



CONSIGLIO NAZIONALE GEOMETRI

PRESSO MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Prof. n. 1322
(citare nella risposta)

09 FEB 2007

00187 Roma.....
VIA BARBERINI, 68 - C.F. 80053430585
Tel. +39 06.420.31.61. - Fax +39 06.48912336
Url: <http://www.cng.it> E-Mail: cng@cng.it

Serv. **MB** Div. **4**

Rifer del

Allegati

Oggetto: Agenzia delle Entrate - Circolare n. 6/E-
Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223
convertito con modificazioni dalla legge 4
agosto 2006, n. 248. Nuovi poteri degli uffici
in materia di accertamento ai fini delle
imposte di registro ipotecaria e catastale.

Ai Consigli dei
Collegi dei Geometri

L O R O S E D I

Ai Comitati Regionali
dei Geometri

L O R O S E D I

Egr. Geom.
Fausto SAVOLDI
Presidente Cassa Italiana
Previdenza ed Assistenza Geometri
Lungotevere A. da Brescia, 4

00196 ROMA

Si invia in allegato copia della circolare n. 6/E dell'Agenzia delle Entrate concernente quanto indicato in oggetto. Tale circolare fa il punto sui riflessi che le norme contenute nel decreto legge n. 223/2006, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 e nella legge 296/2006 (Finanziaria 2007) hanno sull'accertamento in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale.

Una particolare attenzione è dedicata alle indagini finanziarie utilizzate come strumento per l'accertamento del corrispettivo effettivamente pagato con riferimento agli atti di compravendita immobiliare, legittimando il potere di rettifica della base imponibile dichiarata dai contribuenti e l'applicazione delle sanzioni amministrative.

Con i migliori saluti

IL PRESIDENTE
(Geom. Piero Panunzi)

CIRCOLARE N. 6/E



Direzione Centrale Accertamento

Roma, 06 febbraio 2007

OGGETTO: Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 - Nuovi poteri degli uffici in materia di accertamento ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

INDICE

<i>Premessa</i>	pag. 3
<i>Parte Prima: L'accertamento della base imponibile</i>	
1.1 Le novità	pag. 5
1.2 La valutazione "automatica"	pag. 6
1.3 Il sistema "prezzo-valore"	pag. 10
1.4 L'ambito oggettivo di applicazione delle nuove norme	pag. 11

1.5 Le dichiarazioni sostitutive	pag. 14
1.6 Selezione degli atti da sottoporre a controllo e metodologie di valutazione	pag. 16

Parte seconda: L'estensione dei poteri di controllo

2.1 Le novità	pag. 18
2.2 Accessi, ispezioni e verifiche	pag. 18
2.3 Inviti, richieste e questionari	pag. 21
2.3.1 Richieste dirette al contribuente	pag. 21
2.3.2 Richieste dirette a soggetti diversi dal contribuente	pag. 22
2.4 Le indagini finanziarie	pag. 24

<i>La decorrenza delle nuove norme</i>	pag. 27
---	---------

Tabella sinottica delle norme	pag. 29
--------------------------------------	---------

Premessa

Il decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha apportato significative modifiche nella disciplina normativa e ha ampliato i poteri degli uffici finanziari in materia di accertamento ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Si richiamano le disposizioni recanti le novità per l'accertamento del settore registro, contenute negli articoli 35 e 36.

Art. 35

- **comma 21:** ha integrato l'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, con l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito, e ha integrato il successivo comma 498, prevedendo una specifica sanzione amministrativa in caso di occultazione, anche parziale, del corrispettivo pattuito;
- **comma 22:** ha introdotto l'obbligo di rendere, all'atto della cessione di un immobile (anche se assoggettata ad IVA), apposite dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà circa le modalità di pagamento del corrispettivo e l'assistenza degli agenti immobiliari, ove prestata;
- **comma 23-ter:** ha aggiunto il comma 5-bis all'articolo 52 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, rimuovendo i limiti all'accertamento di valore per le cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005;
- **comma 24:**
- ha aggiunto l'art. 53-bis al D.P.R. n. 131 del 1986, estendendo all'imposta di registro e alle imposte ipotecaria e catastale le attribuzioni e i poteri previsti per l'accertamento ai fini delle imposte dirette, disciplinati dagli articoli 31 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;

- ha introdotto il comma 1-bis nell'art. 74 del D.P.R. n. 131 del 1986, estendendo l'applicazione delle disposizioni sanzionatorie di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, alle violazioni conseguenti alle richieste effettuate ai sensi del suddetto art. 53-bis;

Art. 36

- **comma 2:** ha chiarito la portata della locuzione di area fabbricabile;
- **comma 15:** ha modificato l'agevolazione prevista per i trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, limitandola a quelli diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica.

Inoltre, occorre tener conto dei riflessi che hanno sull'accertamento ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, le disposizioni recate dall'art. 35, comma 8, che hanno modificato e integrato il primo comma dell'art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ampliando la platea dei trasferimenti immobiliari considerati esenti dall'IVA e come tali assoggettabili ad imposta di registro.

Sulle suddette novità, i primi chiarimenti sono stati forniti con circolare n. 28 del 4 agosto 2006.

Con l'approvazione della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), alcune delle disposizioni sopra indicate hanno subito delle modifiche, che saranno illustrate nel corso della trattazione delle singole disposizioni.

A tale proposito, per fornire un quadro sinottico di tutte le modifiche normative sopra richiamate è stata predisposta la tabella allegata alla presente circolare.

In questa sede si intende fare il punto sui riflessi che le norme sopra richiamate hanno sull'attività di accertamento relativa ai tributi del settore registro, onde fornire i relativi indirizzi cui gli uffici dovranno uniformarsi nello svolgimento dell'attività di accertamento.

PARTE PRIMA: L'ACCERTAMENTO DELLA BASE IMPONIBILE

1.1 Le novità

Il comma 23-ter dell'art. 35 del D.L. n. 223 del 2006, inserito dalla legge di conversione n. 248 del 2006, ha aggiunto il comma 5-bis all'art. 52 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (per brevità T.U.R.), ai sensi del quale "le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni".

I commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U.R., di cui si dispone l'inapplicabilità, prevedevano il meccanismo della cosiddetta valutazione "automatica" o "catastale", per cui gli uffici non potevano procedere all'accertamento di valore nei casi in cui il valore o il corrispettivo degli immobili fosse stato dichiarato in misura non inferiore al valore catastale. Pertanto, per effetto della novella in argomento, viene meno il limite al potere di accertamento di valore, ad eccezione delle cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze che si realizzano tra privati, cioè tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, a condizione che la parte acquirente richieda al notaio rogante l'identificazione della base imponibile con il valore catastale, indipendentemente dal corrispettivo pattuito.

A partire dal 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), per escludere l'accertamento di valore in riferimento alle cessioni sopra indicate, è sufficiente che solo la parte acquirente sia una persona fisica, come meglio precisato nel paragrafo 1.3.

La disposizione recata dal citato comma 23-ter, riducendo l'ambito della valutazione catastale, ripristina sostanzialmente l'accertamento del valore della base imponibile quale regola generale in materia di controlli sui valori dichiarati negli atti di cessione di immobili soggetti ad imposta di registro.

Si tratta della regola enunciata al comma 1 dell'art. 52 del T.U.R., secondo la quale, se l'ufficio ritiene che il valore venale risulti superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede con lo stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni. In base all'art. 71 del T.U.R., in caso di insufficiente dichiarazione di valore, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta dovuta.

Con riferimento agli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti immobiliari, l'art. 51 del medesimo testo unico precisa che, per valore, deve intendersi quello venale in comune commercio e stabilisce i criteri da seguire per la sua determinazione.

1.2 La valutazione "automatica"

Prima di esaminare in dettaglio il campo di applicazione delle nuove disposizioni legislative, con i conseguenti riflessi sull'attività di controllo, appare utile riepilogare il ruolo che la valutazione automatica ha svolto nell'ambito dei controlli in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale, a partire dalla sua introduzione nell'ordinamento tributario.

Ai sensi dei commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U.R., dal 1° luglio 1986 il potere di rettifica dei valori dichiarati risultava inibito qualora gli stessi fossero indicati in atto in misura non inferiore al valore catastale dell'immobile, ottenuto moltiplicando per specifici coefficienti la rendita catastale (rivalutata del 5 per cento) o, nel caso di terreni agricoli, il reddito dominicale (rivalutato del 25 per cento). Si ricorda che la misura dei coefficienti è stata variata dall'art. 2, comma 63, della legge 24 dicembre 2003, n. 350; per i soli immobili diversi dalla prima casa e relative pertinenze, la variazione è stata introdotta dall'art. 1-bis, comma 7, del decreto legge 12 luglio 2004, n. 168, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2004, n. 191; per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B dall'art. 1, comma 45 della legge 24 novembre 2006, n. 286, di conversione del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262.

Successivamente, il criterio automatico è stato esteso anche agli immobili denunciati al catasto edilizio urbano ma non ancora iscritti con attribuzione di rendita, purché il contribuente dichiarasse in atto di volersi avvalere delle disposizioni di cui all'art. 12 del decreto legge n. 70 del 1988, convertito dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, e successive modificazioni.

Restavano dunque sottoposti ad accertamento di valore le cessioni di aziende (con esclusione dei beni immobili trasferiti con le medesime e iscritti in catasto con attribuzione di rendita, qualora il corrispettivo fosse stato indicato in misura non inferiore a quello determinato con i parametri catastali), i trasferimenti riguardanti aree edificabili, fabbricati non censiti, nonché immobili per i quali, pur essendo possibile avvalersi della valutazione automatica, fosse stato dichiarato un valore inferiore a quello risultante dal criterio catastale.

In tutti gli altri casi, la rettificabilità della base imponibile risultava preclusa, salva l'ipotesi in cui l'ufficio fosse venuto a conoscenza di corrispettivi occultati. Infatti, pur inibendo l'accertamento di valore, il criterio automatico di valutazione non implicava in alcun modo una diversa determinazione della base imponibile, che continuava ad identificarsi, ai sensi del combinato disposto degli articoli 43, comma 1, e 51 T.U.R., con il "valore del bene o del diritto alla data dell'atto", assumendosi per tale "quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito". Ciò implicava che, ricorrendone i presupposti, l'ufficio avrebbe provveduto a richiedere la maggiore imposta dovuta con i relativi interessi di mora e la sanzione amministrativa dal duecento al quattrocento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, come previsto dall'art. 72 T.U.R., detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'art. 71.

Si ricorda che, con riferimento ai terreni agricoli, il regime della valutazione automatica era stato parzialmente derogato dall'art. 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, che consentiva ai possessori di terreni edificabili e di quelli con destinazione

agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2002, di assumere - agli effetti della determinazione delle plusvalenze tassabili ai sensi dell'art. 81, comma 1, lettere a) e b) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (oggi art. 67) - in luogo del costo o valore d'acquisto, il valore a tale data, determinato sulla base di una perizia giurata di stima, a condizione di versare sul predetto valore un'imposta sostitutiva pari al 4 per cento. La disposizione in esame è stata ultimamente estesa ai terreni posseduti al 1° gennaio 2005, ai sensi del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Il comma 6 del citato art. 7 introduceva, come detto, un'importante deroga al sistema della valutazione automatica, stabilendo che il valore periziato per la rideterminazione del valore d'acquisto costituiva "valore normale minimo" di riferimento ai fini non solo delle imposte sui redditi, ma anche delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Pertanto, come precisato dalla circolare n. 15 del 1° febbraio 2002, in caso di successivo trasferimento di terreni agricoli, qualora il contribuente avesse dichiarato un valore inferiore a quello risultante dalla perizia, l'ufficio era legittimato a procedere all'accertamento di valore, pur risultando il valore dichiarato uguale o superiore a quello calcolato su base catastale.

Con l'introduzione del comma 5-bis nell'art. 52 T.U.R., l'ambito di applicazione della valutazione automatica ai trasferimenti a titolo oneroso soggetti ad imposta proporzionale di registro ha subito una ulteriore contrazione, così come precisato nel paragrafo 1.1.

Per ciò che concerne le cessioni di immobili soggette ad IVA, si ricorda che già il testo originario dell'art. 35, comma 4, del D.L. n. 223 del 2006 aveva abrogato l'art. 15 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, che aveva esteso a tali fattispecie (per i fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C) il principio della non rettificabilità del corrispettivo dichiarato, ove determinato in base ai parametri automatici previsti per

l'imposta di registro, salvo che da atto o documento il corrispettivo risultasse di maggiore ammontare.

