Servizio di documentazione tributaria

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 13/07/2007 n. 170

Oggetto:
Contratti preliminari di compravendita di beni strumentali

Testo:
Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 35 comma 2 del d.l. n. 223 del 2006, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La societa' consortile istante fa presente quanto segue:
- e' stata costituita in data ..... 2001 e ha per oggetto la promozione, lo studio, la programmazione, la realizzazione, la costruzione di immobili, la gestione e lo sviluppo, nell'interesse dei soci, di centri attrezzati, unitariamente gestiti, per la lavorazione, la produzione, la relativa distribuzione ed il commercio al dettaglio ed all'ingrosso di preziosi, articoli di moda e affini;
- per raggiungere il proprio obiettivo la societa' ha realizzato un complesso polifunzionale, procedendo all'acquisto delle aree e all'appalto delle opere, i cui costi sono stati ribaltati sui consorziati sulla base di prezzi determinati di volta in volta in ragione dei costi di realizzazione previsti dal consorzio;
- tutte le aziende consorziate e le attivita' collaterali sono raccolte in un unico complesso edilizio;
- l'edificio e' strutturato in forma modulare. Dall'assemblaggio di uno o piu' moduli possono ottenersi unita' produttive di dimensione adeguate alle esigenze dei singoli soci;
- nell'ottica del completamento della realizzazione dei moduli la societa' ha inteso, previa adozione di apposite delibere del Consiglio di Amministrazione, stabilire di volta in volta il prezzo al metro quadrato per ciascun modulo, deposito o posto auto da assegnare ai soci consorziati in relazione all'epoca in cui il modulo immobiliare e' stato prenotato e alle condizioni di pagamento;
- la societa' ha stipulato contratti preliminari di compravendita relativi a moduli, depositi e posti auto, con conseguente ammissione a socio del soggetto acquirente. L'accettazione dei preliminari e la ammissione dei soci sono stati sempre deliberati con verbale del Consiglio di Amministrazione che ne ha certificato la data di ammissione a socio, con conseguente aumento del capitale della societa' consortile;
- la societa', avendo terminato di realizzare il complesso immobiliare, deve trasferire ai soci i moduli immobiliari, i quali, pur avendo le medesime caratteristiche ed appartenendo al medesimo complesso polifunzionale, verranno ceduti a prezzi differenziati in relazione al periodo in cui i singoli soci consorziati si sono resi promissari acquirenti delle superfici immobiliari.

In particolare, i contratti preliminari di compravendita sono stati stipulati secondo la seguente scala dei prezzi determinata con verbali del Consiglio di Amministrazione:
1. dal 26 settembre 2001 al 30 gennaio 2003, prezzo al metro quadrato Euro 1.342,79;
2. dal 31 gennaio 2003 al 1 marzo 2004, prezzo al metro quadrato Euro 1.601,02;
3. dal 2 marzo 2004 al 27 settembre 2004, prezzo al metro quadrato Euro 1.800,00;
4. dal 28 settembre 2004 al 25 ottobre 2004, prezzo al metro quadrato Euro 1.900,00;
5. dal 26 ottobre 2004 al 30 novembre 2006, prezzo al metro quadrato Euro 2.500,00;

Servizio di documentazione tributaria

6. dal 1 dicembre 2006 ad oggi, prezzo al metro quadrato Euro 4.000,00.
- a tutt'oggi la societa' ha posto in essere solo un contratto di compravendita (contratto pilota) e, all'atto del trasferimento dei vari moduli immobiliari si trovera' nella condizione di dover registrare diversi contratti di compravendita (assoggettati, a dire dell'interpellante, ad IVA e con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa pari ad Euro 168,00 ed ad imposta ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 4%) riguardanti unita' immobiliari ubicate nella medesima struttura polifunzionale ed aventi caratteristiche analoghe con 1'applicazione di prezzi differenti.

