

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

VIA SANTA RADEGONDA, 11
20121- MILANO
TEL: 02. 7211751 – FAX: 02 72117575
E-MAIL: studio.milano@stsnet.it
C. F. E P. IVA: 05351530968

Milano, 4 settembre 2006

Ai Signori Clienti
Loro Sedi

CIRCOLARE

Oggetto: Decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale. Modifiche introdotte in sede di conversione dalla Legge n. 248, del 4 agosto 2006.

Il 4 luglio 2006 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto legge n. 223 (nel seguito anche “il Decreto”), emanato dal Governo in data 30 giugno 2006 e recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale.

Con nostre Circolari dell'11 luglio 2006 è stata fornita una prima sommaria analisi delle novità di maggior rilievo introdotte dagli articoli 35, 36, 37 e 39 del citato Decreto, concernenti i seguenti ambiti:

- Imposta sul reddito delle società (Ires);
- Imposta sul reddito (Ire);
- Imposta sul valore aggiunto (Iva) e
- Operazioni che hanno ad oggetto beni immobili.

La presente Circolare ha la finalità di ripercorrere la normativa introdotta dal Decreto, segnalando le modifiche (apportate in sede di conversione del Decreto dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006) che hanno avuto impatto sugli argomenti oggetto di nostra precedente trattazione.

In particolare, in questa sede, si procede ad **evidenziare in giallo** per ciascuno degli argomenti trattati le modifiche apportate dalla **Legge n. 248/2006** in sede di conversione del Decreto, avendo cura di dedicare apposita sezione della presente Circolare all'analisi della disciplina Iva delle operazioni di locazione e cessione di fabbricati, in quanto profondamente innovata rispetto alla formulazione originaria del Decreto.

Le modifiche apportate dalla Legge n. 248/2006 (evidenziate in giallo)

Imposta sul reddito delle società (Ires)

In ambito Ires le novità di maggior rilievo concernono:

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

- i. **la presunzione di residenza nel territorio dello stato per le società estere;**
- ii. **la disciplina relativa alle società di comodo;**
- iii. **particolari limitazioni all'utilizzo delle perdite fiscali;**
- iv. **novità in materia di ammortamenti;**
- v. **novità in tema di acconto Ires;**
- vi. **novità in tema di studi di settore;**
- vii. **altre novità.**

Con riferimento al punto i

Salvo prova contraria, si considerano residenti nel territorio dello Stato, per presunzione, le società e gli enti che detengono partecipazioni di controllo (art. 2359, comma 1, del c.c.) in società di capitali ed enti residenti in Italia.

Tale presunzione opera a condizione che venga rispettata almeno una delle seguenti condizioni:

- a) le società o enti non residenti sono controllate, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1 c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato; ovvero
- b) le società o enti non residenti sono amministrate da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Si precisa infine che, ai fini della verifica dell'esistenza del *controllo* (art. 2359, comma 1 c.c.), occorre aver riguardo alla data di chiusura dell'esercizio del soggetto estero controllato (art. 35, commi 13, 14).

Con riferimento al punto ii

Viene inasprita la disciplina delle società di comodo. In particolare, a decorrere dal periodo di imposta 2006:

- a) viene elevato l'ammontare dei ricavi minimi che consentono di non applicare la disciplina e l'ammontare del reddito minimo da dichiarare da parte della società di comodo;
- b) ai fini della disciplina in oggetto, non è più considerata circostanza esimente il fatto che la società non si trovi in un periodo di normale svolgimento dell'attività;
- c) le società e gli enti non operativi non possono più chiedere a rimborso ovvero compensare l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini Iva.

Si precisa tuttavia che, in presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze, dei proventi, nonché del reddito, rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina delle società di comodo, la società interessata potrà richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive, mediante la presentazione di apposita istanza di interpello (art. 35, commi 15, 16).