Va sottolineato che la modifica apportata all'art. 52 T.U.R. non ha inciso sui trasferimenti a titolo gratuito o *mortis causa*, in quanto il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni), contiene una disciplina autonoma per i suddetti trasferimenti, ancorché analoga a quella dell'art. 52, comma 4, del T.U.R.

A tale riguardo, si ricorda che la soppressione delle imposte di successione e donazione disposta dall'art. 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, non ha comportato l'abrogazione del relativo Testo unico, che è pertanto rimasto in vigore quale complesso di regole di applicazione per le imposte che vi fanno riferimento, ossia le imposte ipotecarie e catastali, comunque dovute per i beni immobili donati o caduti in successione.

In particolare, sono rimaste in vigore le disposizioni in tema di valutazione automatica contenute nell'art. 34, comma 5, valide anche per le donazioni, in virtù del richiamo effettuato dal successivo art. 56.

Peraltro, la legge 24 novembre 2006, n. 286, che ha convertito con modificazioni il decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni secondo le disposizioni del citato Testo unico, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, salvo alcuni articoli abrogati perché in contrasto con il nuovo sistema di tassazione.

Risultano pertanto confermati i previgenti limiti al potere di rettifica dei valori dichiarati, ex art. 34, comma 5, sia per le successioni che per le donazioni.

Si precisa, infine, che la preclusione alla rettifica del valore prevista dai commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U.R. continua a trovare applicazione con riferimento agli atti che non costituiscono cessione di immobili, sempre che risultino valori dichiarati o corrispettivi pattuiti in misura non inferiore ai valori catastali rivalutati. È il caso, ad esempio, degli atti aventi natura dichiarativa, come le divisioni senza conguaglio.

1.3 Il sistema “prezzo-valore”

A partire dal 1° gennaio 2006, data di entrata in vigore della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006), con riferimento alle cessioni di immobili a titolo oneroso di seguito indicate, è stata introdotta la regola del cosiddetto “prezzo-valore”, che consente di individuare la base imponibile secondo i criteri della valutazione automatica. Precisamente, l’art. 1, comma 497, della suddetta legge ha disposto che, per le cessioni di unità abitative e relative pertinenze tra privati che non agiscono nell’esercizio di impresa, arte o professione, la base imponibile è data dal valore catastale determinato ai sensi dei commi 4 e 5 dell’art. 52 T.U.R., indipendentemente dal corrispettivo pattuito, purché l’acquirente ne faccia richiesta, con dichiarazione resa al notaio e recepita nell’atto.

Con riferimento alla medesima fattispecie, l’art. 35, comma 21, del D.L. n. 223 del 2006 ha modificato il comma 497, prevedendo che il corrispettivo deve essere obbligatoriamente indicato in atto. È stato altresì modificato il successivo comma 498, prevedendo che in caso di occultazione, anche parziale, del corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull’intero importo di quest’ultimo e si applica una sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l’imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l’importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell’art. 71 del D.P.R. n. 131 del 1986.

Si evidenzia che per “imposta già applicata” deve intendersi l’imposta di registro (con le connesse imposte ipotecaria e catastale) già versata all’origine sul valore catastale rivalutato, considerata l’irrelevanza del “corrispettivo dichiarato” ai fini della tassazione in sede di registrazione.

La disposizione in esame, come disposto dal comma 23 dell’art. 35, trova applicazione per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto, cioè dal 6 luglio 2006.

Si precisa, inoltre, che la sanzione prevista dall'art. 72 T.U.R. continua a valere per le cessioni immobiliari diverse da quelle che, ai sensi dell'art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005, hanno beneficiato della regola del prezzo-valore.

Come anticipato nel paragrafo 1.1, il sistema del "prezzo valore" sopra illustrato è stato modificato dalla legge finanziaria per il 2007. In particolare il comma 309 dell'unico articolo ha sostituito nel comma 497, art. 1 della legge n. 266 del 2005 e successive modificazioni, le parole "per le sole cessioni fra persone fisiche" con le seguenti: "e fatta salva l'applicazione dell'art. 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche".

In virtù di tale modifica, a partire dal 1° gennaio 2007 la regola del "prezzo-valore" viene estesa a tutte le compravendite di abitazioni e relative pertinenze soggette all'imposta di registro, nelle quali la parte acquirente sia una persona fisica che non agisca nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, chiunque sia il venditore (vale a dire persona fisica o persona giuridica), a condizione che l'acquirente eserciti l'opzione di volersi avvalere della suddetta regola.

1.4 L'ambito oggettivo di applicazione delle nuove norme

Per effetto dell'aggiunta del comma 5-bis all'art. 52 T.U.R., l'accertamento di valore si estende alla generalità degli atti di cessione di immobili per i quali non ricorrano i presupposti previsti dall'art. 1, comma 497 della legge n. 266 del 2005 e successive modificazioni.

Si riepilogano gli atti di cessione di immobili sottoponibili ad accertamento di valore ex primo comma art. 52 T.U.R., fino alla data di entrata in vigore della legge finanziaria per il 2007 (cioè dal 4 luglio 2006 fino al 31 dicembre 2006):

- cessioni di immobili in cui anche una sola delle parti sia persona fisica che agisce nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- cessioni di immobili in cui anche una sola delle parti non sia persona fisica;

- cessioni di immobili nelle quali, pur sussistendo i requisiti oggettivi e soggettivi stabiliti nel comma 497, art. 1, legge 266 del 2005, non sia stata espressa la dichiarazione di volersi avvalere della regola del “prezzo-valore”;
- cessioni di terreni;
- cessioni di fabbricati non abitativi (uffici, negozi, opifici, ecc.);
- cessioni di pertinenze relative a fabbricati non abitativi;
- cessioni di immobili facenti parte di compendi aziendali;
- conferimenti in società;
- divisioni con conguaglio (a meno che non torni applicabile, in presenza di immobili abitativi, la regola del “prezzo-valore”);
- rinunce a diritti reali immobiliari con efficacia traslativa.

In forza delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria per il 2007, in vigore dal 1° gennaio, le prime due fattispecie dell’elencazione sopra riportata sono sostituite con le seguenti:

- cessioni di immobili in cui la parte acquirente sia persona fisica che agisce nell’esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- cessioni di immobili in cui la parte acquirente non sia persona fisica.

