

## **Legge 27 dicembre 2006 n 296**

Finanziaria 2007

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato

GU n. 299 del 27 dicembre 2006 SO n. 244/L

### **Prime osservazioni**

#### **Mediatori (obbligo registrazione contratti preliminari)**

Il comma **46** interviene apportando delle modifiche alle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al DPR 131/1986. Integra il disposto dell'art. 10 comma 1 del predetto decreto aggiungendo con la lettera d-bis) agli altri soggetti obbligati a richiedere la registrazione: "gli agenti di affari in mediazione iscritti nella sezione degli agenti immobiliari del ruolo di cui all'art 2 della legge 3 febbraio 1989 n. 39 per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari". Interviene altresì sull'art 57 del DPR 131/1986 aggiungendo il comma 1-bis in ragione del quale gli agenti immobiliari di cui alla predetta lettera d-bis) dell'art. 10 sono tenuti solidalmente al pagamento dell'imposta per le scritture di cui sopra.

Occorre comprendere a quali atti il legislatore intenda riferirsi con la locuzione:

«scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito dell'attività dell'agente immobiliare per la conclusione degli affari».

Il legislatore intende impedire che, nello svolgimento delle successive vicende del procedimento che porterà al contratto definitivo, le parti decidano di addivenire ad una simulazione relativa del prezzo sottraendo al fisco una parte delle imposte dovute.

Infatti, nella prassi immobiliare solitamente accade che chi è intenzionato a vendere un immobile avvalendosi di un mediatore professionale sottoscriva un incarico esclusivo ed irrevocabile di vendita avente efficacia vincolante per una durata espressamente stabilita.

Il mediatore, individuati i possibili acquirenti, sottopone al soggetto intenzionato a vendere le proposte di acquisto che si è procurato sollecitando l'accettazione da parte del venditore (in calce alla predetta proposta: il c.d. "preliminare aperto") di quella ritenuta più conveniente. Con tale proposta, seguita dall'accettazione del venditore, le parti generalmente si obbligano a stipulare un preliminare c.d. "formale". Con la redazione di quest'ultimo atto le parti definiscono più compiutamente il regolamento contrattuale della compravendita e il futuro acquirente versa solitamente un acconto sul prezzo di vendita stabilito. Al preliminare segue poi il contratto definitivo di compravendita.

Dunque, nell'ambito delle fasi antecedenti alla stipula di quest'ultimo contratto, è possibile individuare due momenti negoziali diretti a concludere l'affare in cui potrebbe intervenire il mediatore: il cd "preliminare aperto" (la proposta seguita dall'accettazione) e il cd "preliminare formale". La norma in commento richiede di stabilire se l'obbligo e la responsabilità del mediatore si applichi esclusivamente alla prima fattispecie, oppure anche alla seconda. Invero, mentre il "preliminare aperto" rientra con certezza nell'ambito applicativo della disposizione di cui all'art. 10 DPR 131/1986 così come modificato in quanto scrittura privata non autenticata stipulata a seguito dell'attività del mediatore per la conclusione dell'affare, il "preliminare formale" potrebbe a prima impressione ritenersi escluso da detto ambito applicativo, poiché non rientrante nell'attività del mediatore.

Siffatta conclusione, tuttavia:

- da un lato si porrebbe in contrasto con l'inciso che estende l'obbligo e la responsabilità del mediatore alle "scritture private non autenticate di natura negoziale" che suggerisce una permanenza di tali obblighi e responsabilità fino alla soglia dell'intervento notarile;
- dall'altro deriverebbe da un'applicazione eccessivamente formalistica della nuova norma alle fattispecie conosciute dalla prassi, in quanto nulla autorizza l'interprete a concludere che l'adempimento dell'obbligo di registrazione relativamente al primo accordo esonera il mediatore dall'obbligo di registrazione con riferimento al secondo accordo, che al pari del

primo costituisce parte integrante del programma negoziale realizzato a seguito della sua attività per la conclusione dell'affare.

Al fine di individuare il regime fiscale cui assoggettare il "preliminare aperto" occorre precisare quanto segue. Alla proposta irrevocabile la dottrina maggioritaria è orientata ad attribuire già di per sé natura negoziale. In applicazione dei principi codicistici (artt. 1326, 1376 cod. civ.) si deve ritenere che quando la proposta si incontra con l'accettazione è perfezionato il contratto che le parti intendono stipulare. Proposta e accettazione (c.d. "preliminare aperto") valgono quindi secondo le disposizioni del codice civile come prestazione del reciproco consenso delle parti e danno luogo ad un contratto già perfetto ed efficace. Nella prassi è in uso generalmente un procedimento negoziale in parte diverso, che riconosce alla proposta irrevocabile e alla conseguente accettazione una funzione prodromica alla stipulazione di un contratto preliminare. In quest'ottica il negozio già perfezionato con l'incontro di proposta ed accettazione è destinato ad essere sostituito in funzione di novazione oggettiva (ex art. 1230 c.c.) da un successivo "preliminare formale". A ben vedere la dottrina e la giurisprudenza prevalenti ritengono che alla conclusione del contratto si arrivi soltanto quando le parti raggiungano l'accordo su tutti gli elementi, tanto principali quanto secondari e accessori, ovvero sulla totalità delle clausole destinate a disciplinare il rapporto. Sembra altresì possibile ritenere, a tal proposito e in relazione alla funzione del "preliminare aperto" che con la sottoscrizione di quest'ultimo le parti abbiano implicitamente assunto un'obbligazione di contrattare in merito a ciascuno dei punti non espressamente disciplinati e che quindi il "preliminare formale" mantenga una sua autonomia funzionale nel procedimento contrattuale rispetto al primo.

Il "preliminare formale" assume, secondo questa ricostruzione, autonoma rilevanza, in quanto nella prima fase del procedimento contrattuale le parti fissano gli elementi essenziali per la conclusione dell'affare, lasciando poi ad una fase successiva, che può o meno risolversi con il preliminare formale, la contrattazione e la conseguente regolamentazione di ulteriori aspetti non considerati in prima battuta.

Ciò rilevato, ai fini fiscali appare utile confrontare la disciplina applicabile al "preliminare aperto" prima e dopo l'introduzione della nuova disposizione della finanziaria.