Con riferimento al punto iii

In tema di utilizzo delle perdite fiscali, si segnala che le novità di maggior rilievo concernono:

- a) Il riporto delle perdite fiscali in sede di fusione o scissione.
In particolare, viene chiarito che, in caso di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione, le limitazioni all'utilizzo delle perdite (limitazioni già disciplinate dall'art. 172 del Tuir) si applicano anche al risultato negativo, determinabile applicando le regole ordinarie, che si sarebbe generato in modo autonomo in capo ai soggetti che partecipano alla fusione in relazione al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione. La nuova disposizione si applica alle operazioni di scissione e fusione, deliberate dalle assemblee delle società partecipanti a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto (art. 35, commi 17, 18).
- b) L'utilizzo delle perdite fiscali pregresse all'opzione per il regime di trasparenza delle società di capitali.

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Le perdite fiscali dei soci, relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza, non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalle società partecipate (la norma produce effetto dall'esercizio 2006, con riferimento ai redditi delle società partecipate relativi agli esercizi chiusi a partire dalla stessa data) (art. 36, commi 9, 10, 11).

c) Nuovi principi in materia di riporto perdite fiscali da parte di soggetti Ires.

Le imprese potranno riportare illimitatamente solo le perdite fiscali conseguite nei primi tre periodi di imposta decorrenti dalla data di costituzione della società e a condizione che riguardino una nuova attività produttiva (art. 36, commi 12, 13, 14).

Con riferimento al punto iv

Si segnalano, inoltre, le seguenti novità in tema di ammortamenti:

- a) a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (2006), non sarà più possibile raddoppiare l'aliquota di ammortamento per le autovetture aziendali. Infatti, per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del Tuir, vale a dire per autovetture e autocaravan, nonché per ciclomotori e motocicli che non costituiscono beni strumentali nell'attività dell'impresa, non è più ammesso, anche se gli stessi beni sono stati acquistati nel corso di precedenti periodi di imposta, il ricorso all'ammortamento anticipato (art. 36, commi 5, 6).
- b) il costo dei fabbricati strumentali, ai fini dell'ammortamento, deve essere assunto al netto di quello delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

Il valore dell'area, da scorporare dal costo del fabbricato, è determinato dal maggiore fra:

- o quello iscritto in bilancio (tra i terreni) e
- o quello corrispondente al 20 per cento (percentuale elevata al 30 per cento per i fabbricati industriali) del costo complessivo dell'investimento immobiliare.

La norma si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, anche per le quote di ammortamento relative ai fabbricati costruiti o acquistati nel corso di periodi di imposta precedenti (art. 36, comma 7).

- c) cambia la durata minima dell'ammortamento "fiscale" per i beni immateriali.

Per il costo dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, la quota massima deducibile nell'esercizio viene elevata da un terzo al 50 per cento.

Per quanto riguarda i marchi, invece, il loro costo è ammortizzabile, in ogni esercizio, in misura non superiore a un diciottesimo dello stesso.

Si precisa che la nuova disciplina trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto legge (2006) anche per le quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei periodi di imposta precedenti; tuttavia, per quanto riguarda i brevetti l'innalzamento della quota massima deducibile per esercizio si applica limitatamente a quelli registrati a partire dal 4 luglio 2006, ovvero nei cinque anni precedenti (art. 37, comma 45).

- d) le spese relative a studi e ricerche di sviluppo rientrano fra quelle per cui è ammessa la deduzione extracontabile delle maggiori quote rispetto a quelle imputate al conto economico, utilizzando il quadro EC del modello Unico (art. 37, commi 47, 48).

Con riferimento al punto v

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Ai fini della determinazione dell'acconto Ires dovuto per il 2006, si deve assumere, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni innovative introdotte dal Decreto. Il Decreto stabilisce inoltre che gli eventuali conguagli rispetto all'acconto già versato potranno essere versati insieme alla seconda rata ovvero unica rata dell'acconto, in scadenza a novembre 2006 per i soggetti "solari".

Con riferimento al punto vi

A seguito delle modifiche introdotte dal Decreto, i contribuenti non congrui potranno essere assoggettati ad accertamento sulla base degli studi di settore in relazione al singolo periodo di imposta, indipendentemente dal regime di contabilità adottato e dalla dichiarazione di inattendibilità della contabilità. Le nuove modalità di accertamento si applicano già a decorrere dal periodo di imposta 2005.