Va inoltre ricordato che, ai sensi del comma 116 della legge finanziaria per il 2007, risultano assoggettabili ad accertamento di valore, ove la base imponibile non sia determinabile in modo automatico, le assegnazioni di immobili ai soci da parte delle società non operative individuate al comma 111.

Per quanto riguarda gli immobili trasferiti nell’ambito di una cessione di azienda, gli stessi sono suscettibili di accertamento di valore in base al nuovo comma 5-bis dell’art. 52 T.U.R., rientrando nell’ambito delle cessioni di immobili diverse da quelle disciplinate dall’art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005. Infatti, pur essendo l’azienda una “*universitas rerum*”, cioè un’entità funzionalmente organizzata

in un complesso unitario, è legittimo considerare, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, la cessione dei beni immobili distintamente da quella degli altri beni, onde applicare le aliquote differenziate previste dalla tariffa, parte prima, del T.U.R., nonché per imputare le passività in proporzione al valore dei vari beni aziendali.

Del resto, in base a considerazioni analoghe, era stata a suo tempo ritenuta legittima l'estensione alle cessioni di azienda dei criteri che, ai sensi dei commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U.R., limitavano l'accertamento di valore per gli immobili iscritti o iscrivibili in catasto con attribuzione di rendita.

Infatti, la circolare n. 87 del 29 dicembre 1990 aveva chiarito che, agli effetti dell'imposta di registro, la cessione di un'azienda non è considerata unitariamente, in quanto ai diversi beni, sia mobili che immobili, facenti parte del patrimonio aziendale, sono applicabili le aliquote stabilite per gli atti portanti trasferimento dei beni medesimi, sempreché per essi siano stati indicati distinti corrispettivi (diversamente, all'intero valore dell'atto si applica l'aliquota del bene con tassazione più elevata).

Per quanto riguarda i terreni edificabili, va evidenziato che l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223 del 2006 ha chiarito il concetto di "area fabbricabile" ai fini fiscali, eliminando le preesistenti incertezze interpretative. In base alla definizione fornita dalla norma in esame - che, come precisato dalla circolare n. 28 del 4 agosto 2006, ha natura interpretativa - "un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

In merito ai terreni edificabili compresi in piani urbanistici particolareggiati, va ricordato che il D.L. n. 223 aveva abrogato la registrazione agevolata introdotta dall'art. 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, consistente nel pagamento dell'imposta di registro nella misura dell'1% e delle imposte ipotecaria e

catastale in misura fissa, a condizione che entro cinque anni dall'acquisto fosse avvenuta l'utilizzazione edificatoria dell'area.

L'art. 36, comma 15, della legge di conversione ha ripristinato l'agevolazione in esame, limitandola però, con effetto dalla data di entrata in vigore del decreto, alle compravendite di aree sulle quali sia possibile realizzare programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, effettuati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.

L'art. 1, comma 306 della legge finanziaria per il 2007 ha modificato ulteriormente la suddetta disposizione in riferimento all'oggetto dei trasferimenti, sostituendo le parole "edilizia residenziale convenzionata pubblica" con le seguenti: "edilizia residenziale convenzionata". La modifica in esame ha effetto per gli atti pubblici formati e per le scritture private autenticate a decorrere dal 1° gennaio 2007.

1.5 Le dichiarazioni sostitutive

Il comma 22 dell'articolo 35 del D.L. n. 223 del 2006 ha introdotto nuovi adempimenti a carico delle parti che pongono in essere cessioni di beni immobili.

In primo luogo, è fatto obbligo alle parti di rendere, all'atto della cessione dell'immobile, una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo (ad esempio, numero e data dell'assegno bancario, con l'indicazione della banca emittente o trattaria).

Pare opportuno precisare che il disposto normativo è da ritenere riferibile non solo al saldo versato al momento del rogito, ma anche alle somme corrisposte in precedenza, come l'acconto o la caparra confirmatoria.

Si ricorda che, ai sensi del D.L. 3 maggio 1991, n. 143, convertito con modificazioni dalla legge 5 luglio 1991, n. 197, importi superiori a 12.500 euro non possono essere pagati in contanti.

Inoltre, ciascuna delle parti ha l'obbligo di dichiarare, con la medesima modalità, se si è avvalsa di un mediatore e, in caso affermativo, dovrà indicare le eventuali spese sostenute per le suddette attività di mediazione, con le analitiche modalità di pagamento e il numero di partita IVA o il codice fiscale dell'agente immobiliare.

Con riferimento alla figura del mediatore il comma 48, articolo unico, della legge finanziaria per il 2007, ha previsto l'obbligo di dichiarare ulteriori dati identificativi, nonché il numero di iscrizione al ruolo degli agenti di affari in mediazione e della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di riferimento per il titolare ovvero per il legale rappresentante o mediatore che ha operato per la stessa società. In caso di assenza dell'iscrizione a ruolo di agenti di affari in mediazione ai sensi della legge 3 febbraio 1989, n. 39, il notaio è obbligato ad effettuare una specifica segnalazione al competente Ufficio locale.

In caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei predetti dati, si applica la sanzione amministrativa da 500 euro a 10.000 euro e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti vengono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'art. 52, comma 1, T.U.R..

Si ricorda che, come sancito dall'art. 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, chiunque rilascia dichiarazioni mendaci è punito ai sensi del codice penale e dalle leggi speciali in materia.

Considerata la portata generale della disposizione recata dal comma 22 dell'art. 35, che investe tutte le cessioni di immobili a titolo oneroso, anche se assoggettate ad IVA, ne discende che la preclusione dell'accertamento di valore viene meno anche con riferimento alle vendite di abitazioni tra privati di cui all'art. 1 comma 497 della legge 266 del 2005, qualora sia stata commessa una delle violazioni indicate nel presente paragrafo. In tal caso, la base imponibile non è più costituita dal valore catastale dell'immobile trasferito, bensì dal valore effettivo dello stesso.

Circa la decorrenza delle disposizioni concernenti le dichiarazioni sostitutive, si ricorda che ai sensi del comma 49, articolo unico, della legge finanziaria per il 2007, il richiamato comma 22, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della suddetta legge finanziaria, trova applicazione con riferimento ai pagamenti effettuati a decorrere dal 4 luglio 2006.