L'obbligo di registrazione di quel documento contenente proposta d'acquisto e successiva accettazione in calce da parte del venditore che è stato definito come "preliminare aperto" quale scrittura privata non autenticata (di natura negoziale) era infatti già previsto (ex art. 10 della tariffa) a carico dei soggetti di cui all'art. 10 DPR 131/1986 (le parti contraenti).

La novità della norma in commento non consiste nell'ampliamento degli atti soggetti a registrazione, ma soltanto nell'ampliamento dei soggetti che vi sono tenuti.

Per effetto della norma in esame quindi divengono obbligati alla registrazione del suddetto contratto e al pagamento della relativa imposta, oltre alle parti che lo stipulano anche i mediatori, purché iscritti nel ruolo di cui all'art. 2 legge 39/1989.

Tali ultimi soggetti saranno solidalmente responsabili per la registrazione e per il pagamento dell'imposta (nonché per le sanzioni in caso di mancata registrazione) nel caso in cui il preliminare non autenticato sia stipulato "a seguito della loro attività per la conclusione degli affari". In ogni caso, il contratto scontrerà l'imposta di registro in misura fissa ex art. 10 della tariffa parte prima allegata al DPR 131/1986. Troverà inoltre applicazione la nota al predetto art 10, ai sensi della quale se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica l'imposta di registro proporzionale nella misura dello 0,50% sul valore della caparra stessa; se prevede il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto si applica l'imposta di registro nella misura del 3% (ex art. 9 della tariffa parte prima) sul valore dell'acconto medesimo. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.

## **Modalità pagamento prezzo (solo per i pagamenti successivi al 4 luglio 2006)**

Il comma 49 introduce una novità legislativa di notevole importanza per la prassi notarile. Il comma 22 dell'art. 35 così dispone: "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; 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'art. 52 comma 1 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al DPR 26 aprile 1986 n. 131"

Alla vigilia dell'entrata in vigore del comma 22 dell'art. 35 del DL 4 luglio 2006 n. 223 (c.d. decreto Bersani) ci si era interrogati se in assenza di qualsiasi disposizione transitoria che esonerasse le parti dall'obbligo di dichiarazione relativamente ai corrispettivi pagati anteriormente all'entrata in vigore della normativa in esame, questa trovasse comunque applicazione. Non era infatti sufficiente a circoscrivere l'ambito applicativo della disposizione la previsione contenuta nel successivo comma 23 dello stesso decreto n. 223/2006, secondo cui il comma 22 si sarebbe dovuto applicare "agli atti pubblici formati ed alle scritture private autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale" del decreto Bersani (e cioè il 6 luglio 2006).

Questo perché anche per atti stipulati dopo l'entrata in vigore del decreto n. 223, il pagamento del corrispettivo avrebbe potuto verificarsi molto tempo prima e il decreto n. 223 non escludeva i pagamenti dall'applicazione della disciplina.

La risposta fu resa in termini positivi, anche con riferimento alle particolari ipotesi in cui le parti non fossero riuscite a ricostruire analiticamente i mezzi di pagamento utilizzati in relazione ad adempimenti risalenti nel tempo. Tale soluzione teneva anche in considerazione la circostanza che il comma 22 benché inserito in una norma destinata a contrastare l'evasione e l'elusione fiscale aveva prodotto "indirettamente" l'effetto di "rivitalizzare" i provvedimenti per limitare l'uso del contante e dei titoli al portatore contenuti nella c.d. legge antiriciclaggio (DL 3 maggio 1991 n. 143, convertito in legge 5 luglio 1991 n. 197, come modificata dal D.LGS 20 febbraio 2004 n. 56).

La previsione del comma 49 della legge finanziaria per il 2007 quindi consente di ritenere superati molti dei dubbi interpretativi che per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dal 6 luglio 2006 si ponevano per i pagamenti effettuati prima del 4 luglio autorizzando il notaio stipulante a non doverli ricostruire e neppure a menzionarli in atto e ciò anche in relazione alla legislazione antiriciclaggio.

## **Disciplina fiscale dei trust**

Il comma 74 integrando le lettere b), c) e d) dell'art. 73 del TUIR, estende la soggettività passiva dell'imposta sul reddito delle società ai trust residenti e non residenti nel territorio dello Stato che abbiano o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Il comma 75, integrando il comma 3 del predetto art. 73, stabilisce una presunzione relativa ai fini della individuazione della residenza del trust in base alla quale si considerano residenti nel territorio dello stato i trust, nonché gli istituti aventi analogo contenuto, costituiti in paesi diversi da quelli con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito in vigore con la Repubblica italiana (ex DM 4 settembre 1996 e successive modificazioni) se almeno uno dei disponenti o dei beneficiari sia fiscalmente residente nel territorio italiano.

A norma della disposizione in esame si considerano altresì residenti i trust istituiti in un paese diverso da quelli con cui è attuabile lo scambio di informazioni suddetto, se, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente effettui a loro favore un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, o stabilisca un vincolo di destinazione (a favore del trust) sui medesimi immobili. Il riconoscimento della soggettività passiva del trust fa sì che i redditi da questo prodotti vengano in base ai normali criteri di territorialità ad esso imputati al fine dell'assoggettamento all'imposta.

Il comma della finanziaria in esame contiene tuttavia una deroga alla regola appena esposta. Infatti, integrando la disposizione di cui al comma 2 dell'art. 73 menzionato, il comma 74 stabilisce che qualora i soggetti beneficiari siano "individuati", i redditi conseguiti dal trust siano imputati per trasparenza ai medesimi soggetti in proporzione alla quota di partecipazione di ciascuno, indicata nell'atto costitutivo o in altri documenti successivi, ovvero in mancanza in parti uguali.

### **Quote sociali e aziende (esenti da imposta di successione e donazione)**

Il comma 78 introduce un regime fiscale di esenzione per i trasferimenti gratuiti effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis e ss. del Cod. Civ. a favore dei discendenti aventi ad oggetto aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni e ciò attraverso l'aggiunta di un sesto comma all'art. 3 del TU in materia di imposta di successioni e donazioni di cui al D.LGS. 346/90 che disciplina i trasferimenti non soggetti ad imposta. Qualora le quote si riferiscano a società di capitali residenti nel territorio dello Stato, l'agevolazione è subordinata al fatto che il possesso delle partecipazioni consenta al beneficiario di acquisire il controllo della società attraverso la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. Nessuna limitazione in tal senso è posta invece alle quote di società di persone.