Si ricorda che la precedente disciplina prevedeva invece che l'accertamento sulla base degli studi di settore potesse avere luogo solo quando:

- i ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risultavano superiori a quelli dichiarati in almeno due periodi di imposta su tre consecutivi considerati; ovvero
- veniva dichiarata l'inattendibilità della contabilità; ovvero
- emergevano situazioni di incoerenza significative, specificatamente individuate dall'Agenzia delle Entrate.

Con riferimento al punto vii

- a) A far data dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente Decreto (2006), diventano indeducibili le minusvalenze generate dall'assegnazione di beni ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.
Avranno, quindi, rilevanza fiscale le sole minusvalenze generate dalla cessione a titolo oneroso del bene, o dal risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dello stesso (art. 36, commi 18, 19).
- b) E' soppressa la disposizione (articolo 93, comma 3, del Tuir) che prevede la possibilità di ridurre, a titolo di rischio contrattuale, il valore delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, del due per cento (o del quattro, per i lavori eseguiti all'estero, con corrispettivi dovuti da soggetti non residenti) (art. 36, comma 20).

Imposta sul reddito (Ire)

In ambito Ire le novità di maggior rilievo concernono:

- i. l'esclusione dei non residenti dalla no-tax area;**
- ii. nuove previsioni in tema di incentivo all'esodo dei lavoratori;**
- iii. nuove regole in tema di tfr;**
- iv. l'introduzione dell'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto del 20% anche ai redditi corrisposti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare non fare permettere;**
- v. novità nel regime di tassazione delle stock option;**
- vi. nuove regole per la determinazione del reddito di lavoro autonomo;**
- vii. novità in tema di credito di imposta per dipendenti all'estero.**

Con riferimento al punto i

A seguito delle modifiche introdotte dal Decreto, i soggetti non residenti nel territorio dello Stato determineranno la loro base imponibile senza poter beneficiare delle deduzioni previste dagli articoli 11 (no tax area) e 12 (oneri familiari) del Tuir (art. 36, comma 22).

Con riferimento al punto ii

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

E' stata abolita la disposizione che prevedeva un regime agevolato per la tassazione separata delle somme erogate al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori di età superiore ai 50/55 anni. Tali incentivi diventano pertanto imponibili per il loro ammontare complessivo e vengono tassati con la stessa aliquota applicata al TFR (art. 36, comma 23).

Si segnala che in sede di conversione in legge del provvedimento, è stato precisato che la disciplina previgente continua ad applicarsi con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati:

- prima del 4.7.2006;
- anche successivamente al 4.7.2006, purché in attuazione di accordi o atti che abbiano data certa anteriore a tale data.

Con riferimento al punto iii

Le somme dovute in esito alla liquidazione dei TFR risultanti dai modelli 770 potranno essere richieste con cartelle di pagamento da notificarsi entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione degli stessi modelli 770.

Con riferimento al punto iv

L'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto del 20% viene esteso anche ai redditi corrisposti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare non fare permettere. (art. 36, comma 24)

Con riferimento al punto v

In sede di conversione in legge del Decreto è stato reintrodotta il regime agevolativo previsto per le stock option assegnate a dipendenti e amministratori, subordinandolo al verificarsi di ulteriori condizioni rispetto a quelle previste in passato.

In particolare, analogamente a quanto avveniva in precedenza, l'esclusione dalla base imponibile rilevante ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente della differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente o amministratore resta subordinata alla condizione che:

- il prezzo pagato dal dipendente sia almeno pari al valore delle azioni stesse al momento dell'offerta;
- le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti dal dipendente rappresentino una percentuale di diritto di voto esercitabile in assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale non superiore al 10%.