1.6 Selezione degli atti da sottoporre a controllo e metodologie di valutazione.

La rimozione del limite alla potestà di rettifica dei valori comporterà verosimilmente un ampliamento della platea degli atti da controllare ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, anche per effetto delle disposizioni dei commi da 8 a 10 sexies dell'art. 35 del decreto legge n. 223 del 2006, come modificato dalla legge di conversione, che hanno comportato il passaggio al regime di esenzione dall'IVA di alcune tipologie di cessioni di immobili effettuate da imprese, in precedenza comprese tra le operazioni imponibili, individuate nella circolare n. 27 del 4 agosto 2006.

La legge finanziaria per il 2007, con il comma 330, che ha modificato l'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, ha ristretto il novero delle operazioni esenti, ripristinando il regime di imponibilità IVA per le cessioni di fabbricati avvenute oltre il termine di quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dei lavori di ripristino, effettuate dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati, a condizione che gli stessi fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

In merito alle suddette cessioni, si evidenzia che il controllo del valore ai sensi dell'art. 52 T.U.R., da effettuare entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale di registro, non esaurisce l'attività di accertamento dell'ufficio. Infatti sarà necessaria anche la verifica del rispetto degli adempimenti previsti dalle disposizioni normative riguardanti la disciplina propria dell'IVA e delle imposte sui redditi.

L'ampliamento degli atti suscettibili di valutazione, alla luce del nuovo assetto normativo, richiederà una mirata selezione degli atti da controllare. Ciò, unitamente ad un adeguato utilizzo degli strumenti istruttori – per i quali si fa rinvio alla parte seconda della presente circolare – al fine di conferire un elevato grado di efficacia e sostenibilità alla pretesa tributaria.

In attesa dell'emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia previsto dal comma 307 della legge finanziaria per il 2007, gli uffici potranno avvalersi, con riferimento ai trasferimenti di fabbricati, dei valori indicati nella banca dati delle quotazioni immobiliari dell'Osservatorio del mercato immobiliare dell'Agenzia del territorio, privilegiando, ai fini del controllo, gli atti in cui risultino indicati valori che si discostano per difetto dalle quotazioni riportate nella suddetta banca dati. Per le aree fabbricabili, gli uffici potranno fare riferimento alle determinazioni di valore eventualmente adottate dai comuni con proprio decreto, ai sensi dell'art. 52 del decreto legislativo del 15 dicembre 1997, n. 446.

Si sottolinea che le predette indicazioni non devono essere assunte quale unico fondamento della rettifica del valore dichiarato in atto, ma possono essere utili per l'avvio di più approfondite analisi sulla base di altri elementi disponibili o acquisibili mediante un corretto utilizzo dei poteri di controllo.

PARTE SECONDA: L'ESTENSIONE DEI POTERI DI CONTROLLO

2.1 Le novità

Il comma 24 dell'art. 35 del decreto legge n. 223 del 2006 ha introdotto il nuovo articolo 53-bis nel D.P.R. n. 131 del 1986, che estende i poteri di controllo previsti per le imposte sui redditi dal D.P.R. n. 600 del 1973, in particolare negli articoli 32 e 33, anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

Fino all'entrata in vigore del citato decreto legge n. 223, gli uffici, al fine di reperire atti, dati e notizie rilevanti per l'accertamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, potevano avvalersi dei poteri istruttori disciplinati dai seguenti articoli del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131:

- comma 4 dell'articolo 51, concernente la possibilità di compiere accessi, ispezioni e verifiche per il controllo dei valori dichiarati negli atti aventi per oggetto aziende o diritti reali su di esse;
- articolo 63, riguardante le richieste di atti e notizie, necessarie ai fini dell'applicazione dell'imposta, ai soggetti obbligati a richiedere la registrazione e ai dirigenti dei pubblici uffici;
- articolo 68, disciplinante la presentazione quadrimestrale del repertorio degli atti compiuti, ricevuti o autenticati dai pubblici ufficiali.

Si illustrano di seguito i poteri derivanti dall'applicazione delle disposizioni degli articoli 32 e 33 del citato D.P.R. n. 600 del 1973.

2.2 Accessi, ispezioni e verifiche

Ai sensi del numero 1) del primo comma dell'art. 32 del citato D.P.R. 600 del 1973, gli uffici, per l'adempimento dei loro compiti, possono procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche a norma del successivo art. 33, il quale richiama

espressamente le disposizioni in materia di IVA di cui all'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

È da notare che il comma 4 dell'art. 51 T.U.R. già prevedeva, con riferimento alle cessioni di aziende e di diritti reali su di esse, la possibilità per gli uffici, oltre che di avvalersi degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte, anche di procedere ad accessi, ispezioni e verifiche, con un richiamo generico alle disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto.

L'innovazione in esame consente ai funzionari dell'Amministrazione Finanziaria, muniti di apposita autorizzazione, di eseguire accessi, ispezioni e verifiche presso i luoghi ove viene esercitata un'attività commerciale, agricola, artistica o professionale, quando l'attività stessa abbia riflessi sull'imposta di registro. Tali poteri istruttori saranno pertanto finalizzati, oltre che all'accertamento di valore per le cessioni di aziende, anche:

- al controllo relativo alla sussistenza dei requisiti per la fruizione di agevolazioni fiscali;
- al controllo concernente gli obblighi formali e sostanziali previsti in materia di imposta di registro.

Ad esempio, si potrà accedere nei locali nei quali si esercita attività di intermediazione immobiliare, per acquisire dati e notizie riguardanti le mediazioni svolte, raffrontandole con le dichiarazioni sostitutive rese in atto dalle parti contraenti. Tale attività consentirà di rilevare l'eventuale omessa registrazione delle scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della conclusione di affari di intermediazione immobiliare, obbligo posto a carico degli stessi agenti dal comma 46, articolo unico, della legge finanziaria per il 2007.

In particolare potrà essere accertata la mancata registrazione e l'ammontare effettivo del corrispettivo e del canone pattuito, in riferimento a contratti preliminari di compravendite immobiliari e a contratti di locazione di fabbricati.

Si ricorda che la stessa legge finanziaria ha altresì previsto la solidarietà degli agenti immobiliari al pagamento dell'imposta per le scritture private sopra citate.