Tanto premesso, la societa' istante chiede di conoscere se, anche alla luce dei nuovi poteri di accertamento riconosciuti agli Uffici Locali dell'Agenzia delle Entrate dalla Legge 248/2006 e dalla Legge 296/2006, i singoli verbali del Consiglio di Amministrazione, i preliminari di compravendita, i mezzi di pagamento e i contratti di mutuo costituiscano strumenti idonei a limitare il potere di rettifica del valore venale dei beni da parte di detti Uffici.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della societa' istante, per la soluzione della questione prospettata occorre far riferimento a quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con le circolari n. 28/E e n. 6/E rispettivamente del 4 agosto 2006 e del 6 febbraio 2007.

In particolare, viene fatto presente che, ai sensi dell'articolo 35, comma 2, del Decreto Legge n. 223/2006, relativamente alle operazioni aventi ad oggetto la cessione di beni immobili soggette ad IVA, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate puo' rettificare direttamente la dichiarazione annuale IVA qualora il corrispettivo della cessione sia dichiarato in misura inferiore al valore normale del bene. Per valore normale deve intendersi il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui e' stata effettuata l'operazione e nel luogo piu' prossimo.

A tal proposito, il comma 23-bis dell'articolo 35 del medesimo provvedimento normativo prevede che, ai fini della determinazione del valore normale, per i trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA, finanziati mediante mutui o finanziamenti bancari, il valore normale da assumere quale parametro di riferimento ai fini della eventuale rettifica della dichiarazione non possa essere inferiore all'ammontare del mutuo o del finanziamento erogato.

Inoltre, la circolare n. 6/E prevede che, in attesa dell'emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, 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 dell'Osservatorio del mercato immobiliare dell'Agenzia del Terrritorio, privilegiando, ai fini del controllo, gli atti in cui risultino indicati valori che si discostano per difetto dalle quotazioni riportate nella predetta banca dati.

Al riguardo, viene precisato che le valutazioni proposte dall'Osservatorio del mercato immobiliare per il Comune di ...., fanno riferimento al solo anno 2006 e riportano una quotazione, riferita esclusivamente a capannoni tipici a destinazione produttiva, che va da un minimo di Euro 450,00 ad un massimo di Euro 700,00 per metro quadrato.

Pertanto, a parere dell'istante, le delibere del Consiglio di Amministrazione, i contratti preliminari di compravendita redatti dalla societa' di volta in volta, le fatture emesse nel tempo a fronte degli acconti ricevuti dai singoli consorziati ed i contratti di mutuo, rappresentano uno strumento idoneo a giustificare la differenza di valore applicata alle varie cessioni dei moduli anche in considerazione del fatto che le prime acquisizioni sono avvenute sulla base di un semplice progetto non ancora realizzato nella sua concretezza.

Di conseguenza, il prezzo pattuito per le prime compra-vendite risulta essere piu' basso rispetto alle successive alienazioni per le quali il prezzo pattuito risente dello stato di avanzamento del Centro Polifunzionale in costruzione e dei maggiori costi sostenuti dalla societa' consortile che

Servizio di documentazione tributaria

sono stati scaricati di volta in volta sui soci consorziati che hanno prenotato i loro moduli immobiliari successivamente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La Societa' consortile ALFA S.c. a r.l., costituita in data .... 2001 ha per oggetto la promozione, lo studio, la programmazione, la realizzazione, la costruzione di immobili, la gestione e lo sviluppo, nell'interesse dei soci, di centri attrezzati, unitariamente gestiti, per la lavorazione, la produzione, la relativa distribuzione e il commercio al dettaglio e all'ingrosso di preziosi, articoli di moda e affini; per raggiungere tale obiettivo ha realizzato un complesso polifunzionale.

Pertanto un unico complesso edilizio raccoglie tutte le aziende consorziate ed e' strutturato in forma modulare cosicche' dall'assemblaggio di uno o piu' moduli possono ottenersi unita' produttive di dimensioni adeguate alle esigenze dei singoli soci. La societa', negli anni dal 2001 a oggi, ha stipulato contratti preliminari di compravendita relativi ai moduli, con conseguente ammissione a socio del soggetto acquirente.