In aggiunta ai suddetti requisiti, viene ora stabilito che:

- il dipendente non deve cedere le azioni ricevute nei cinque anni successivi alla data dell'assegnazione;
- nello stesso periodo quinquennale, sulle medesime azioni non devono essere costituite garanzie in qualsiasi forma (es. pegno, disposizioni di mandato a vendere, ecc.);
- il valore delle azioni assegnate non deve superare l'importo della retribuzione lorda annua relativa al periodo d'imposta precedente a quello dell'assegnazione (vale a dire, la retribuzione annua calcolata al lordo di imposte, contributi e deduzioni, quale risulta dal CUD).

Il mancato rispetto anche solo di una delle predette condizioni comporta il venir meno della possibilità di fruire del regime agevolativo.

Le nuove regole di tassazione valgono per tutti i piani di stock option, inclusi quelli deliberati anteriormente al 5.7.2006.

Qualora non siano rispettati i nuovi requisiti previsti dal Decreto, con riferimento ai soli nuovi piani di stock option deliberati a decorrere dal 5.7.2006, il reddito di lavoro dipendente (determinato in misura pari alla suddetta differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente) viene preso in considerazione anche ai fini della determinazione della base contributiva.

Questo, anche quando la cessione delle azioni avvenga successivamente alla cessazione del rapporto di lavoro, in deroga a quanto previsto per i piani di azionariato deliberati precedentemente. In ogni caso, per il calcolo

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

delle prestazioni ai fini pensionistici, il predetto fringe benefit rileva ai soli fini delle anzianità maturate successivamente al 4.7.2006 (art. 36, comma 25).

Con riferimento al punto vi

Diverse sono le novità in tema di tassazione del reddito di lavoro autonomo (art. 36, comma 29). In particolare segnaliamo che:

- a) il lavoratore autonomo che vende o autoconsuma un bene strumentale, diverso da beni immobili e oggetti di arte o antiquariato, dovrà tassare l'eventuale differenziale che risulta tra il prezzo pattuito (o l'eventuale valore normale) ed il costo fiscalmente riconosciuto;
- b) diventano deducibili per intero le spese per somministrazioni e le spese alberghiere se:
 - sostenute dal committente per conto del professionista e
 - riaddebitate in fattura al committente;
- c) il corrispettivo per la cessione della clientela dello studio concorrerà ora alla formazione del reddito di lavoro autonomo e sarà soggetto a tassazione separata se il pagamento avviene in un'unica soluzione;
- d) le perdite conseguite dal lavoratore autonomo non sono più compensabili con gli altri redditi del periodo, ma sono riportabili come le perdite d'impresa ed utilizzabili solo con riferimento a redditi futuri della stessa categoria.

Con riferimento al punto vii

Si estende alle retribuzioni convenzionali dei dipendenti impiegati all'estero in via continuativa (per più di 183 giorni) la regola secondo cui il credito per le imposte pagate all'estero a titolo definitivo deve essere rapportato alla quota di reddito estero imponibile in Italia (art. 36, comma 30).

Imposta sul valore aggiunto (Iva)

In ambito Iva le novità di maggior rilievo concernono:

- i. il regime della franchigia;**
- ii. il ripristino dell'elenco clienti e fornitori;**
- iii. l'obbligo della comunicazione dei corrispettivi giornalieri conseguiti;**
- iv. nuove sanzioni penali per omesso versamento di Iva o indebita compensazione;**
- v. obbligo al versamento telematico – Modello F24 on line.**

Con riferimento al punto i

A partire dal periodo di imposta successivo a quello di entrata in vigore del presente Decreto (2007), i contribuenti persone fisiche esercenti attività commerciali, agricole e professionali che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume di affari non superiore a 7.000 euro, e non hanno effettuato o prevedono di non effettuare cessioni all'esportazione, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli altri obblighi, ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali e di certificazione e comunicazione telematica dei corrispettivi.

I soggetti che aderiscono al regime della franchigia non possono addebitare l'imposta a titolo di rivalsa e non hanno diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, anche intracomunitari, e sulle importazioni.

Tali soggetti hanno inoltre l'obbligo di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate.