Continuando l'esemplificazione, si potranno effettuare accessi presso i fondi rustici, per verificare che non sia mutata la destinazione agricola dei terreni o delle relative pertinenze, qualora nel trasferimento degli stessi l'imprenditore agricolo, in quanto tale, abbia beneficiato delle agevolazioni previste per il settore agricolo (piccola proprietà contadina, imprenditore agricolo professionale, compendio unico, ecc.).

L'art. 33, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, prevede altre tipologie di accesso effettuabili presso altre Amministrazioni dello Stato per rilevare direttamente i dati e le notizie previste dal numero 5) del precedente art. 32, nonché presso aziende ed istituti di credito e l'Amministrazione postale, allo scopo di rilevare direttamente informazioni e notizie nei casi espressamente previsti.

In via generale si raccomanda la tempestività nell'esecuzione degli accessi rispetto alla data di registrazione degli atti, nei casi in cui, per la natura del bene trasferito (ad esempio cessioni di azienda), operazioni successive, effettuate dal cessionario, compromettano la possibilità di motivare adeguatamente la rettifica della base imponibile con riferimento alla data della cessione.

Con riferimento al potere di accesso, va infine sottolineato che valgono i limiti posti dall'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972. Pertanto, l'accesso in luoghi diversi da quelli indicati nel primo comma del suddetto articolo può essere eseguito previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, solo in caso di gravi indizi di violazione della normativa che disciplina i tributi in argomento.

2.3 Inviti, richieste e questionari

I successivi numeri del primo comma dell'articolo 32 del D.P.R. 600 del 1973, consentono agli uffici di richiedere informazioni ed acquisire documenti, sia nei confronti del contribuente sia nei confronti di soggetti terzi.

Si sottolinea come questa possibilità risulti innovativa nell'ambito dell'accertamento ai fini dell'imposta di registro, soprattutto in relazione all'ampliamento dei soggetti che possono essere interpellati per l'acquisizione di informazioni rilevanti ai fini dell'accertamento.

2.3.1 Richieste dirette al contribuente

Il potere degli uffici di richiedere dati e notizie direttamente ai contribuenti, rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti è disciplinato dai numeri 2), 3), 4) e 6-bis) del primo comma dell'art. 32. In forza di tali disposizioni, gli uffici possono:

- invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire personalmente o per mezzo di rappresentanti, per fornire dati e notizie;
- invitare i contribuenti, sempre indicandone il motivo, ad esibire o trasmettere atti e documenti;
- inviare ai contribuenti questionari per la richiesta di dati e notizie di carattere specifico, con l'invito a restituirli compilati e firmati. Ai sensi della lettera a), comma 32, dell'art. 37 del D.L. n. 223 del 2006, tali questionari possono essere recapitati anche ad altri soggetti con i quali il contribuente ha intrattenuto o intrattiene rapporti;
- richiedere, previa autorizzazione del Direttore Centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate o del Direttore Regionale della stessa, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, una dichiarazione che specifichi natura, numero ed estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con

le aziende ed istituti di credito, con la società Poste Italiane S.p.a. e con tutti gli altri intermediari finanziari e le società fiduciarie, in corso o estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta.

Nell'esercizio dei poteri istruttori sopra illustrati è necessario tener conto di quanto disposto dalla legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 4, ("Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente"), che impone di non richiedere documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche. In tali casi gli uffici potranno richiedere ai contribuenti i soli elementi necessari per la ricerca dei documenti. Parimenti accerteranno d'ufficio i fatti, gli stati e le qualità che la stessa amministrazione procedente o altra pubblica amministrazione è tenuta a certificare ai sensi dell'art. 18 della legge 7 agosto 1990, n. 241, commi 2 e 3.

2.3.2 Richieste dirette a soggetti diversi dal contribuente

I restanti punti dell'articolo 32, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 disciplinano la richiesta di informazioni a soggetti diversi dal contribuente, rilevanti ai fini dell'accertamento nei confronti di quest'ultimo. In particolare, gli uffici possono:

- richiedere informazioni agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi;
- richiedere ai soggetti indicati nell'art. 13 del D.P.R. n. 600 del 1973 - ossia i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili - dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo di imposta con i loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo;

- invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi;
- richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale;
- richiedere copia o estratti di atti e documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali (potere analogo a quello già previsto dall'art. 63 del T.U.R.).

Per quanto riguarda il potere di richiedere dati, notizie e documenti alle banche, alla società Poste Italiane S.p.A. e agli altri intermediari finanziari, si fa rinvio al successivo paragrafo 2.4.

Si ricorda che la lettera b) del comma 24 dell'art. 35 del D.L. n. 223 del 2006 ha novellato l'art. 74 T.U.R., aggiungendovi il comma 1-bis. Tale disposizione prevede l'applicazione, in materia di violazioni conseguenti alle richieste formulate ai sensi del nuovo art. 53-bis, delle sanzioni tributarie non penali di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

In forza di tale rinvio, risultano applicabili le lettere b) e c) del primo comma dell'art. 11 del decreto legislativo n. 471, sopra citato, che prevedono la sanzione amministrativa da euro 258,23 ad euro 2.065,83 per le seguenti violazioni:

- mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento o la loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere;
- inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi richiesta fatta dagli uffici nell'esercizio dei poteri loro conferiti.

2.4 Le indagini finanziarie

Un'attenzione particolare merita il numero 7), dell'art. 32, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, che a seguito dell'introduzione dell'art. 53-bis T.U.R., si estende anche ai controlli ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

In forza delle modifiche apportate dall'art. 1, commi 402 e 403, della legge 30 dicembre 2004 n. 311 (legge finanziaria per il 2005), al sopra citato art. 32, sono stati notevolmente ampliati il numero e la quantità degli elementi informativi accessibili da parte degli uffici. In particolare:

- è stata ampliata la tipologia dei soggetti ai quali è possibile richiedere informazioni, previa autorizzazione del Direttore Centrale dell'accertamento per gli uffici centrali, e del Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate per gli uffici locali, prevedendo, oltre alle banche e alla società Poste italiane s.p.a, anche tutti gli intermediari finanziari, fra i quali le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie;
- sono stati ridotti i tempi di risposta telematica previsti per gli intermediari, da 60 giorni a 30 giorni, con una possibile proroga di ulteriori 20 giorni per giustificati motivi;
- è stato esteso l'ambito oggettivo di indagine a qualsiasi rapporto intrattenuto ed operazione effettuata.