Nel caso di trasferimento d'azienda o di un suo ramo è necessario che il beneficiario prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa (o in caso di trasferimento di partecipazioni detenga il controllo) per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo all'uopo idonea dichiarazione nella denuncia di successione o nell'atto donativo, pena la decadenza dal beneficio fiscale, l'obbligo dell'assolvimento dell'imposta in misura ordinaria, l'assoggettamento ad una sanzione e il pagamento degli interessi di mora.

La collocazione del regime fiscale dei siffatti trasferimenti (qualora ci si avvalga anche dello strumento dei patti di famiglia ex artt. 768-bis e ss.) nell'ambito della disciplina del TU n. 346/90 è di grande importanza sistematica, in quanto sembrerebbe comportare una sorta di assimilazione sul piano fiscale di trasferimenti di beni e diritti per donazione in generale a quelli attuati ricorrendo all'istituto introdotto con legge 14 febbraio 2006 n. 55, consentendo forse all'interprete di ritenere legittima l'attrazione nell'ambito impositivo di che trattasi di tutti gli altri segmenti in cui si articola la fattispecie pattizia, particolarmente la liquidazione (con pagamento di una somma in danaro o anche in natura) a favore degli altri legittimari partecipanti al contratto diversi dal beneficiario diretto e/o la rinuncia che questi avessero in animo di effettuare, in tutto o in parte, alla liquidazione stessa.

Nel caso di trasferimenti di azienda o di un suo ramo nel cui compendio figurino anche beni immobili vi sarà l'esenzione anche da imposte ipotecaria e catastale (qualora risultino rispettate le predette condizioni), in quanto per la prima l'art. 1 secondo comma e per la seconda l'art. 10 terzo comma del TU n. 347/90 dichiarano esenti da imposta i trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni.

Né pare eccessivo invocare l'esenzione da dette ultime imposte delle eventuali formalità di trascrizione e di voltura catastale relative a trasferimenti di quote ed azioni portanti modifiche statutarie (ragione o denominazione sociale), in quanto l'ampia formula esonerativa cui è ricorso il legislatore nelle dette ultime citate norme (non sono soggette

all'imposta le formalità relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni) consente di ritenere applicabile il beneficio della esenzione anche alla suddetta fattispecie.

Infine, per espressa statuizione, le suindicate disposizioni trovano applicazione alle successioni apertesesi a decorrere dal 3 ottobre 2006 nonché agli atti pubblici formati, agli atti a titolo gratuito fatti, alle scritture private autenticate e alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dall'entrata in vigore della legge.

### **Imposta di bollo (modalità di pagamento)**

Il comma **80** ha sostituito integralmente l'art. 3 del DPR 642/1972, introducendo nuove modalità di pagamento dell'imposta di bollo.

Secondo la nuova disposizione, l'imposta di bollo dovrà essere corrisposta unicamente mediante pagamento ad intermediario dell'Agenzia delle Entrate con conseguente rilascio di apposito contrassegno oppure mediante pagamento all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate o ad altri uffici autorizzati con il versamento in conto corrente postale.

Viene meno dunque la possibilità di corrispondere l'imposta mediante l'utilizzo di carta bollata o delle marche da bollo, del visto per bollo o del bollo a punzone.

L'art. 3 così sostituito prevede inoltre che gli importi dell'imposta di bollo dovuta in misura proporzionale sono arrotondati ai dieci centesimi, per eccesso o per difetto, a seconda che si tratti di frazioni di euro superiori od inferiori a cinque centesimi.

Si stabilisce infine che l'imposta di bollo è dovuta nella misura minima di un euro ad eccezione delle cambiali o dei vaglia cambiari (di cui all'art 6 n. 1 lettere a e b e n. 2 della tariffa allegato A, per i quali l'imposta minima è stabilita in cinquanta centesimi).

### **Società non operative (parametri per la definizione)**

I commi da **109 a 111** intervengono in materia di società di comodo da una parte modificando la disciplina delle società non operative posta dall'art. 30 legge 23 dicembre 1994 n. 724 (già riformata ad opera del DL 4 luglio 2006 n. 223, convertito in legge 248/2006) e dall'altra introducendo misure di agevolazione per lo scioglimento delle stesse e la trasformazione in società semplici.

Nella parziale riforma dell'art. 30 legge 724/94, il legislatore della Finanziaria completa il percorso intrapreso con il DL 223/06, modificando in particolare alcune disposizioni di quest'ultimo testo normativo, che risultavano eccessivamente penalizzanti per le società di gestione immobiliare. Il DL 223/2006 ha innalzato in maniera rilevante i coefficienti da utilizzare per individuare la non operatività delle società e degli enti, così come per determinarne il reddito minimo. In particolare, per quanto attiene ai beni immobili (anche in locazione finanziaria) è stata prevista ai fini della "non operatività" l'applicazione del coefficiente del 6% e per la determinazione del reddito minimo l'innalzamento del coefficiente dal 3 al 4,75%. La Finanziaria 2007 dispone una attenuazione dei coefficienti per quanto attiene gli immobili "a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti", essendo in questi casi sostanzialmente ripristinate le percentuali anteriori all'entrata in vigore del DL. 223/06 del 4% e del 3% ai fini della determinazione rispettivamente della non operatività e del reddito minimo.

Il legislatore prende dunque atto della circostanza che le percentuali del DL 223/06, in particolare quella del 6%, si pongono al di sopra della attuale redditività media del mercato immobiliare, finendo probabilmente per delineare profili di non ragionevolezza nella presunzione che è alla base dell'art. 30 legge 724/94. In questo senso occorre però considerare che le nuove percentuali del 4% e del 3% previste per i soli immobili a destinazione abitativa (da A1 a A9) si applicano alla condizione che gli stessi siano stati acquisiti o rivalutati nell'esercizio oppure nei due anni precedenti.

L'applicazione della più mite percentuale non è quindi estesa a tutta la "vita fiscale" dell'immobile abitativo, ma solo a tre periodi di imposta (quello dell'acquisto o della

rivalutazione e i due precedenti). Oltre tale arco temporale, i coefficienti applicabili torneranno ad essere quelli del 6% e del 4,75%.