Avendo terminato di realizzare il complesso immobiliare deve porre in essere i contratti di trasferimento ai soci dei moduli immobiliari, mediante atto pubblico notarile. Gli immobili verranno ceduti a prezzi differenziati in relazione al periodo in cui i singoli soci consorziati si sono resi promissari acquirenti delle superfici immobiliari.

La societa' dovra', quindi, registrare diversi contratti di compravendita assoggettati ad IVA e con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa di euro 168,00 e dell'imposta ipotecaria e catastale con aliquota complessiva del 4%. In proposito chiede se costituiscano strumenti idonei a limitare il potere di rettifica del valore venale dei beni da parte di detti Uffici:

-i verbali del Consiglio di Amministrazione, con cui sono stati stabiliti i prezzi al metro quadrato per ciascun modulo in relazione all'epoca in cui e' stato prenotato e con cui sono state certificate le date di ammissioni a socio con conseguente aumento del capitale della societa' consortile;
-i preliminari di vendita,
- i mezzi di pagamento
- i contratti di mutuo.

In proposito, l'articolo 10 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 stabilisce l'esenzione dall'IVA per le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli strumentali (art. 10, comma 1, punto 8-bis). Inoltre stabilisce l'esenzione per "le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse:

a) 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;
b) quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attivita' che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento;
c) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;"

Le cessioni indicate dal contribuente, sono relative a beni strumentali, che, pertanto, rientrano nell'ambito dell'articolo 10, comma 1, punto 8-ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Tuttavia, come affermato dall'istante sono "assoggettati ad IVA".

Per il principio di alternativita' IVA-registro di cui all'articolo 40 del Testo unico del 26 aprile 1986, n. 131 a tali cessioni di beni strumentali si applica l'imposta di registro in misura fissa.

Inoltre, per tali atti e' dovuta l'imposta ipotecaria nella misura del 3% ai sensi dell'articolo 1-bis della Tariffa del Testo Unico 31 ottobre 1990, n. 347 e l'imposta catastale nella misura del 10 per mille ai sensi dell'articolo 10 dello stesso Testo unico.

Servizio di documentazione tributaria

Per la determinazione della base imponibile, l'articolo 2 del Testo Unico n. 347 del 1990 dispone che: "1. L'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni e' commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni.
2. Se l'atto o la successione e' esente dall'imposta di registro o dall'imposta sulle successioni e donazioni o vi e' soggetto in misura fissa, la base imponibile e' determinata secondo le disposizioni relative a tali imposte"

In relazione al potere di accertamento ai fini IVA degli Uffici delle Entrate a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 35, comma 2, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, all'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, e' stata ampliata la possibilita' per gli uffici finanziari di rettificare i corrispettivi derivanti dalla cessione di immobili da parte delle imprese, quando questi sono inferiori al "valore normale" di mercato del bene.

Ai sensi dell'articolo 14 del decreto dell'imposta sul valore aggiunto: "per valore normale dei beni e dei servizi si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui e' stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo piu' prossimi."

La determinazione del "valore normale", rappresenta una presunzione relativa che, come chiarito con la circolare n. 6 del 6 febbraio 2007, consente all'Amministrazione finanziaria, insieme ad altri elementi disponibili o acquisibili mediante un corretto utilizzo dei poteri di controllo, di considerare il corrispettivo indicato nell'atto come non corrispondente al prezzo effettivamente pagato. Il contribuente puo', comunque, sempre confutare tale presunzione fornendo prova contraria.

La concordata determinazione del valore normale implica una doverosa e diligente ricognizione dei fatti (e, quindi, anche della particolarita' segnalata nell'istanza secondo cui i diversi moduli dell'immobile verrebbero venduti a prezzi differenziati stabiliti in relazione all'epoca in cui il modulo stesso e' stato prenotato e alle condizioni di pagamento pattuite) che non rientra tuttavia nella competenza esercitabile dall'Amministrazione in sede di interpello.

La risposta di cui alla presente viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del d.m. 26 aprile 2001, n. 209.