In virtù di tali poteri, dal 1° gennaio 2005, con efficacia riferita anche alle annualità di imposta pregresse, gli uffici possono richiedere agli operatori finanziari qualsiasi tipo di dati, notizie ed informazioni relative ad operazioni poste in essere con il contribuente, sempreché rilevanti agli effetti delle indagini finanziarie. In forza del numero 2) del primo comma dell'art. 32 del citato D.P.R. n. 600 del 1973 gli uffici possono rivolgere tale attività di indagine anche nei confronti di soggetti terzi rispetto al soggetto accertato, al fine di reperire informazioni circa le transazioni intercorse tra le parti o l'utilizzo del terzo quale interposto dell'operazione.

Precisato quanto sopra, occorre ricordare che il comma 14-bis dell'art. 2 del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, ha fissato al 1° gennaio 2006 l'obbligo per gli operatori finanziari di rilevare il codice fiscale dei soggetti con i quali hanno intrattenuto qualsiasi rapporto di natura creditizia o finanziaria.

Pertanto, per periodi di imposta anteriori al 1° gennaio 2006, ai sensi dell'art. 2, comma 14-ter del citato D.L. n. 203 del 2005, gli uffici possono richiedere agli operatori finanziari, oltre alle operazioni annotate nei conti, qualsiasi notizia e informazione in loro possesso riguardante operazioni poste in essere dal contribuente e non transitate in un conto (come assegni circolari, bonifici per cassa, acquisto di valuta estera, ecc.), purché di importo superiore ad euro 12.500, la cui rilevazione è imposta dal decreto legge 3 maggio 1991, n. 143, convertito con modificazioni dalla legge 5 luglio 1991, n. 197. Il suddetto limite di euro 12.500 non vale invece per le operazioni annotate in un conto.

I commi 4 e 5 dell'art. 37 del D.L. n. 223 del 2006 hanno previsto l'istituzione dell'Anagrafe dei rapporti di conto e di deposito. In attesa della implementazione della suddetta anagrafe – la quale non comprende le operazioni “extra-conto”- è disponibile per gli uffici, nel portale F.I.S.C.O. all'interno dell'area “controllo sostanziale”, la procedura “indagini finanziarie”, con la quale è possibile procedere, sulla base della prevista autorizzazione, alla richiesta telematica di informazioni agli intermediari creditizi e finanziari su di un contribuente specifico. La risposta, da ricevere sempre telematicamente, permette di osservare determinate movimentazioni sulle disponibilità monetarie e finanziarie del soggetto sottoposto ad accertamento. Al riguardo si fa rinvio alle specifiche istruzioni, contenute nella “Guida operativa”, presente all'interno della procedura.

Si evidenzia, come peraltro precisato nella circolare n. 32 del 19 ottobre 2006, che le indagini finanziarie, pur realizzando un'importante attività istruttoria, non costituiscono uno strumento di applicazione automatica, ma richiedono una successiva elaborazione e valutazione.

Gli uffici pertanto, avvalendosi del potere di cui al numero 2 dell'art.32 del D.P.R. n. 600 del 1973, instaureranno un contraddittorio con il contribuente, al fine di confermare le presunzioni desunte in sede istruttoria prima di utilizzare, ai fini dell'accertamento, le informazioni reperite in seguito alle indagini finanziarie, fermo restando che la mancata instaurazione del contraddittorio non degrada la presunzione legale "relativa" a presunzione semplice.

Per quanto concerne gli aspetti operativi, la decorrenza e gli aspetti sanzionatori, si fa rinvio alla sopra richiamata circolare n. 32 del 2006.

Quanto all'utilizzo del potere di indagine in esame con specifico riferimento all'imposta di registro e alle relative imposte ipotecaria e catastale, si evidenzia che lo stesso potrà risultare particolarmente utile ai fini dell'accertamento degli atti di compravendita immobiliare.

Infatti, monitorando le movimentazioni "in conto" ed "extra-conto" delle parti contraenti in prossimità della data di stipula dell'atto di compravendita e raffrontandole con gli elementi riportati nelle dichiarazioni sostitutive richiamate nel paragrafo 1.5, è possibile acquisire validi elementi di prova circa il corrispettivo effettivamente pagato, legittimando il potere di rettifica della base imponibile dichiarata dai contribuenti e l'applicazione delle sanzioni amministrative.

Gli uffici, nel rispetto del principio di proficuità comparata dell'attività accertativa, dovranno utilizzare tale procedura nei casi in cui - avendo riscontrato una significativa incongruenza tra il corrispettivo dichiarato e il valore in comune commercio - sia fondatamente ipotizzabile l'evasione fiscale.

Tale potere di indagine può essere rivolto anche a soggetti terzi, non interessati all'attività di controllo, con particolare riguardo a coloro che sono legati al contribuente da vincoli familiari, qualora l'ufficio, anche mediante presunzioni, purchè gravi, precise e concordanti, abbia motivo di ritenere che le movimentazioni finanziarie dei terzi possano essere imputate ad una delle parti contraenti dell'atto.

La decorrenza delle nuove norme

Con riferimento alla decorrenza delle nuove disposizioni del D.L. n. 223 del 2006 riguardanti l'accertamento della base imponibile (art. 35, comma 23-ter) e l'ampliamento dei poteri di controllo degli uffici (art. 35, comma 24), si precisa quanto segue.

Relativamente alla prima disposizione, introdotta dalla legge di conversione n. 248 del 2006, i limiti all'accertamento di valore ex commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U.R. continuano a valere per gli atti pubblici formati, le scritture private autenticate e le scritture private registrate prima del 12 agosto 2006, giorno successivo alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della ricordata legge di conversione.

Infatti, pur non essendo espressamente prevista la decorrenza della disposizione introdotta dal comma 23-ter dell'art. 35, si ritiene che la medesima non possa essere applicata retroattivamente, considerato che, prima della riforma in argomento, l'indicazione di un valore non inferiore a quello automatico aveva un'inequivocabile efficacia preclusiva del potere di rettifica del valore dichiarato, per cui non può ignorarsi l'affidamento oggettivo riposto dal contribuente nel previgente sistema normativo.