La legge Finanziaria 2007 interviene ulteriormente in relazione ad un'altra tipologia di beni sulla base dei quali determinare la soglia di "non operatività" così come l'entità del reddito minimo della società. Modificando l'art. 30 primo comma lett. a) legge 724/94 si allarga la categoria dei beni cui applicare i coefficienti del 2% (ai fini della non operatività) e dell'1,50% (ai fini del reddito minimo). Categoria che ora include i beni indicati nell'art. 85 primo comma lettere c), d) ed e) così come le quote di partecipazioni in società commerciali di persone.

Per quanto attiene le modifiche normative è prevista una possibile applicazione retroattiva. Qualora siano più favorevoli al contribuente, si prevede (comma 110) che le stesse si applichino a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del DL4 luglio 2006 n. 223, convertito con modifiche dalla legge 4 agosto 2006 n. 248".

La legge Finanziaria dispone anche in merito al procedimento di applicazione della presunzione di cui all'art. 30 legge 724/94. Il primo comma contiene una presunzione relativa di non operatività di società ed enti, prevedendo specifiche ipotesi in cui simile presunzione in modo automatico non può operare, con una necessaria limitazione del potere dell'Amministrazione finanziaria che, in simili fattispecie, non può avvalersi della presunzione. L'eliminazione delle parole "salvo prova contraria" vale solo a chiarire che l'automatica non applicazione della presunzione si ha solo qualora si realizzino le fattispecie elencate dallo stesso primo comma.

### **Società non operative (benefici fiscali per lo scioglimento)**

I commi da **111 a 118** regolamentano le modalità di uscita agevolata dal regime fiscale d'impresa. Sono infatti previste talune misure di carattere agevolativo ai fini delle imposte dirette e indirette per quelle società non operative che deliberano lo scioglimento o la trasformazione in società semplice. E' opportuno chiarire che l'antecedente normativo più prossimo alle disposizioni in oggetto è da ricercare nell'art. 3 commi 38 e segg della legge 23 dicembre 1996 n. 662. Il trattamento agevolativo (dispone il comma 111) si applica alle società considerate non operative nel periodo di imposta in corso alla data del 4 luglio 2006 o che nella stessa data si trovino nel primo periodo di imposta.

Per quanto attiene la condizione della "non operatività", è necessario ricordare la disposizione con l'art. 30 legge 724/94, perché solo questa norma contiene la definizione di "non operatività" dell'ordinamento giuridico. La stessa tipologia delle società ammesse al trattamento agevolato risulta dunque delimitato dall'art. 30 citato così come dal carattere commerciale, sia di persone sia di capitali. Si tratterà quindi delle SPA, SAPA, SRL, SNC e SAS, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

A parte le società che nel 2006 si trovavano nel primo periodo di imposta, per quanto riguarda le "società non operative" è possibile elencare diverse fattispecie soggettive:

- la società è non operativa ai sensi del primo comma art. 30 legge 724/94, ma il relativo reddito non è inferiore a quello presunto ai sensi del terzo comma;
- la società è non operativa ai sensi del primo comma art. 30 legge 724/94, il relativo reddito è inferiore a quello presunto e la stessa sarà tenuta ad integrarlo;
- la società è non operativa ai sensi del primo comma art. 30 legge 724/94, il relativo reddito è inferiore a quello presunto, ma la stessa non sarà tenuta ad integrarlo in quanto è stato ottenuto parere favorevole dell'Amministrazione ai sensi del comma 4-bis art. 30.

Tutte e tre le situazioni realizzano le condizioni soggettive previste dalla disciplina agevolativa. E' infatti necessario l'elemento della "non operatività", a nulla rilevando l'ulteriore aspetto del raggiungimento o integrazione del reddito minimo, così come delle operazioni rilevanti ai fini IVA. In questo modo definite le società interessate, il comma 111

richiede come ulteriore condizione per il trattamento agevolativo che tutti i soci siano persone fisiche, che gli stessi risultino iscritti nel libro dei soci (se previsto) alla data di entrata in vigore della legge Finanziaria (1 gennaio 2007) oppure che entro trenta giorni vengano iscritti "in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 novembre 2006". L'intenzione del legislatore è dunque quella di limitare alle sole persone fisiche, in quanto soci, gli effetti favorevoli della disciplina e di "cristallizzare" la situazione societaria alla data di entrata in vigore della legge in modo da evitare trasferimenti di partecipazioni societarie effettuate ai soli fini di usufruire delle disposizioni di favore.

E' altresì necessario che:

- le società deliberino lo scioglimento oppure la trasformazione in società semplice;
- tale delibera venga adottata entro la data del 31 maggio 2007;
- entro un anno dalla delibera sia richiesta la cancellazione dal registro delle imprese ex artt. 2312 e 2495 Cod. Civ.
- l'applicazione della disciplina di favore sia richiesta, a pena decadenza, nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta anteriore allo scioglimento o alla trasformazione.

La liquidazione/estinzione della società così come la trasformazione in società semplice sono fattispecie in grado di generare redditi imponibili ed operazioni rilevanti ai fini IVA.

Nella fase della liquidazione si compiono operazioni di dismissione dei beni aziendali, in particolare cessioni a titolo oneroso ed i beni eventualmente residui sono destinati per assegnazione ai soci. Operazioni evidentemente rilevanti nella produzione sia di redditi d'impresa sia di operazioni imponibili.

Nella trasformazione, il mutamento della forma tipologica commerciale se non è in grado di determinare alcuna frattura in termini soggettivi e quindi il mutamento del soggetto con conseguente mutamento nella titolarità dei beni provoca però la fuoriuscita dei beni dal regime fiscale d'impresa. Si configura, dunque, la fattispecie di destinazione a finalità estranee, che determina l'emergere di componenti positivi del reddito di impresa (ricavi o plusvalenze, a seconda della natura dei beni) ed operazioni imponibili IVA.

In questo quadro, pur se sommariamente tracciato, di piena rilevanza impositiva dello scioglimento e della trasformazione in società semplice delle società commerciali, si innesta la disciplina agevolativa prevista dal comma 112.

Per quanto attiene alle società che deliberano lo scioglimento, si prevede che sul reddito di impresa del periodo liquidatorio sia applicata una imposta sostitutiva (sia delle imposte sui redditi sia dell'Irap) del 25%.

Medesima imposta sostitutiva si applica anche in caso di trasformazione da società commerciale in società semplice alla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione e il loro valore fiscalmente riconosciuto.

