35 comma 9 intende tutelare. La norma avrebbe dovuto salvaguardare il diritto alla detrazione degli acquisti effettuati prima del 4 luglio 2006 e quindi escludere dal pro-rata generale dell'anno gli acquisti di fabbricati abitativi effettuati prima del 4 luglio 2006. In tal modo si sacrifica l'equità fiscale e il legittimo affidamento sancito nell'articolo 35 del DL 223/2006 e nello Statuto del contribuente.

Inoltre nella risposta all'interpello n. 317/2007 si sostiene che il principio detto prima ed esposto nella circolare 12/2007 è in linea con le disposizioni contenute all'articolo 185 della direttiva comunitaria 200/112/CE del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, secondo la quale "la rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione Iva, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni". L'Amministrazione finanziaria però ha dimenticato di prendere in considerazione la disposizione contenuta all'articolo 192 della direttiva per la quale gli Stati membri, in sede di applicazione della rettifica delle detrazioni, devono "adottare disposizioni necessarie per evitare che il soggetto passivo ne sia avvantaggiato o svantaggiato in modo ingiustificato".

Nell'ipotesi esaminata appare evidente che applicando l'interpretazione indicata nella circolare n. 12/2007 dell'Amministrazione e riportata nella risoluzione n. 317/2007 una società di trading immobiliare che ha acquistato immobili abitativi nel periodo dal 1 gennaio al 4 luglio 2006 risulta penalizzata rispetto a una società che avesse acquistato gli stessi immobili prima del 31 dicembre 2005. Infatti l'applicazione del pro-rata articolo 19 comma 5 secondo il principio dell'Amministrazione finanziaria è prevista per tutti i fabbricati acquistati nel corso del 2006 senza distinguere prima e dopo il 4 luglio, mentre una società che li abbia acquistati prima del 31 dicembre 2005 non soffrirebbe di alcun limite alla detrazione operata nell'anno precedente.

Inoltre l'errata applicazione della norma fa sì che le imprese con attività promiscua subiscono allo stato attuale una doppia penalizzazione: da un lato perché l'Iva sull'acquisto di immobili abitativi è totalmente indetraibile, dall'altro perché l'Iva per l'acquisto degli immobili strumentali non è tutta detraibile (come dovrebbe essere), ma si detrae in misura pari alla percentuale corrispondente di pro-rata, a sua volta influenzato dalle cessioni esenti di fabbricati abitativi.

Lorenzo Camuso e Maurizio Calello

29 Dicembre 2007