Con riferimento agli atti pregressi, anche laddove rimane inibito il potere di esprimere un giudizio estimativo, gli uffici hanno peraltro la possibilità di controllare la veridicità del corrispettivo dichiarato avvalendosi dei mezzi istruttori previsti in materia di imposte sui redditi, estesi al settore registro dall'art. 35, comma 24 del D.L. n. 223, esposti nella parte seconda della presente circolare.

La possibilità per gli uffici di avvalersi, con riferimento agli atti per i quali non sono ancora scaduti i termini per la rettifica del valore o per l'accertamento del corrispettivo occultato, delle disposizioni concernenti le indagini finanziarie, nonché degli altri strumenti istruttori previsti dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, discende dalla natura procedimentale delle stesse.

Con particolare riguardo alle indagini finanziarie, si ricorda che la circolare n. 32 del 19 ottobre 2006, avente ad oggetto le nuove disposizioni riguardanti le indagini finanziarie, ha precisato che tali disposizioni hanno carattere procedimentale in quanto “non hanno mutato né il profilo sostanziale dei singoli ambiti impositivi né, tanto meno, quello sanzionatorio, laddove l’espansione della valenza probatoria degli esiti acquisiti trova una naturale e concreta sterilizzazione nelle prerogative che la stessa legge conferma per quanto riguarda la effettiva tutela e garanzia del contribuente (autorizzazione, informazione)”.

Infine, in ordine alla modifica apportata dal comma 309 della legge finanziaria per il 2007, illustrata nel paragrafo 1.3, si precisa che, stante il carattere sostanziale della norma, la decorrenza va individuata nel 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della legge medesima.

Tabella sinottica
Modifiche normative richiamate nella premessa della circolare

Decreto legge 4 luglio 2006, n 223 convertito con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248	Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007)
Art. 35	Art. 1
<p>Comma 8 Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:</p> <p>a) all'articolo 10, primo comma:</p> <p style="padding-left: 20px;">1) i numeri 8) e 8-bis) sono sostituiti dai seguenti: "8) [Omissis]; 8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457";</p> <p>b) 2) dopo il numero 8-bis) [Omissis]</p>	<p>Comma 330 All'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:</p> <p>a) al numero 8) [Omissis];</p> <p>b) al numero 8-bis), le parole da: "entro quattro anni" fino alla fine del numero sono sostituite dalle seguenti: "dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata".</p>
<p>Comma 21. All'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, sono apportate le seguenti modificazioni:</p> <p>a) al comma 497:</p> <p style="padding-left: 20px;">1) dopo il primo periodo, è inserito il seguente: "Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito.";</p> <p style="padding-left: 20px;">2) nel secondo periodo, le parole: "del 20 per cento" sono sostituite dalle seguenti: "del 30 per cento";</p> <p>b) al comma 498, in fine, è aggiunto il seguente periodo: "Se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986."</p>	<p><i>Invariato</i></p>
<p>Comma 22 All'atto della cessione dell'immobile, anche se assoggettata ad IVA, le parti hanno l'obbligo di rendere apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo. Con le medesime modalità ciascuna delle parti ha l'obbligo di dichiarare se si è avvalsa di un mediatore;</p>	<p>Comma 48 Il comma 22 dell'art. 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, è sostituito dai seguenti:</p> <p>"22. All'atto della cessione dell'immobile, anche se assoggettata ad IVA le parti hanno l'obbligo di rendere</p>

<p>nell'ipotesi affermativa, ha l'obbligo di dichiarare l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione, le analitiche modalità di pagamento della stessa, con l'indicazione del numero di partita IVA o del codice fiscale dell'agente immobiliare. In caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei predetti dati si applica la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 10.000 e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.</p> <p>Comma 23 I commi 21 e 22 si applicano agli atti pubblici formati ed alle scritture private autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del presente decreto.</p>	<p>apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo. Con le medesime modalità, ciascuna delle parti ha l'obbligo di dichiarare:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) se si è avvalsa di un mediatore e, nell'ipotesi affermativa, di fornire dati identificativi del titolare, se persona fisica, o la denominazione, la ragione sociale ed i dati identificativi del legale rappresentante, se soggetto diverso da persona fisica, ovvero del mediatore non legale rappresentante che ha operato per la stessa società; b) il codice fiscale o la partita IVA; c) il numero di iscrizione al ruolo degli agenti di affari in mediazione e della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di riferimento per il titolare ovvero per il legale rappresentante o mediatore che ha operato per la stessa società; d) l'ammontare della spesa sostenuta per tale attività e le analitiche modalità di pagamento della stessa. <p>22.1. In caso di assenza dell'iscrizione al ruolo di agenti di affari in mediazione ai sensi della legge 3 febbraio 1989, n. 39, e successive modificazioni, il notaio è obbligato ad effettuare specifica segnalazione all'Agenzia delle entrate di competenza. In caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei dati di cui al comma 22, si applica la sanzione amministrativa da 500 euro a 10.000 euro e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati a rettifica di valore ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni".</p> <p>Comma 49 Le disposizioni di cui al comma 22 dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge, trovano applicazione con riferimento ai pagamenti effettuati a decorrere dal 4 luglio 2006.</p>
<p>Comma 23-ter All'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, dopo il comma 5, è aggiunto il seguente: "5-bis. Le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e le relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni".</p>	<p>Comma 309 All'articolo 1, comma 497, primo periodo, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni, le parole: "per le sole cessioni fra persone fisiche" sono sostituite dalle seguenti: "e fatta salva l'applicazione dell'art. 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche".</p>

<p>Comma 24 Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni:</p> <p>a) dopo l'articolo 53 è inserito il seguente: "Art.53- bis (Attribuzioni e poteri degli uffici). - 1. Le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.";</p> <p>b) all'art. 74, dopo il comma 1 è aggiunto il seguente "1-bis. Per le violazioni conseguenti alle richieste di cui all'articolo 53-bis, si applicano le disposizioni di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471."</p>	<p><i>Invariato</i></p>
<p>Art. 36</p>	
<p>Comma 2 Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area e' da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.</p>	<p><i>Invariato</i></p>
<p>Comma 15 L'art. 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è abrogato, ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione. Il periodo precedente ha effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.</p>	<p>Comma 306 Nell'articolo 36, comma 15, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, le parole: "edilizia residenziale convenzionata pubblica" sono sostituite dalle seguenti: "edilizia residenziale convenzionata". La disposizione recata dal periodo precedente ha effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge.</p>