Occorre rilevare che la determinazione dell'imponibile sui cui applicare l'imposta sostitutiva avviene secondo i criteri generali dell'ordinamento: il reddito liquidatorio è determinato nei modi indicati in via ordinaria dall'art. 182 TUIR. Così come il rilievo reddituale della trasformazione è delineato dai componenti positivi derivanti dalla destinazione a finalità estranee dei beni, determinati appunto, nel caso delle plusvalenze (ed è, dunque, in relazione ai beni, strumentali o patrimoniali, che producono plusvalenze cui la disciplina in particolare si riferisce), dalla differenza tra valore normale e valore fiscalmente riconosciuto. Una deviazione, rispetto alle modalità ordinarie di determinazione del reddito, è però prevista in caso di liquidazione, per quel che riguarda il valore dei beni societari ceduti o assegnati nel periodo liquidatorio.

Il comma 114 dispone che le cessioni a titolo oneroso e le assegnazioni ai soci, "anche di singoli beni anche se di diversa natura" effettuate dalla società interessate successivamente alla delibera di scioglimento si considerano effettuate "ad un valore non inferiore al valore normale dei beni ceduti o assegnati". Il valore di mercato dei beni,

determinato ai sensi dell'art. 9 commi 3 e 4 TUIR acquista dunque un rilievo di carattere sostanziale quale parametro minimo inderogabile per la valutazione dei beni trasferiti.

Con riferimento ai beni immobili, il comma 114 prevede poi la possibilità in capo al contribuente che ne fa richiesta di determinare il valore normale dell'immobile non secondo le regole ordinarie, bensì considerando quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi di imposta alle rendite catastali o, in assenza di iscrizione, a quella stabilita ai sensi dell'art 12 del DL 14 marzo 1988 n. 70 (convertito con modificazioni dalla legge 13 maggio 1988 n. 154, riguardante la procedura per l'attribuzione della rendita catastale).

E' previsto poi che:

- le perdite di esercizi precedenti allo scioglimento o alla trasformazione non sono ammesse in deduzione;
- le riserve e i fondi in sospensione di imposta sono assoggettati alla medesima imposta sostitutiva del 25%;
- per i saldi attivi di rivalutazione l'imposta sostitutiva è stabilita nella misura del 10 per cento e non spetta il credito di imposta previsto dalle rispettive leggi di rivalutazione nell'ipotesi di attribuzione ai soci del saldo attivo di rivalutazione.

Il raccordo tra il trattamento fiscale della società in liquidazione o trasformata e quello dei singoli soci è realizzato dal comma 113.

Sicuramente, nel caso della liquidazione, ai soci verranno distribuite somme o beni al più tardi al termine della liquidazione fiscalmente apprezzati quali utili di partecipazione (redditi di capitale qualora si tratti di persone fisiche non imprenditori) ai sensi dell'art. 47 comma 7 TUIR. In caso di trasformazione in società semplice, se è vero che il passaggio da un tipo all'altro di società non determina di per sé alcun reddito in capo ai soci, occorre però considerare che sono prospettabili vicende successive di distribuzione di beni o di somme dalla società ai soci, proprio per la necessità di dismettere un patrimonio societario non più disciplinato (con le relative convenienze fiscali) dal regime di tassazione d'impresa.

La legge Finanziaria prevede con una disposizione che pare dettata solo per le ipotesi di società in liquidazione che, ai fini dell'art. 47 comma 7 TUIR, le somme e i beni assegnati ai soci (in caso di recesso, di riduzione di capitale e di liquidazione) sono "diminuiti degli importi assoggettati all'imposta sostitutiva" da parte della società "al netto dell'imposta sostitutiva stessa". Sembra necessario un procedimento logico che si componga dei seguenti passaggi, in caso di assegnazione di un bene plusvalente:

- determinare, sulla base della differenza tra valore normale del bene e costo fiscale riconosciuto per la società, l'importo assoggettato ad imposta sostitutiva per la società;
- determinare l'imposta sostitutiva (il 25% sull'importo determinato al punto 1) gravante sulla società;
- determinare l'importo assoggettato ad imposta sostitutiva, al netto della imposta sostitutiva stessa (valore di cui al punto 1 meno valore di cui al punto 2);

in questo modo si determina il valore di assegnazione del bene attribuito al socio;

- sottrarre al valore di assegnazione così come determinato il costo fiscale della partecipazione in capo al socio.

Qualora emerga una eccedenza, questa costituirà reddito per il socio ai sensi dell'art. 47 comma 7 TUIR.

In caso invece di distribuzione di denaro, il procedimento sembrerebbe essere almeno in parte più semplice, visto che sarà l'intera somma o l'intero valore del bene a costituire reddito per la società, con conseguente applicazione dell'imposta sostitutiva.

Risulta però evidente, proprio dalla osservazione del meccanismo applicativo, che il socio non subisce la tassazione solo per una parte dell'importo già tassato, con imposta sostitutiva, in capo alla società. Più precisamente, se l'esenzione riguarda "gli importi assoggettati all'imposta sostitutiva al netto dell'imposta stessa" (rispetto ai quali, il comma



113, chiarisce che “non costituiscono redditi per i soci”), ne deriva che l’esenzione non si estende all’importo pari alla sostitutiva gravante sulla società.

Non si tratta, evidentemente, di una doppia imposizione in termini giuridici (ed anche l’aspetto della doppia imposizione economica è risolto dall’ordinario meccanismo impositivo in capo ai soci che, a seconda dei casi, saranno tassati con imposta sostitutiva del 12,5% o con aliquota ordinaria ma sul 40% dell’imponibile), bensì di un limite alla previsione del trattamento agevolativo per il socio.

Soprattutto, però, non appare del tutto razionale la disposizione in commento se confrontata con l’ultimo inciso del medesimo comma 113, a mente del quale “il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva”.

Si dispone, dunque, che, in caso di trasformazione della società in società semplice, il costo fiscale della partecipazione del socio venga aumentato dell’intero imponibile assoggettato ad imposta sostitutiva, ossia del differenziale tra valore normale e valore fiscale dei beni. La lettera della norma è chiara e dalla stessa consegue che, in caso di successiva distribuzione di somme o valori dalla società al socio, quest’ultimo sarà esentato dalla tassazione sull’intero valore assoggettato ad imposta sostitutiva e non, come nei casi esaminati in precedenza, sul solo valore assoggettato ad imposta sostitutiva al netto della imposta stessa.