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Il regime di franchigia cessa di avere efficacia (ed il contribuente e' assoggettato alla disciplina di determinazione dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari):

- a) a decorrere dall'anno solare successivo a quello in cui non risultano più soddisfatte le condizioni per l'applicabilità del regime della franchigia;
- b) a decorrere dallo stesso anno solare in cui il volume d'affari dichiarato dal contribuente o rettificato dall'Ufficio supera il limite di Euro 7.000, del cinquanta per cento del limite stesso.

In tal caso sarà dovuta l'imposta relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili effettuate nell'intero anno solare, salvo il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti relativi al medesimo periodo.

Con riferimento al punto ii

Entro sessanta giorni dal termine previsto per la presentazione della comunicazione dati Iva, i contribuenti titolari di partita Iva devono presentare l'elenco dei soggetti nei cui confronti sono state emesse fatture nell'anno cui si riferisce la comunicazione nonché, in relazione al medesimo periodo, l'elenco dei soggetti titolari di partita Iva da cui sono effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Per ciascun soggetto devono essere indicati il codice fiscale e l'importo complessivo delle operazioni effettuate, al netto delle relative note di variazione, con la evidenziazione dell'imponibile, dell'imposta, nonché dell'importo delle operazioni non imponibili e di quelle esenti.

Per l'omissione della comunicazione ovvero degli elenchi, nonché per l'invio degli stessi con dati incompleti o non veritieri, si applica la sanzione amministrativa da Euro 258 ad Euro 2.065.

Per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (2006) l'elenco dei soggetti nei cui confronti sono state emesse fatture dovrà comprendere i soli titolari di partita Iva.

A decorrere invece dal periodo di imposta 2007, l'elenco clienti dovrà comprendere anche le fatture di vendita emesse nei confronti di consumatori finali (art. 37, commi 15, 16, 17).

Con riferimento al punto iii

Dal 2007, tutti i commercianti al dettaglio dovranno comunicare in via telematica all'Agenzia delle Entrate, con cadenza settimanale o mensile, l'ammontare dei corrispettivi giornalieri conseguiti.

Il mancato adempimento dell'obbligo di comunicazione è punito con la sanzione amministrativa da Euro 1.000 ad Euro 4.000 (art. 37, comma 8).

Con riferimento al punto iv

Chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto (per un importo superiore a 50.000 Euro), dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, è punito con la reclusione da sei mesi a due anni.

Si precisa che la citata previsione sanzionatoria trova applicazione a partire dai reati di omesso versamento consumati entro il 27 dicembre 2006 riguardanti l'Iva risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2005.

La stessa sanzione è comminata a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti (art. 35, comma 7).

Con riferimento al punto v

I soggetti titolari di partita Iva dal 1° ottobre 2006 sono obbligati ad effettuare i versamenti fiscali e previdenziali esclusivamente mediante modalità telematiche, anche servendosi di intermediari.

La norma è finalizzata a rendere più efficiente la gestione di tali versamenti.

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

In altri termini, i contribuenti Iva devono effettuare il versamento unitario delle imposte e dei contributi in via telematica direttamente utilizzando il modello telematico F24 on line ovvero per il tramite degli intermediari abilitati, che sono tenuti a utilizzare il modello F24 cumulativo.

Restano, quindi, esclusi dall'obbligo del versamento delle imposte e dei contributi con modalità telematiche i contribuenti non titolari di partita IVA, che potranno effettuare i versamenti con modello F24 presso gli sportelli dell'ufficio postale, della banca o del concessionario della riscossione, ovvero con modalità telematiche (art. 37, comma 49).

Operazioni che hanno ad oggetto beni immobili

In tale ambito le novità di maggior rilievo concernono:

- i. i nuovi e più ampi poteri riconosciuti all'Amministrazione Finanziaria;**
- ii. la previsione di una responsabilità dell'appaltatore per il versamento di Iva, contributi e ritenute;**
- iii. l'esenzione da Iva per le operazioni di locazione e cessione di fabbricati;**
- iv. le agevolazioni in tema di ristrutturazioni edilizie;**
- v. particolari disposizioni per le transazioni immobiliari;**
- vi. la definizione di area fabbricabile;**
- vii. le modalità di determinazione del costo dei fabbricati strumentali ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili;**
- viii. la previsione di una plusvalenze su immobili donati;**
- ix. semplificazioni e precisazioni in tema di ICI.**

Con riferimento al punto i

Vengono inasprite le sanzioni ed ampliati i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Le rettifiche degli Uffici potranno essere suffragate anche desumendo l'esistenza di operazioni imponibili o il conseguimento di ricavi sulla base del valore normale dei beni compravenduti (art. 35, commi 2, 3);

Per l'accertamento dell'imposta di registro vengono ora attribuiti all'Amministrazione Finanziaria gli stessi poteri previsti per l'accertamento in materia di imposte dirette, di conseguenza l'Amministrazione potrà eseguire accessi ispezioni verifiche; invitare i contribuenti a comparire di persona per fornire informazioni; invitare i contribuenti a trasmettere documentazione; richiedere ai contribuenti la compilazione di appositi questionari ecc.; (art. 35, comma 24).

Con riferimento al punto ii

L'appaltatore diventa responsabile dei versamenti Iva e del pagamento dei contributi del subappaltatore per lavori nell'edilizia. In altri termini l'Iva, i contributi e le ritenute vengono versati direttamente dall'appaltatore (art. 35, commi 5, 6).

L'appaltatore e il subappaltatore sono comunque solidalmente responsabili per i versamenti delle ritenute e dei contributi previdenziali dei dipendenti.

Il committente prima di pagare dovrà verificare che i contributi e le ritenute siano state versate, altrimenti gli verrà comminata una sanzione amministrativa da Euro 5.000 ad Euro 200.000 (art. 35 commi 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34).

Con riferimento al punto iii

Il regime Iva delle operazioni di locazione di fabbricati e delle operazioni di cessione di fabbricati è oggetto di apposito paragrafo in calce alla presente.

Con riferimento al punto iv

La possibilità di fruire del regime agevolato per le ristrutturazioni edilizie (detrazione 41%) è ora subordinata alla circostanza che il costo della manodopera venga indicato separatamente in fattura (art. 35, comma 19).

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Con riferimento al punto v

Diventa obbligatorio indicare in atti il valore reale della transazione avente ad oggetto beni immobili, pena l'applicazione di una sanzione dal 50% al 100% dell'imposta evasa.

Diventa altresì obbligatorio indicare in atti se ci si è avvalsi dell'opera di un mediatore immobiliare (indicando i dati identificativi e fiscali del mediatore), quale sia stata la spesa sostenuta per tale mediazione e le modalità di pagamento della stessa (art. 35, commi 21, 22, 23).

Con riferimento al punto vi

Viene fornita la definizione di area fabbricabile valida ai fini delle imposte dirette, dell'Iva, dell'Ici e dell'imposta di registro. In particolare, si considera fabbricabile l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi (art. 36, comma 2).

Con riferimento al punto vii

Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo delle predette aree è quantificato in misura pari al maggiore tra quello esposto in bilancio e quello corrispondente al 20 per cento (per i fabbricati industriali al 30 per cento) del costo complessivo.

Tali disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto anche per le quote di ammortamento relative ai fabbricati costruiti o acquistati nel corso di periodi di imposta precedenti (art. 36, commi 7, 8).

Con riferimento al punto viii

Diventa imponible la plusvalenza derivante dalla vendita di immobili ricevuti per donazione. Il periodo di cinque anni, valido ai fini del realizzo della plusvalenza, decorre comunque dalla data di acquisto del bene da parte del donante e per la determinazione del costo di acquisto si fa riferimento al costo sostenuto dal donante (art. 37, commi 38, 39).

Con riferimento al punto ix

Tra le novità previste in materia di Ici, ricordiamo che:

- a) a decorrere dall'anno 2007, è soppresso l'obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) (art. 37, commi 53, 54, 55);
- b) l'esenzione ICI prevista con riferimento agli immobili utilizzati dagli enti pubblici e privati (diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione o di culto) si intende applicabile solo alle attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale (art. 39, comma 1).

Modifiche al regime Iva delle locazioni immobiliari e delle cessioni di fabbricati.

Con la legge di conversione del Decreto, il regime Iva delle cessioni e delle locazioni aventi ad oggetto immobili (abitativi e strumentali) subisce significative correzioni rispetto alla disciplina originariamente prevista dal decreto.

In particolare:

Le locazioni di fabbricati abitativi effettuate da esercenti imprese, arti o professioni sono esenti ai fini Iva e soggette ad imposta proporzionale di registro (2%).

Ricordiamo che:

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

- rientrano nella categoria degli immobili abitativi i fabbricati classificati o classificabili nella categoria A, esclusi gli A10 (uffici);
- anche prima dell'intervento del Decreto, le locazioni di immobili abitativi effettuate da esercenti imprese, arti o professioni erano esenti ai fini Iva (e soggette ad imposta di registro con l'aliquota proporzionale del 2%), con l'eccezione delle locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese che li avevano costruiti per la vendita (imponibili ai fini Iva con aliquota del 10%).

Le locazioni di fabbricati strumentali effettuate da esercenti arti, imprese o professioni sono imponibili ai fini Iva e soggette ad imposta di registro in misura proporzionale (1%) se sono effettuate:

- nei confronti di soggetti che detraggono l'Iva in misura non superiore al 25% (es. medici e banche); ovvero
- nei confronti di soggetti che non sono soggetti passivi d'imposta (es. enti non commerciali, privati consumatori).

In tutti gli altri casi le locazioni sono esenti, con l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale (1%), ferma restando la possibilità di optare nel contratto di locazione per l'imponibilità Iva.

L'eventuale esercizio dell'opzione per l'imponibilità ai fini Iva non fa comunque venire meno l'obbligo di versare l'imposta di registro.

Per i contratti in corso al 4.7.2006 dovrà essere presentata apposita dichiarazione per la registrazione; nella stessa dichiarazione può essere esercitata, in presenza dei presupposti di legge, l'opzione per l'applicazione dell'Iva. Modalità e termini per la presentazione della predetta dichiarazione e per il versamento dell'imposta di registro saranno stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro il 15.9.2006.

Si ricorda che sono strumentali gli immobili non suscettibili, per le loro caratteristiche, di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Nella pratica si tratta degli immobili classificati o classificabili nelle categorie B, C, D, E e A10.

Di seguito, si fornisce una tabella riepilogativa del nuovo regime Iva - Registro delle operazioni di locazione di fabbricati.

Immobile	Locatore	Conduttore	IVA	Registro
Abitativo	Soggetto IVA	Chiunque	Esente	2%
Strumentale	Soggetto IVA	Soggetti con detraibilità fino al 25%	Imponibile (20%)	1%
Strumentale	Soggetto IVA	Soggetto non IVA (es. consumatore privato)	Imponibile (20%)	1%
Strumentale	Soggetto IVA con opzione	Altri soggetti	Imponibile (20%)	1%
Strumentale	Soggetto IVA senza opzione	Altri soggetti	Esente	1%

Si precisa inoltre che le regole previste per le locazioni valgono anche per i contratti di leasing immobiliare, relativamente al trattamento fiscale applicabile sui canoni periodici addebitati all'utilizzatore.

Per quanto concerne invece il trattamento fiscale applicabile sul prezzo di riscatto finale, operano le regole proprie delle operazioni di cessione.

Per i leasing immobiliari aventi per oggetto fabbricati strumentali viene tuttavia previsto che, in sede di riscatto finale del bene, l'imposta di registro precedentemente corrisposta sui canoni periodici (1% dei canoni) può essere posta a decurtazione dell'importo dovuto a titolo di imposte ipotecarie e catastali.

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

La cessione di fabbricati abitativi:

- è imponibile ai fini Iva e soggetta alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa, se effettuata da imprese costruttrici o di ristrutturazione che hanno ultimato la costruzione o la ristrutturazione da meno di 4 anni;
- è esente ai fini Iva e soggetta alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura proporzionale se effettuata da soggetti passivi d'imposta diversi da quelli sopra richiamati.

Restano in ogni caso confermate le agevolazioni previste per l'acquisto della "prima casa", sia ai fini dell'Iva che dell'imposta di registro.

Ove dovute in misura proporzionale, le imposte ipotecarie e catastali trovano applicazione, rispettivamente:

- con aliquota del 2%, per quanto concerne l'imposta ipotecaria;
- con aliquota dell'1%, per quanto concerne l'imposta catastale.

Le cessioni di fabbricati strumentali sono, ai fini Iva, generalmente esenti; diventano obbligatoriamente imponibili nelle seguenti ipotesi:

- cessioni effettuate dalle imprese costruttrici e di ristrutturazione per gli immobili ceduti non oltre i quattro anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero edilizio;
- cessioni effettuate nei confronti di soggetti che detraggono l'Iva in misura non superiore al 25% (es. medici e banche); ovvero
- cessioni effettuate nei confronti di soggetti che non sono soggetti passivi d'imposta (es. enti non commerciali, privati consumatori).

In tutti gli altri casi, ordinariamente esenti, il cedente può optare per l'assoggettamento ad Iva facendo constatare l'opzione nell'atto di vendita.

Per le cessioni degli immobili strumentali, siano esse esenti ovvero imponibili, è poi prevista l'applicazione:

- dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 168;
- dell'imposta ipotecaria in misura del 3%;
- dell'imposta catastale nella misura dell'1%.

Di seguito, si fornisce una tabella riepilogativa del nuovo regime Iva – Registro delle operazioni di cessione di fabbricati.

Immobile	Cedente	Acquirente	IVA	Registro	Ipotecarie Catastali
Abitativo	Impresa di costruzione o di ristrutturazione che ha ultimato gli interventi da meno di 4 anni	Chiunque	Imponibile	168 euro	168 + 168 euro
			4% prima casa		
			10% altre abitazioni		
			20% lusso		
Abitativo	Altri soggetti IVA	Chiunque	Esente	3% prima casa	168 + 168 euro
				7% altre abitazioni	2% + 1%
Strumentale	Impresa costruttrice o di ristrutturazione	Chiunque	Imponibile	168 euro	3% + 1%

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

	che ha ultimato gli interventi da meno di 4 anni		(20%)		
Strumentale	Altri soggetti IVA	Soggetti con detraibilità fino al 25%	Imponibile (20%)	168 euro	3% + 1%
Strumentale	Altri soggetti IVA	Soggetto non IVA (es. consumatore privato)	Imponibile (20%)	168 euro	3% + 1%
Strumentale	Altri soggetti IVA con opzione	Altri soggetti	Imponibile (20%)	168 euro	3% + 1%
Strumentale	Altri soggetti IVA senza opzione	Altri soggetti	Esente	168 euro	3% + 1%

La circostanza che le operazioni di locazioni e cessioni di immobili siano ora assoggettate al nuovo regime di esenzione da Iva, comporta l'obbligo della rettifica della detrazione, ai sensi dell'art. 19-bis2 del DPR n. 633/72.

Ai fini della rettifica della detrazione dell'Iva, si distingue tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali.

Fabbricati abitativi

Nel caso di fabbricati abitativi, ai fini della rettifica della detrazione, valgono le seguenti regole:

- per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale la rivendita dei fabbricati, la rettifica non si effettua per i fabbricati abitativi posseduti alla data del 4.7.2006;
- per le imprese che li hanno costruiti o che vi hanno eseguito interventi di ristrutturazione, la rettifica non si effettua per i fabbricati completati alla data del 4.7.2002.

Fabbricati strumentali

Per i fabbricati strumentali, la rettifica si effettua esclusivamente se nel primo atto stipulato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (atto di locazione o di cessione) non viene esercitata l'opzione per l'imponibilità Iva.

Rimanendo a disposizione per ogni eventuale chiarimento si rendesse necessario, porgiamo cordiali saluti.

Studio Tributario Societario