Le vicende traslative attinenti alla liquidazione ed alla trasformazione in società semplice hanno un pieno rilievo anche ai fini delle imposte indirette.

Per quel che riguarda le assegnazioni ai soci effettuate durante la fase della liquidazione della società, il comma 116 espressamente prevede che le stesse, in deroga all’art. 2, comma 2 n. 6) DPR 633/72 “non sono considerate cessioni agli effetti dell’IVA”.

Inoltre, si dispone l’assoggettamento ad imposta di registro nella misura dell’1% e ad imposte ipotecaria e catastale, quando le assegnazioni abbiano ad oggetto beni immobili, “in misura fissa”.

Circa la determinazione della base imponibile, ai fini dell’imposta proporzionale di registro, è previsto che, in caso di beni immobili, la stessa sia determinata in base alle risultanze dall’applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi di imposta alle rendite catastali ovvero a quella stabilita ai sensi dell’articolo 12 del DL 14 marzo 1988 n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 13 maggio 1988 n. 154, su richiesta del contribuente e nel rispetto delle condizioni prescritte. Negli altri casi invece la base imponibile deve essere determinata ai sensi degli articoli 50, 51 e 52 del TU dell’imposta di registro di cui al DPR 26 aprile 1986 n. 131 concernenti la determinazione della base imponibile di atti e operazioni concernenti società, enti, consorzi, associazioni e altre organizzazioni commerciali e agricole.

L’applicazione delle agevolazioni ai fini delle imposte indirette deve essere richiesta, a pena di decadenza, nell’atto di assegnazione ai soci.

Le previsioni in esame riguardano esclusivamente le fattispecie di assegnazioni di beni ai soci e la sola fattispecie agevolata di società non operativa in fase di liquidazione.

Non sembra doversi ritenere applicabile tale disciplina anche alle assegnazioni ai soci conseguenti alla trasformazione in società semplice, pure se la lettera della norma non prevede tale limite.

### **Atti soggetti ad IVA**

Il comma **292** risolve una serie di problemi interpretativi sorti durante la fase transitoria precedente alla conversione in Legge del DL 223/2006 (decreto Bersani). Infatti, la legge di conversione n. 248/2006 ha introdotto diverse modifiche. Tra queste la più rilevante riguarda la possibilità, con riferimento agli immobili strumentali per natura di cui all’art. 10 n. 8-ter del DPR n. 633/1972 di optare in alcuni casi per l’applicazione dell’IVA in luogo

dell'esenzione (regime naturale) dal predetto tributo.

Potrebbe ad esempio essersi verificato che un soggetto passivo IVA abbia ceduto un immobile strumentale nel periodo compreso tra il 4 luglio 2006 e l'11 agosto 2006 in regime di esenzione con la conseguente applicazione del meccanismo della rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis 2 del DPR n. 633 del 1972. Secondo quanto previsto dopo le modifiche intervenute con la conversione in legge (a partire dal 12 agosto) è possibile esercitare l'opzione per l'applicazione dell'IVA. In questo senso si spiega l'intervento della Legge Finanziaria, che ha di fatto riaperto i termini per esercitare l'opzione relativamente alle cessioni effettuate nella fase transitoria (4 luglio-11 agosto 2006).

Secondo le disposizioni della Finanziaria, essendo stato già stipulato l'atto di cessione dell'immobile, l'opzione deve essere comunicata all'interno della dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2006. La medesima possibilità è prevista anche con riferimento alle locazioni, laddove sussistano tutti i presupposti previsti dalla legge di conversione. Va segnalato che per le cessioni l'eventuale maggiore imposta di registro già versata e non più dovuta a seguito dell'opzione è compensabile con i maggiori importi dovuti ai fini delle imposte ipotecarie e catastali. Tuttavia, rimane ferma la possibilità di chiedere il rimborso per gli importi che non trovano capienza in tale compensazione.

### **Edilizia convenzionata**

Il comma **306** modifica parzialmente l'art 36 comma 15 del DL 4 luglio 2006 n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006 n. 248, precisando che l'unica residuale area di applicazione delle agevolazioni di cui all' art. 33 comma 3 della legge 23 dicembre 2000 n. 388 è quella dell'attuazione dei programmi comunque denominati prevalentemente di «edilizia residenziale convenzionata» e non più di «edilizia residenziale convenzionata pubblica». Resta la condizione che detti programmi debbano essere realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.

La soppressione della parola "pubblica" dovrebbe consentire di ritenere applicabili le agevolazioni anche ad ipotesi diverse da quelle tipiche rientranti nelle previsioni della legge quadro in materia di edilizia residenziale pubblica n. 865/71 finalizzata alla realizzazione e all'acquisizione di alloggi a vantaggio dei ceti meno abbienti e caratterizzata dall'inserimento degli alloggi in aree specificamente individuate ed apprestate dai Comuni. Va tenuto presente in ogni caso che con l'espressione "edilizia residenziale convenzionata" ci si riferisce a quella parte della edilizia residenziale contraddistinta pur sempre da una convenzione tra la Pubblica Amministrazione e i soggetti che costruiscono gli alloggi stessi.

Inoltre, con la detta espressione si suole fare riferimento anche alla fattispecie di cui all'art. 17 comma 1 T.U. n. 380/2001, ove è prevista la stipula di una convenzione tra Comune e privati per la riduzione (alla sola quota degli oneri di urbanizzazione) o addirittura per l'esonero dal contributo di costruzione e ciò a prescindere talora dal perseguimento di scopi di pubblico interesse. Il termine "prevalentemente" rende legittimo il trattamento agevolato anche in presenza di programmi che non siano segnati con carattere di esclusività da finalità afferenti l'edilizia (solo) residenziale.

### **Prezzo-valore (anche se il cedente è impresa o società)**

Il comma **309** apporta una modifica al comma 497 primo periodo art 1 della legge 23 dicembre 2005 n. 266 in materia di prezzo-valore prevedendo che la relativa opzione possa essere esercitata:

- anche se il cedente è soggetto diverso da persona fisica,
- facendo salva l'applicazione di una norma dettata in materia di accertamento dei redditi d'impresa, norma che valorizza ai fini della prova della (eventuale) infedeltà dei ricavi realizzati dal cedente e della conseguente rettifica della relativa dichiarazione dei redditi il

riferimento al valore normale determinato con i criteri di cui all'art. 9 del DPR n. 917/86.

Se la prima modifica non pone eccessivi problemi interpretativi comportando solo un allargamento del novero dei possibili soggetti cedenti (non più solo persone fisiche quindi, ma anche persone non fisiche esercenti o meno attività commerciali, artistiche o professionali), la seconda insinua il legittimo dubbio per cui, qualora il corrispettivo non risultasse almeno pari al suddetto valore normale, ciò potrebbe comportare un ribaltamento degli effetti di predeterminazione forfetaria della base imponibile, con conseguenziale disconoscimento dei benefici scaturenti dall'opzione stessa quale l'esclusione dai controlli fiscali straordinari e la disapplicazione degli artt. 38 terzo comma del DPR 29 settembre 1973 n. 600 (accertamenti presuntivi) e 52 comma 1 del DPR n. 131 del 1986 (in tema di accertamento di valore).

Ma in contrario è possibile sostenere che la novella di che trattasi non può aver comportato un così grave stravolgimento dello strumento opzionale prezzo-valore.

Ed infatti la norma (contenuta nell'art. 39 primo comma lett d ultimo periodo del DPR n. 600/73) è finalizzata a recuperare imponibile non dichiarato dal cedente (in quanto attrae ad imposizione presunti ricavi, salva la prova contraria da parte del contribuente) e non certo a penalizzare anche l'avente causa, che resta estraneo al rapporto tributario intercorrente esclusivamente tra l'amministrazione finanziaria e il cedente.

### **Terreni edificabili (esclusi dall'imposta sostitutiva sulle plusvalenze)**

Il comma **310** apporta una modifica al comma 496 dell'articolo unico della Legge n. 266/2005 (Finanziaria 2006) in tema di imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni immobiliari, prevedendo l'esclusione dal regime dei terreni edificabili.

Il testo dell'art. 1 comma 496 della Finanziaria 2006 nell'attuale formulazione così recita:

“In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all'art 67 comma 1 lettera b del testo unico delle imposte sui redditi di cui al DPR 22 dicembre 1986 n. 917 e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito del 20 per cento”.

Trattasi dunque di plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché in ogni caso quelle realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Tale disciplina è il risultato di modifiche che, frutto di successivi interventi legislativi, hanno inciso tanto sulla base imponibile quanto sull'aliquota applicabile.

Con riferimento alla base imponibile, una prima modifica alla normativa richiamata si è avuta per effetto della disposizione contenuta al comma 38 dell'art. 37 del DL n. 223/226, convertito in Legge n. 248/2006 che, allo scopo di colpire pratiche elusive, ha previsto il generarsi di plusvalenza imponibile anche nelle ipotesi di rivendita di immobili pervenuti per donazione, salvo che dalla data di acquisto da parte del donante e la successiva rivendita da parte del donatario siano trascorsi più di cinque anni.

Ai fini del calcolo della plusvalenza, in tal caso si assume come valore iniziale il prezzo di acquisto o costo di costruzione sostenuto dal medesimo donante.

Si ricorda inoltre che con l'introduzione del DL n. 262/2006, convertito con modifiche in Legge n. 286/2006, è aumentata l'aliquota applicabile dal 12,50% al 20%.

La disposizione contenuta nel comma 310, avendo disposto la soppressione

dell'espressione "e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione" interviene in tema di presupposto di applicazione dell'imposta e induce a svolgere considerazioni in ordine alla sua reale portata e al suo effettivo ambito di applicazione alla luce della nuova definizione di area fabbricabile. A riguardo infatti si precisa che il comma 2 dell'art. 36 del DL 223/2006, convertito in Legge n. 248/2006, intervenendo ai fini dell'IVA, dell'imposta sui redditi, dell'imposta di registro e dell'ICI, ha individuato una nozione unitaria di area fabbricabile che prescinde dalle diverse definizioni contenute nelle singole leggi d'imposta.

Tale disposizione fa coincidere il momento della edificabilità con la mera adozione dello strumento urbanistico generale da parte del Comune.

Atteso ciò, si ritiene che la disposizione di cui al citato comma 310, nell'aver eliminato l'inciso relativo ai terreni edificabili ha l'effetto di escludere la possibilità di optare per la suddetta imposta sostitutiva in tutti i casi di plusvalenze da cessioni aventi ad oggetto le aree edificabili nel senso sopra descritto. Né pare ipotizzabile che, nonostante la soppressione dell'espressione "e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione", il regime opzionale dell'imposta sostitutiva possa continuare ad applicarsi alle plusvalenze da cessioni infraquinquennali di terreni edificabili, non sembrando sostenibile la tesi secondo cui, con l'espressione "cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni" di cui alla prima parte dell'art. 67 comma 1 lettera b, il legislatore abbia previsto una disciplina generale valida per tutte le cessioni di immobili infraquinquennali, ivi compresi i terreni edificabili, disciplinando invece nella seconda parte del comma 1 lettera b del medesimo articolo le sole cessioni ultraquinquennali dei terreni edificabili.

### **Locazioni di fabbricati ad uso abitativo (soggette ad IVA)**

Il comma **330** ha nuovamente previsto l'assoggettamento ad IVA di alcune locazioni di immobili ad uso abitativo che fino al 31 dicembre del 2006 sono soggette al regime di esenzione. L'art. 35 comma 8 del DL n. 223/2006 ha introdotto nel sistema IVA un regime generale di esenzione dei fabbricati di tipo abitativo.

Il comma 330 ha disposto l'assoggettamento ad IVA delle locazioni di fabbricati abitativi effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata dalle imprese che li hanno costruiti o che hanno realizzato sugli stessi interventi di recupero di cui all'art. 31 primo comma lett. c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978 n. 457 entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni.

Il legislatore è quindi intervenuto direttamente nel corpo dell'art. 10 comma 1 n. 8 subordinando l'applicazione dell'IVA alla sussistenza di molteplici condizioni.

In particolare:

- le locazioni dei fabbricati abitativi devono essere effettuate in attuazione di piani di edilizia convenzionata;
- il locatore deve essere costituito dalle stesse imprese costruttrici, ovvero dalle imprese che hanno realizzato interventi di recupero del patrimonio edilizio;
- la locazione deve essere effettuata entro quattro anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- il contratto di locazione non deve avere una durata inferiore ai quattro anni.

La mancanza anche di una sola delle predette condizioni determina la necessità di applicare il regime di esenzione da IVA.

Laddove sia applicabile il regime di imponibilità, l'aliquota IVA è quella del 10%.

Infatti il comma 331 della medesima Legge Finanziaria ha inserito nella Tabella allegata al DPR n. 633/1972 il numero 127-duodevicies che prevede con riferimento alle operazioni in rassegna l'applicazione della predetta aliquota.

E' opportuno chiarire cosa il legislatore abbia voluto intendere con la nozione di impresa costruttrice. A tal proposito si potrà fare riferimento alle indicazioni fornite dal Ministero delle Finanze con la circolare n. 45/503519 del 2 agosto 1973. Secondo l'Amministrazione Finanziaria rientra nella nozione di impresa costruttrice "quella che svolge anche occasionalmente attività di produzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia da essa, in tutto o in parte, affidata ad altre imprese". Tale interpretazione comprende ogni imprenditore che comunque provvede "anche occasionalmente" alla costruzione di edifici aventi le caratteristiche prescritte, qualunque sia l'oggetto della sua normale attività.

Non deve essere considerata impresa costruttrice l'impresa che, pur avendo come oggetto sociale la predetta attività, acquista e poi rivende un immobile già ultimato.

E' necessario quindi che l'oggetto della locazione sia rappresentato proprio dai fabbricati costruiti dall'impresa stessa. Pertanto, se un'impresa di costruzioni concede in locazione un fabbricato acquistato da un'altra impresa, l'operazione dovrà essere necessariamente ricondotta nell'ambito del regime di esenzione.

Per quanto riguarda invece la nozione di impresa di "ristrutturazione" che ha effettuato l'intervento di recupero edilizio si deve fare riferimento alle imprese che hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art 31 primo comma lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978 n. 457.

Un ulteriore aspetto da esaminare riguarda i criteri di computo dei quattro anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero.

In mancanza di precise indicazioni normative si ritiene che il momento dell'ultimazione della costruzione o dell'intervento debbano essere individuati facendo riferimento alla dichiarazione di ultimazione lavori da produrre alle autorità comunali competenti per ottenere la certificazione dell'abitabilità dell'immobile.

Il medesimo comma 330 effettua una modifica dal tenore pressoché analogo con riferimento alle cessioni degli immobili diversi da quelli strumentali per natura (sostanzialmente ad uso abitativo). Il legislatore è intervenuto direttamente sul testo dell'art. 10 comma 1 n. 8-bis) introducendo un'ulteriore ipotesi di imponibilità.

La disciplina generale prevede che le cessioni dei predetti fabbricati debbano essere considerate imponibili solo se effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi, ovvero dalle imprese che hanno effettuato interventi di recupero di cui alla citata legge n. 457/1978.

Inoltre è necessario, affinché non si applichi il regime di esenzione, che le cessioni vengano effettuate entro quattro anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento.

Le modifiche intervenute hanno introdotto una deroga al criterio dei quattro anni.

Infatti qualora le cessioni vengano effettuate anche dopo tale periodo, in presenza di determinate condizioni, le predette operazioni dovranno essere ricondotte nell'ambito del regime di imponibilità. E' necessario a tal fine che i fabbricati:

- siano stati locati entro il predetto termine di quattro anni;
- che i contratti di locazione abbiano una durata non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia convenzionata.

Dal punto di vista soggettivo invece non sono previste novità. Infatti le operazioni devono essere effettuate dalle imprese costruttrici, ovvero da quelle che hanno realizzato interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Non vi sono dubbi sul fatto che il "nuovo" regime di imponibilità riguardi anche i contratti di locazione stipulati anteriormente al 1 gennaio 2007, purché ancora in corso di esecuzione a tale data. E' necessario però il verificarsi di tutte le condizioni menzionate.

Inoltre, al fine di individuare il corretto regime IVA applicabile, devono essere tenute in considerazione le prescrizioni contenute nell'art. 6 comma 3 del DPR 633/1972 concernenti l'esigibilità dell'imposta. Secondo la disposizione citata le prestazioni di servizi si considerano effettuate ai fini IVA al momento del pagamento del corrispettivo, ovvero in

epoca anteriore se, prima del predetto pagamento, l'importo dovuto sia fatturato. Pertanto, in presenza di tutte le condizioni, con riferimento alle somme incassate ovvero fatturate a partire dal 1 gennaio 2007 il locatore dovrà applicare l'IVA.

Sorge il problema relativo alle modalità di recupero della maggiore imposta di registro che il contribuente avrà versato nelle casse dell'erario. Fino all'entrata in vigore della predetta modifica i contratti di locazione in regime di esenzione dei predetti immobili ad uso abitativo restano assoggettati alla registrazione con il pagamento dell'imposta di registro nella misura del 2%. Dal 1 gennaio 2007 i canoni di locazione devono essere assoggettati ad IVA. Pertanto il contribuente dovrà recuperare la maggiore imposta di registro con riferimento ai corrispettivi relativi al periodo contrattuale che secondo le disposizioni previgenti erano esenti da IVA. In mancanza di una espressa previsione di compensazione da parte del legislatore, l'unica via percorribile sembra essere quella rappresentata dalla presentazione di un'istanza di rimborso.

### **Agevolazioni per il recupero del patrimonio edilizio**

I commi **387 e 388** prorogano per l'anno 2007 per una quota pari al 36 per cento delle spese sostenute, nel limite di 48.000 euro per unità immobiliare e ferme restando le condizioni specificamente previste per la fruizione, le agevolazioni per il recupero del patrimonio edilizio:

- ai fini IRPEF, in relazione ad interventi di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ex art. 2 comma 5 legge 289/2002 e successive modificazioni per le spese sostenute dal 1 gennaio al 31 dicembre 2007
- ai fini IVA in relazione alla stessa tipologia di interventi ex art. 7 comma 1 lettera b) della legge 488/1999 per le prestazioni fatturate dal 1 gennaio 2007.

Condizione per la fruizione delle suddette agevolazioni è che il costo della manodopera sia evidenziato in fattura.

### **Proroga agevolazioni piccola proprietà contadina**

Il comma **392** proroga al 31 dicembre 2007 il termine per la fruizione delle agevolazioni per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina.