

**Studio Notarile Rizzi**

**36100 Vicenza Piazza Matteotti 31**

*e-mail: grizzi.2@notariato.it*

**Guida Operativa  
alla  
FINANZIARIA 2007 e  
collegato fiscale**

**Legge Finanziaria 2007** (*legge 27 dicembre 2006 n. 296  
pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 299 del 27 dicembre 2006 - in  
vigore dal 1 gennaio 2007*)

**Collegato fiscale alla manovra 2007** (*Decreto legge 3  
ottobre 2006 n. 262 convertito con legge 24 novembre 2006 n. 286  
pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 277 del 28 novembre 2006 - in  
vigore dal 29 novembre 2006*)

*Rassegna a cura di Giovanni Rizzi*

## NORME DELLA FINANZIARIA 2007 (Legge 296/2006) DI INTERESSE PER IL NOTAIO

Art. 1 comma	oggetto	disposizione
46	mediatori	Viene sancito l'obbligo per i mediatori di registrare i preliminari stipulati a seguito della loro attività e viene stabilita la loro responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta di registro
48-49	Dichiarazione pagamento prezzo e compensi mediatori	VEDI SCHEDA G
68	Passaggi auto	Possibilità di autentica presso Comuni e STA anche mediante delegati
69	Tracciabilità dei pagamenti	I pagamenti in contanti per i lavoratori autonomi sono ammessi per importi non superiori a €. 1000,00 sino al 30.6.2008, non superiori ad €. 500,00 sino al 30.06.2009; dal 1 luglio 2009 per importi non superiori ad €. 100,00
74-75-76	trust	E' riconosciuta la soggettività passiva IRES dei Trust. Nel caso di beneficiari individuati l'attribuzione del reddito avviene per trasparenza. I trust sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili.
77-78-79	Imposta successione e donazione	Vedi l'apposita GUIDA operativa sulle imposte di successione e donazione
80	Imposta di bollo	Vedi SCHEDA F
101-105	I.C.I.	Nella dichiarazione dei redditi vanno riportati dati rilevanti ai fini ICI (identificativi degli immobili, importi ICI pagati )
109-110	Società non operative	Viene modificata la disciplina sulle società non operative (cd. società di comodo)
111-118	Scioglimento o trasformazione agevolati società non operative	Vedi SCHEDA C
119-141	S.I.I.Q.	Viene dettata una specifica disciplina per le società di investimento immobiliare quotate.
195-200	Catasto	A decorrere dal 1 novembre 2007 l'esercizio delle funzioni catastali è demandato ai Comuni
242-249	Fusioni scissioni	Vengono riconosciute particolari agevolazioni fiscali per operazioni di aggregazione aziendale realizzate attraverso fusioni o scissioni effettuate negli anni 2007 e 2008
292	I.V.A. registro immobili	Prevista la salvaguardia degli effetti delle norme modificate in sede di conversione del D.L. 223/2006 (decreto Bersani)
306	Agevolazioni per aree in P.U.A.	Vedi SCHEDA E
307	Valore normale dei fabbricati	E' prevista l'emanazione di un provvedimento dell'Agenzia dell'Entrate con cui stabilire periodicamente i criteri per la determinazione del valore normale dei fabbricati (ai fini I.V.A., imposte dirette, e registro)
309	Prezzo/valore	Vedi SCHEDA D
310	Imposta sostitutiva su plusvalenze	Vedi SCHEDA H
316	OBBLIGAZIONI DI S.P.A.	Viene stabilito che la ritenuta del 12,5% per le obbligazioni con scadenza non inferiore a 18 mesi si applica a condizione che il

		tasso non sia inferiore al doppio del TUR per le obbligazioni e titoli similari quotati ovvero al TUR aumentato di due terzi per gli altri titoli.
<b>330</b>	<b>I.V.A.</b>	Vengono apportate modifiche al regime I.V.A. delle locazioni e cessioni di fabbricati abitativi realizzati in attuazione di piani di edilizia abitativa
<b>334-335</b>	<b>Redditi lavoratori autonomi</b>	Sono previste: - Irrilevanza minusvalenze da autoconsumo - rilevanza fiscale (limitata) costo acquisti immobili strumentali - deduzione limitata spese manutenzione ordinaria immobili - durata minima contratti leasing immobili automezzi
<b>339</b>	<b>Catasto terreni</b>	E' previsto un più agevole meccanismo di aggiornamento e sono previste misure per l'iscrizione al catasto fabbricati dei fabbricati che hanno perso i caratteri della ruralità
<b>344-349</b>	<b>Detrazioni IRPEF</b>	Sono previste detrazioni IRPEF per interventi volti al risparmio energetico (strutture opache, riqualificazione energetica, pannelli solari ecc.)
<b>351-352</b>	<b>Contributi per edifici ad efficienza energetica</b>	Sono previsti contributi per nuovi edifici ad efficienza energetica
<b>385-386</b>	<b>Utilizzazione commerciale dati catasti</b>	Viene regolamentata la materia del riutilizzo commerciale dei dati catastali anche nel rispetto del codice della privacy
<b>387-388</b>	<b>Detrazione IRPEF per recupero edilizio</b>	Vedi SCHEDA B
<b>392</b>	<b>Agevolazioni per la P.P.C.</b>	Vedi SCHEDA A
<b>402-403</b>	<b>Redditi lavoratori autonomi</b>	Le spese per telefonia sia fissa che mobile, compresi i costi degli impianti, sono deducibili nella misura dell'80%

## **NORME DEL COLLEGATO FISCALE ALLA FINANZIARIA 2007 (legge 286/2007) DI INTERESSE PER IL NOTAIO**

<b>Art. 2 comma</b>	<b>Oggetto</b>	<b>disposizione</b>
<b>18</b>	<b>Leasing beni strumentali</b>	Ai fini dell'ammortamento anche il costo dei fabbricati strumentali acquisiti in leasing deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate e di pertinenza
<b>21</b>	<b>Imposta sostitutiva plusvalenze immobiliari</b>	Vedi SCHEDA H
<b>37-38</b>	<b>catasto</b>	Obbligo denuncia al catasto dei fabbricati entro il 30 giugno 2007 degli edifici che hanno perso i caratteri della ruralità
<b>45</b>	<b>Moltiplicatori catastali</b>	Aumento moltiplicatori catastali per immobili di categoria catastale "B" (vedi anche SCHEDA D)
<b>47-53</b>	<b>ISTITUZIONE imposta sulle successioni e donazioni</b>	<i>Vedi l'apposita GUIDA operativa sulle imposte di successione e donazione</i>
<b>65</b>	<b>Tributi catastali</b>	Aumento ad €. 55,00 della tassa di voltura catastale; è prevista la gratuità delle visure catastali.

## Schede illustrative

<i>Scheda</i>	<i>Argomento</i>	<i>Testo normativo</i>	<i>pagina</i>
A	Proroga agevolazioni P.P.C.	Art. 1 comma 392 legge 296/2006	<b>5</b>
B	Detrazioni IRPEF per ristrutturazioni 2006	Art. 1 comma 387 legge 296/2006	<b>23</b>
C	Assegnazioni e trasformazioni agevolate	Art. 1 comma 109 legge 296/2006	<b>28</b>
D	Prezzo/valore ai fini delle imposte indirette	Art. 1 comma 309 legge 296/2006	<b>42</b>
E	Agevolazioni per aree in Piani Urbanistici	Art. 1 comma 306 legge 296/2006	<b>51</b>
F	Modalità pagamento imposta di bollo	Art. 1 comma 80 legge 296/2006	<b>57</b>
G	Dichiarazione modalità pagamento prezzo	Art. 1 comma 48 legge 296/2006	<b>60</b>
H	Imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari	Art. 1 comma 310 legge 296/2006 Art. 2 comma 21 legge 286/2006	<b>66</b>

N.B: per la nuova disciplina in materia di **imposta di successione e donazione** dettata dalla legge 286/2006 (art. 2 commi 47 e segg.) e dalla legge 296/2006 (art. 1 commi 77 e segg.) si rinvia alla apposita GUIDA OPERATIVA.

## **LEGGE FINANZIARIA 2007**

### **A - PROROGA AGEVOLAZIONI P.P.C.**

#### **LA NORMA**

**(art. 1 comma 392 legge 27 dicembre 2006 n. 296)**

**392.** Il termine del 31 dicembre 2006, di cui al comma 120 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, concernente le agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della proprietà contadina, **e' prorogato al 31 dicembre 2007.**

#### **Norme richiamate**

##### **Legge 23 dicembre 2005 n. 266**

###### **Art. 1 comma 120**

**120.** Il termine del 31 dicembre 2005, di cui al comma 571 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, concernente le agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della proprietà contadina, e' prorogato al 31 dicembre 2006.

##### **Legge 31 dicembre 2004, n. 311**

###### **Art. 1 comma 571**

**571.** Il termine del 31 dicembre 2004, di cui al comma 3 dell'articolo 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, concernente le agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della proprietà contadina, è prorogato al 31 dicembre 2005. Le somme iscritte nel conto residui di stanziamento per l'anno 2004 di pertinenza dell'unità previsionale di base 3.2.3.4 "informazione e ricerca" dello stato di previsione del Ministero delle politiche agricole e forestali destinate alle azioni di promozione agricola sono destinate per l'importo di 30 milioni di euro all'entrata del bilancio dello Stato per il 2005.

##### **Legge 24 dicembre 2003, n. 350**

###### **Art. 2 comma 3**

**3.** Il termine di cui al comma 3 dell'articolo 70 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, concernente le agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della proprietà contadina, prorogato, da ultimo, al 31 dicembre 2003 dall'articolo 52, *comma 22, della legge 28 dicembre 2001, n. 448*, è ulteriormente prorogato al 31 dicembre 2004.

##### **Legge 28 dicembre 2001, n. 448**

###### **Art. 52 comma 22**

**22.** Il termine di cui al comma 3 dell'articolo 70 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, concernente le agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della proprietà contadina, già prorogato al 31 dicembre 2001 dall'articolo 10, comma 3, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, è ulteriormente prorogato al 31 dicembre 2003. Alle relative minori entrate provvede l'ISMEA, mediante versamento, previo accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, all'entrata del bilancio dello Stato.

#### **Commento**

L'articolo 1 comma 392, della legge finanziaria 2007 proroga al **31 dicembre 2007** il termine di scadenza delle agevolazioni per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, previsto, a seguito dell'ultima proroga disposta dall'art. 1 comma 120 legge 266/2005, al 31 dicembre 2006.

Il legislatore ha perso l'ennesima occasione per trasformare in una disciplina "a regime" (così come è stato fatto per le agevolazioni acquisto prima casa) le agevolazioni P.P.C., che continuano (e continueranno) pertanto ad essere oggetto in occasione di ogni scadenza di puntuale (o quasi) proroga.

La nuova proroga, al pari di quella dell'anno scorso disposta con la legge 266/2005 è di **un solo anno** e quindi sino al prossimo **31 dicembre 2007**.

Si rammentano, in materia di agevolazioni P.P.C., le novità normative introdotte dall'**art. 11 decreto legislativo 18 maggio 2001 n. 228**, in base al quale:

*1. Il periodo di decadenza dai benefici previsti dalla vigente legislazione in materia di formazione e di arrotondamento di proprietà coltivatrice è stato ridotto da dieci a cinque anni.*

*2. la vendita del fondo acquistato con i suddetti benefici non può aver luogo prima che siano decorsi cinque anni dall'acquisto.*

*3. Non incorre nella decadenza dei benefici l'acquirente che, durante il periodo vincolativo di cui ai punti 1 e 2 che precedono, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 del codice civile ovvero nei casi di alienazione conseguente all'attuazione di politiche comunitarie nazionali e regionali volte ad inserire i giovani in agricoltura o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore.*

Lo stesso art. 11 decreto legislativo 228/2001 al suo ultimo comma dispone che le disposizioni in esso riportate .. *"si applicano anche agli atti di acquisto posti in essere in data antecedente di almeno cinque anni la data di entrata in vigore del presente decreto"*. Quest'ultima disposizione ha dato luogo a non pochi problemi interpretativi, circa la portata retroattiva della nuova disciplina; al riguardo si segnala il **parere dell'Agazia delle Entrate – Dipartimento regionale del Veneto** prot. 10329 del 3 giugno 2002, in base al quale la riduzione dei termini disposta dall'art. 11 decreto legislativo 228/2001 si applica a TUTTI gli atti posti in essere anteriormente all'entrata in vigore della legge; il quinto comma della norma va inteso nel senso che l'attenuazione dei vincoli *"si applica anche agli acquisti effettuati almeno cinque anni prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina, cioè anche per gli atti precedenti il 1996, che si intendono, di conseguenza, già svincolati"*

In relazione invece alla disposizione in base alla quale *"la vendita del fondo acquistato con i benefici PPC non può aver luogo prima che siano decorsi cinque anni dall'acquisto"* (che ripete in sostanza la precedente disposizione dell'art. 28 legge 590/1965) si segnala la problematica sorta in ordine alle conseguenze della sua violazione; ci si è chiesti cioè se la violazione di detta disposizioni comporti **la nullità dell'atto** oppure solo ed esclusivamente **la decadenza dai benefici conseguiti**.

Il problema non si poneva in passato, poiché, sulla base di un consolidato orientamento della Cassazione (tra cui Cass. 20 gennaio 1986, n. 363 e Cass. 14 dicembre 1990, n. 11909), si riteneva che la conseguenza della violazione del divieto fosse **la decadenza dai benefici ricevuti** e non la nullità dell'atto. Tutto ciò sino al 1992, quando, **la Cassazione, con propria sentenza** (Cass. 11 giugno 1992, n. 7159), ha mutato opinione ed ha affermato che la violazione della norma comporta **la sanzione della nullità** dell'atto.

A mettere **la parola "fine"** alla disputa, nel senso di ESCLUDERE LA NULLITA' dell'atto, è, peraltro, intervenuta di recente **la CASSAZIONE in SEZIONI UNITE (sentenza 7033 del 28 marzo 2006)**, per la quale la vendita di fondo acquistato con i benefici PPC prima del decorso del termine di legge, non è nulla ma comporta soltanto la decadenza dai benefici fiscali. Le SS.UU. affermano che per ammettere la nullità occorrerebbe fare applicazione del principio della cd.

*"nullità virtuale"* di cui all'art. 1418 c.c.: tuttavia posto che l'art. 1418 c.c., nel prevedere la nullità per contrasto a norme imperative, fa salvo il caso in cui la "legge disponga diversamente", deve ritenersi che la più grave sanzione della nullità va esclusa poiché la *"legge assicura l'effettività della norma imperativa con la previsione di rimedi diversi dall'invalidità del contratto, quale nella specie la decadenza dai benefici fiscali e creditizi"* e, quindi, nel caso concreto la sanzione della *"decadenza esaurisce ... la reazione dell'ordinamento"*.

**Si rammenta** che a sensi del **decreto legislativo 29 marzo 2004 n. 99** così come modificato dal **Dlgs 27 maggio 2005 n. 101** le agevolazioni P.P.C. sono **state estese**:

1) all'**imprenditore agricolo professionale (I.A.P.)** a condizione, peraltro, che lo stesso risulti iscritto alla **gestione previdenziale ed assistenziale**. A tal fine, si fa presente che è **IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE** (secondo la definizione datane dall'art. 1 comma 1 suddetto dec. leg.vo 99/2004) colui il quale:

- è in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999
- dedica alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo
- ricava dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro.

Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui sopra sono ridotti al venticinque per cento.

2) alle **società agricole** (di persone, cooperative, e di capitali, anche a scopo consortile) il cui statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. a condizione che:

- nel caso di **società di persone** almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (nella s.a.s. tale qualifica deve riferirsi al socio accomandatario) e sia inoltre iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale (ovvero a condizione che almeno un socio sia coltivatore diretto iscritto alla relativa gestione previdenziale ed assistenziale)
- nel caso di **società cooperative** e di **società di capitali**, almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale e sia inoltre iscritto alla gestione previdenziale ed assistenziale (ovvero a condizione che almeno un amministratore, nelle società di capitali, ovvero un amministratore/socio, nelle società cooperative, sia coltivatore diretto iscritto alla relativa gestione previdenziale ed assistenziale)

Le società agricole debbono inserire nella rispettiva ragione o denominazione sociale l'indicazione di "società agricola"

*a cura di Giovanni Rizzi*

### **Tabella riepilogativa agevolazioni P.P.C.**

Imposta Registro	Fissa (€ 168,00)
Imposta di trascrizione	Fissa (€ 168,00)
Imposta catastale	1% calcolato sul prezzo di vendita
Imposta di bollo	Esente

## **DOCUMENTAZIONE**

**Dlgs 29 marzo 2004 n. 99** nel testo modificato dal **Dlgs 27 maggio 2005 n. 101**

**Art. 1 (Imprenditore agricolo professionale).**

**1.** Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del 17 maggio 1999, del Consiglio, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro. *Nel caso delle società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito di cui al primo periodo, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori. Nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale.* Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'art. 17 citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al venticinque per cento.

**2.** Le regioni accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti di cui al comma 1. È fatta salva la facoltà dell'Istituto nazionale di previdenza sociale (INPS) di svolgere, ai fini previdenziali, le verifiche ritenute necessarie ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 476.

**3.** Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:

a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;

b) (soppresse);

c) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

**3-bis.** *La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società.*

**4.** *All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. La perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.*

**5.** *Le indennità e le somme percepite per l'attività svolta in società agricole di persone, cooperative, di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate come redditi da lavoro derivanti da attività agricole ai fini del presente articolo, e consentono l'iscrizione del soggetto interessato nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura.*

**5-bis.** *L'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura. Ai soci lavoratori di cooperative si applica l'art. 1, comma 3, della legge 3 aprile 2001, n. 142.*

**5-ter.** *Le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla regione competente che rilascia apposita certificazione, nonchè si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. Entro ventiquattro mesi dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, salvo diverso termine stabilito dalle regioni, il soggetto interessato deve risultare in possesso dei requisiti di cui ai predetti commi 1 e 3, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti. Le regioni e l'Agenzia delle entrate definiscono modalità di comunicazione delle informazioni relative al possesso dei requisiti relativi alla qualifica di IAP.*

**5-quater.** *Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale, come definito nel presente articolo.*

**5-quinquies.** *L'art. 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153, e successive modificazioni, è abrogato.*

## **Art. 2 (Società agricole).**

1. La ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 del codice civile deve contenere l'indicazione di società agricola.

2. Le società costituite alla data di entrata in vigore del presente decreto, che abbiano i requisiti di cui al presente articolo, devono inserire nella ragione sociale o nella denominazione sociale la indicazione di "società agricola" ed adeguare lo statuto, ove redatto. Le predette società sono esentate dal pagamento di tributi e diritti dovuti per l'aggiornamento della ragione sociale o denominazione sociale negli atti catastali e nei pubblici registri immobiliari e per ogni altro adempimento a tal fine necessario.

3. L'esercizio del diritto di prelazione o di riscatto di cui all'art. 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590, e successive modificazioni, ed all'art. 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817, spetta anche alla società agricola di persone qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto come risultante dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'art. 2188 e seguenti del codice civile. Alla medesima società sono in ogni caso riconosciute, altresì, le agevolazioni previdenziali ed assistenziali stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

4. *Alle società agricole di cui all'art. 1, comma 3, qualificate imprenditori agricoli professionali, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. La perdita dei requisiti di cui all'art. 1, comma 3, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.*

**4-bis.** *Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. In ogni caso le agevolazioni, se richieste dalla società, non possono essere riconosciute anche al coltivatore diretto socio o amministratore. La perdita dei requisiti di cui al presente comma nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.*

## **STUDI C.N.N.**

**Studio n. 67/2005/T**

### **Imprenditore agricolo professionale e società agricole dopo il d.lgs 27 maggio 2005 n. 101. - Aspetti tributari**

*Approvato dalla Commissione studi tributari il 22 luglio 2005.*

#### **1.. Generalità**

A poco più di un anno dall'entrata in vigore del Dlgs n. 99/2004, il legislatore delegato, utilizzando il maggior termine accordatogli con la legge n. 186 del 2004, torna sull'argomento con un nuovo decreto legislativo datato 27 maggio 2005, n. 101, (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 15 giugno 2005 n. 137), entrato in vigore il 30 giugno 2005, con cui introduce sia novità assolute, sia modifiche al precedente testo.

In sede di prima analisi del Dlgs 99/2004 (1) sono stati esaminati i vari aspetti di carattere tributario riguardanti l'imprenditore agricolo professionale, le società agricole ed il compendio unico. La prassi applicativa ha poi sottolineato talune problematiche abbisognevole di ulteriore trattazione e, partitamente, quelle concernenti il possesso dei requisiti rispetto al momento dell'acquisto, l'applicabilità delle condizioni, dei requisiti e delle scadenze previsti dalla normativa sulla piccola proprietà contadina, l'applicabilità alla società agricola IAP del requisito di iscrizione all'INPS, la conseguibilità successivamente all'acquisto del requisito di società agricola IAP, le conseguenze per la società di agricoltori dello scioglimento del rapporto con il soggetto qualificante, l'individuazione dei regimi fiscali applicabili all'IAP in conseguenza del rinvio a quelli del coltivatore diretto, questioni alla soluzione di molte delle quali pare contribuire in modo determinante il decreto correttivo 101/2005 .

## **2. Le figure notevoli, dopo il Dlgs 101/2005**

Nell'ambito degli esercenti l'attività agricola si individuano, come figure notevoli del sistema post Dlgs 101/2005, l'imprenditore agricolo professionale (persona fisica o società agricola) (2) e le società di coltivazione diretta.

Riguardo al primo, occorre sottolineare ulteriormente il suo rapporto con l'abrogata figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale: pur essendo assolutamente chiaro che l'IAP sostituisce in toto l'imprenditore agricolo a titolo principale, non è inutile ribadire che restano fermi tutti i trattamenti tributari già previsti per il medesimo imprenditore agricolo a titolo principale, ora riservati all'IAP.

In particolare, l'abrogazione dell'articolo 12 della L. 153 del 1975 non rende inapplicabile il comma 3 dell'art. 1 Tariffa parte prima T.U. Registro, come pure si è adombrato facendo leva sulla mancanza della norma richiamata. Infatti, a prescindere dalla natura del rinvio (3), il legislatore delegato non si è limitato ad abrogare l'art. 12 L.153/75 ma, prima di disporre l'abrogazione, ha stabilito che qualunque riferimento della legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale "come definito nel presente articolo". Conseguentemente, il comma 3 dell'art. 1 Tariffa parte I T.U. Registro deve leggersi ora come se fosse così formulato:

Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli professionali o di associazioni o società cooperative di cui all'articolo 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153: 15% .

Riguardo alle seconde (le società di coltivazione diretta), la loro analisi richiede la preventiva individuazione della nozione di coltivatore diretto .

Si deve quindi ricordare che il codice civile si riferisce proprio ad esso allorché definisce il piccolo imprenditore , accomunandolo agli altri soggetti che svolgono un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia. Quindi, il coltivatore diretto è un imprenditore agricolo e, più precisamente, un piccolo imprenditore agricolo.

Pur in presenza di tale norma definitoria generale, la legislazione speciale fornisce anche nozioni particolari di coltivatore diretto, come accade in tema di disposizioni per lo sviluppo della proprietà coltivatrice (art. 31 L. 590/65) (4) o di affitto di fondi rustici (art. 6 L.203 del 1982). Secondo la giurisprudenza, la definizione della legge 590/65, non richiamando in alcun modo la disciplina del piccolo imprenditore, si riferisce sia all' agricoltore imprenditore , sia all' agricoltore che non coltivi per destinare al mercato ; e poiché la definizione vale ai fini dell'intera legge 590/65 (che prevede anche la prelazione agraria), ne ricava che i diritti di prelazione e riscatto spettano al coltivatore diretto indipendentemente dalla sua qualifica di imprenditore (5) . Anche rispetto alla prelazione del confinante la giurisprudenza mostra di preferire la medesima soluzione (6) (senza chiarire se si tratti di applicazione analogica) ed altrettanto fa a proposito dei rapporti agrari ex L. 203/82 (7) . Per contro, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la normativa in materia di sviluppo della proprietà coltivatrice abbia il fine di assicurare il consolidamento dell'impresa coltivatrice familiare, come risulta dalla relazione parlamentare di maggioranza al disegno di legge divenuto legge 26.5.1965 n. 590, menzionata nel testo della sentenza del Giudice delle leggi (8) .

Per completezza, occorre un riferimento all'impresa familiare in agricoltura, cui va attribuita, secondo l'opinione prevalente, una natura diversa da quella dell'impresa familiare in generale, in conseguenza della quale vengono in rilievo non il solo "titolare" ma tutti i collaboratori come coimprenditori e come titolari della prelazione agraria (9) .

Venendo al problema che ci riguarda, è da segnalare che, nell'ambito dei provvedimenti in commento, non risulta ambiguo il riferimento al coltivatore diretto almeno a proposito delle società titolari del diritto di prelazione agraria, poiché l'art. 2 comma 3 Dlgs 99/2004 prevede che << L'esercizio (10) del diritto di prelazione o di riscatto ..... spetta anche alla società agricola di persone qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto come risultante dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'articolo 2188 e seguenti del codice civile.>>

E' chiaro, in questo contesto, che il coltivatore diretto cui si riferisce il legislatore è il piccolo imprenditore definito dall'art. 2083 c.c..

Per quanto concerne le società di coltivazione diretta cui il Dlgs 101/2005 accorda le stesse agevolazioni "riconosciute" alla società IAP, non sembra esservi motivo per discostarsi dalla stessa linea, perché, trattandosi di società, e quindi di attività d'impresa collettiva, sarebbe

incongrua l'estensione del requisito dalla persona fisica alla società ove il soggetto qualificante non fosse a sua volta imprenditore.

In conclusione, pare potersi asserire che la società di coltivazione diretta beneficia delle agevolazioni se il soggetto qualificante è munito della qualifica di coltivatore diretto imprenditore .

### **3. L' imprenditore agricolo professionale. Aspetti tributari**

#### **3.1 L'iscrizione INPS**

Si ricorda che comma 4 art. 1 Dlgs 99/04 ha stabilito che all'IAP iscritto all'INPS << sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto . >>

Tale previsione ha subito fatto sorgere il problema della necessità o meno dell'iscrizione all'INPS anche per le società agricole IAP, poiché l'articolo 1 del Dlgs 99 è stato formulato in modo da apparire una disciplina di carattere generale dell'IAP, come tale applicabile ad ogni IAP, sia persona fisica, sia società; tanto più che per le società agricole di coltivazione diretta, disciplinate all'articolo 2 comma 3, è previsto anche il riconoscimento delle agevolazioni previdenziali ed assistenziali vigenti per i coltivatori diretti persone fisiche.

Il decreto correttivo si è fatto carico della problematica, modificando l'articolo 1 (ma non l'articolo 2 comma 3) e stabilendo che quell' iscrizione all'INPS è richiesta per l'IAP persona fisica .

Nonostante tale opportuna ed utile precisazione, che non ha valore di interpretazione autentica ma di normale modifica, deve segnalarsi come, dal punto di vista letterale, la questione potrebbe continuare a porsi, poiché l'articolo 1 comma 5- ter (di nuova introduzione) continua a far riferimento testuale a "società che pur non in possesso dei requisiti ... abbia presentato istanza di riconoscimento ... nonché si sia iscritta all'apposita gestione dell'INPS".

Come si vedrà meglio in seguito, pur appearing matura l'equivalenza iscrizione di soggetto qualificante=iscrizione della società , l' inquadramento previdenziale in parola sembra condizionare in ogni caso anche la fruibilità del regime agevolato PPC da parte di società.

#### **3.2 L'attività ed il reddito da lavoro**

Nel primo provvedimento del 2004, il legislatore, appena dopo la definizione dei requisiti reddituali, si è preoccupato di stabilire quale sia il reddito qualificante, espungendo espressamente dal computo del "reddito globale da lavoro" le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in società, associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo.

Dal momento che per l'agricoltore persona fisica o società semplice vale il criterio del reddito catastale, è evidente l'inadeguatezza del calcolo che faccia riferimento a tale dato reddituale, per cui le Regioni adottano vari correttivi, tra cui prendere a base il valore IRAP rettificato, e cioè quello rettificato aggiungendo le contribuzioni PAC e togliendo il costo del personale.

Il Dlgs correttivo n. 101/2005 aggiunge che anche l'attività svolta come soci o come amministratori è idonea a far conseguire la qualifica; correlativamente non esclude più dal computo del reddito globale di lavoro le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche in società.

#### **3.3. Le agevolazioni richiamate**

Occorre chiedersi quale valore sistematico abbia il c.d. riconoscimento delle agevolazioni tributarie e creditizie .

Innanzitutto va sottolineato che la disposizione portante l'estensione all'IAP dei trattamenti tributari riguardanti il coltivatore diretto non contiene un rinvio generico ma richiama esclusivamente quelli qualificabili agevolazioni .

Ciò costringe a qualificare di volta in volta se un certo trattamento tributario sia o meno una agevolazione in senso tecnico , operazione che chiama in campo uno dei problemi più complicati che si pongano nel diritto tributario (11) e la cui ineludibile soluzione porta a valorizzare, più che in passato, i dati testuali e l'insegnamento giurisprudenziale.

Esemplificando, in materia di trattamento tributario per la PPC soccorrono gli elementi letterali (art. 9 Dlgs 114/48; art. 25 L. 590/65; L. 604/54; art. 28 L. 454/61) e la giurisprudenza (alla quale non pare dubbio che esso sia qualificabile agevolazione (12) ); per quello riguardante i territori montani, ex art. 9 DPR 601 del 1973, la sua natura agevolativa pare doversi ricavare proprio dalla collocazione della disposizione nel testo legislativo riguardante le agevolazioni tributarie.

Si deve poi chiarire se il "riconoscimento" valga come rinvio mobile o come attribuzione di un trattamento a regime che prescinda dalle sorti di quello concesso ai coltivatori diretti.

Secondo la dottrina delle fonti, il rinvio può essere fisso o mobile ed è fisso allorché oggetto di rinvio è una disposizione (o una serie di disposizioni) in vigore in quel momento, determinata una volta per tutte, sicché la fattispecie regolata resta disciplinata da quella disposizione anche se per avventura essa dovesse essere abrogata o sostituita, mentre è mobile se oggetto di rinvio è un'altra fonte, sicché la fattispecie risulterà mutevolmente regolata dalle norme che saranno dettate da tale fonte (nel senso che mutando le norme di quella fonte, muti anche la disciplina della fattispecie in esame) (13).

Nel caso di specie, pare debba propendersi per la natura di rinvio mobile, mancando il richiamo di una specifica disposizione e facendosi, invece, riferimento alla normativa vigente (anche se vigente può significare attualmente vigente oppure di volta in volta vigente), la quale ha una durata limitata nel tempo sia per quanto riguarda le agevolazioni in tema di imposte indirette, sia per quanto riguarda le agevolazioni creditizie.

Quando anche si volesse sostenerne la natura di rinvio fisso, cambierebbe però solo il profilo della durata, senza che risultino risolte le altre questioni che si agitano e cioè quelle dell'applicabilità all'IAP iscritto all'INPS delle condizioni e delle scadenze stabilite per fruire delle agevolazioni per la formazione e l'arrotondamento della "piccola proprietà contadina" (d'ora innanzi PPC).

Occorre quindi tentare di sciogliere questo nodo.

Secondo i primi commenti (14), non vi sarebbe ragione di escludere l'applicabilità di condizioni e scadenze stabilite dalla L. 604/54 e dalla L. 590/65 modificata dal Dlgs 228/01, con la precisazione che sarebbe comunque necessario un adattamento di quelle regole alle specificità dell'IAP.

Ma, posto che debba applicarsi tutta la disciplina PPC (15), perché ed in che limiti si dovrebbe procedere ad un adattamento?

Quanto alla prima regola, stabilita per la PPC, del rapporto superficie/forza lavoro della famiglia, l'adattamento, con un conseguente lavoro interpretativo di scomposizione della fattispecie agevolata per espungerne alcune parti, è imposto da una sua totale incompatibilità con la diversa natura del soggetto IAP, per il quale si prescinde dalla prevalenza del lavoro proprio e dei componenti la famiglia di cui all'art. 2083 c.c..

Quanto alle due regole della mancata alienazione nel biennio precedente e della decadenza per mancata coltivazione o alienazione nel quinquennio, sono state sostenute sia la soluzione della applicabilità, sia quella della inapplicabilità all'IAP, invocandosi per l'una la mancanza di indici o caratteri contrari e per l'altra l'incompatibilità di tali restrittive regole con il favor per l'impresa agricola e per la dimensione dinamica dell'attività diretta a produrre per il mercato, di cui è spia proprio l'estensione a tutti gli IAP di quei trattamenti agevolati. Inoltre, la previsione di una specifica decadenza per perdita di requisiti nel quinquennio potrebbe far pensare ad un autonomo regime della decadenza relativamente all'IAP e alla società di coltivazione diretta, con possibile non cumulabilità delle une (quelle della PPC) e dell'altra (quella specifica dell'IAP e delle società di coltivazione diretta).

Riguardo alla decadenza, la relativa previsione pare talmente datata da risultare pressoché incompatibile con il sistema che deriva dalle norme in commento. Basti pensare alle fattispecie, non ipotizzabili all'epoca della formulazione di quella regola, delle trasformazioni eterogenee e della scissione parziale per percepirne la valenza attenuata che essa può avere nell'assicurare la perpetuazione di una determinata impresa. Ma, pur datata ed incapace di abbracciare ogni ipotesi possibile, la regola integra un ben definito sistema di tutele e se, di fronte ad esso, il legislatore, anzi che scegliere la via netta e chiara della concessione di un trattamento tributario nuovo di zecca, ha preferito rinviare a quello del coltivatore diretto, non sembra potersi escludere con sicurezza che la decadenza in parola venga in rilievo come normale controbilanciamento del correlativo beneficio. Quanto all'esistenza della specifica decadenza per perdita del requisito IAP (art.1 comma 4) o del requisito di società di coltivatore diretti (art. 2 comma 4- bis ultimo periodo) essa è di carattere generale e non riguarda le sole agevolazioni PPC, e perciò non appare assorbente di ogni altra comminatoria. Infine, non ritenendo applicabile la decadenza comminata dalla normativa sulla PPC si creerebbe una disparità tra persona fisica e soggetto diverso dalla persona fisica, ancor più marcata ed ingiustificata in riferimento alla società di coltivazione diretta.

Gioca un ruolo in parte contrario agli argomenti fin qui evocati la previsione, introdotta dal Dlgs 228/2001 e calibrata sulla famiglia coltivatrice, secondo cui " non incorre nella decadenza dei benefici l'acquirente che, durante il periodo vincolativo....., ferma restando la destinazione

agricola, alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo" (16) . Tutto quanto sopra considerato, la decadenza per mancata coltivazione o alienazione nel quinquennio non può ritenersi sicuramente incompatibile con l'acquisto agevolato da parte dell'IAP o della società di coltivazione diretta.

Per quanto attiene alla condizione della mancata vendita nel biennio precedente deve evidenziarsi che essa si colloca in un contesto di previsioni ancora calibrate sull'attività di coltivazione diretta ed appare, perciò, inadeguata alle imprese di maggior respiro prese in considerazione dalle disposizioni in commento. Tale incompatibilità emerge in misura ancor più marcata avendo presente l'eccezione stabilita dall'ultima parte del n. 3) dell'art. 2 L. 604/1954, ove si fa riferimento alla formazione di organiche aziende agricole familiari.

Circa la decadenza introdotta dal decreto correttivo per la perdita dei requisiti tempo-reddito-competenze professionali , nei cinque anni dall'acquisto agevolato da parte dell'IAP persona fisica o società, si rileva che nessun riferimento è fatto all'iscrizione nella gestione INPS, che pare avere, pertanto, una rilevanza solo istantanea , limitata al momento dell'acquisto.

Diversamente, per le società di coltivazione diretta vale il disposto dell'art. 2 comma 4- bis, che include anche l'iscrizione INPS tra i requisiti la cui perdita comporta decadenza.

Passiamo ora ai rapporti tra trattamento tributario e requisiti soggettivi dell'IAP.

Come è risaputo, nel T.U. Registro il requisito di imprenditore agricolo a titolo principale (ora IAP) non è richiesto sin dal momento dell'acquisto con aliquota "agevolata", ma può conseguirsi nel triennio successivo.

In relazione a detta regola si è subito chiesto se fosse possibile per l'IAP conseguire successivamente all'acquisto anche il requisito previdenziale che consente l'ottenimento del più favorevole trattamento per la c.d. Piccola Proprietà Contadina (PPC) .

La risposta, sulla base del Dlgs 99/04 prima versione, è parsa negativa, perché il trattamento PPC a favore dell'IAP è stato subordinato anche all'iscrizione INPS, senza nessuna apertura al conseguimento postumo dei requisiti.

Con il Dlgs 101/2005 il sistema espone nuovi elementi interpretativi.

Il nuovo comma 5- ter dell'art. 1 stabilisce, infatti, che le disposizioni relative all'IAP si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, non avendo i requisiti di cui ai commi 1 e 3, e cioè non ancora titolati per capacità, reddito e tempo o non ancora aventi il socio o l'amministratore IAP, si limitino a chiedere il riconoscimento alla Regione ed entro i successivi 24 mesi risultino in possesso dei detti requisiti, purché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS .

Deriva da questa nuova previsione la testuale ottenibilità postuma del requisito IAP e la fruibilità del trattamento PPC in pendenza dell'ottenimento, purché il richiedente si sia iscritto all' apposita gestione INPS Per come è formulato il comma 5- ter , sembra conseguibile ex post solo la qualifica e non l'iscrizione INPS , dal momento che il riferimento è ai requisiti di cui ai commi 1 e 3, mentre l'iscrizione INPS è prevista dal comma 4.

Se è così:

- il richiedente persona fisica deve già essere imprenditore agricolo (altrimenti non potrebbe iscriversi alla apposita gestione INPS) e deve essere privo solo dei requisiti aggiuntivi (competenze, reddito, tempo di lavoro);
- la società IAP deve avere sin dal momento della richiesta del beneficio un socio "qualificante" iscritto all'INPS, sia pur non munito dell'aggiuntiva qualifica IAP ma relativamente al quale si faccia riserva di conseguire la qualifica IAP;
- la società di coltivazione diretta deve avere sin dal momento della richiesta del beneficio un coltivatore diretto qualificante iscritto all'INPS.

Per quanto riguarda le società di coltivazione diretta , il regime loro applicabile (salvo quello della decadenza) coincide con quello delle società agricole IAP, a causa del rinvio contenuto nell'articolo 2 comma 4- bis , ma è da notare che l'art. 2 comma 4- bis è ancor più chiaro nel richiedere l'iscrizione all'INPS al soggetto qualificante persona fisica .

Si deve ora stabilire se l'IAP, persona fisica o società, così come la società di coltivazione diretta, che chieda il trattamento PPC debba produrre all'Agenzia delle Entrate (17) il certificato, definitivo o provvisorio, ordinariamente richiesto per fruire del trattamento agevolato PPC e che ha la funzione di certificare a) l'attività di manuale coltivazione, b) l'idoneità del fondo alienato alla formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina in rapporto alla forza lavoro della famiglia e c) la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici di oltre un ettaro (18) .

In proposito, una volta esclusa l'applicabilità delle "condizioni" suddette in dipendenza di quanto sopra detto, viene meno la stessa funzione della certificazione, che non è, perciò, necessaria. Quand'anche si volesse ritenere applicabile la "condizione" della mancata alienazione nel biennio precedente (le altre della manuale coltivazione e della proporzione tra superficie e forza-lavoro familiare sono oggettivamente incompatibili con la materia in esame), tale certificato verrebbe ad attestare un dato ricavabile da atti a conoscenza dell'Amministrazione, con conseguente applicabilità dell'art. 6 del Dlgs n. 212 del 2000 e conserverebbe un residuo campo d'applicazione per le sole ipotesi eccezionali in cui la parte richiedente intendesse avvalersi della deroga prevista dall'art. 2 n. 3) ultima parte della L. 604/54 (nel qual caso, a fronte della normale non necessità, vi sarebbe l'onere di produrlo).

Deve consequenzialmente asserirsi che non siano necessari né il certificato definitivo, né l'attestato provvisorio.

Poiché le condizioni ed i requisiti che determinano il regime fiscale applicabile devono risultare dall'atto sottoposto alla registrazione e dai relativi documenti integrativi, una accorta tecnica redazionale farà risultare gli elementi caratterizzanti la fattispecie agevolata, tra cui qualifiche ed iscrizioni dei soggetti.

La competenza ad accertare i requisiti soggettivi (diversi dall'iscrizione INPS) è della Regione ed appare intangibile anche riguardo alla decadenza per perdita dei requisiti nel quinquennio, per cui deve escludersi che essa possa pronunziarsi sulla base di accertamenti in merito eseguiti autonomamente dall'Agenzia delle Entrate.

#### **4. Società agricole**

Passando alle società, oltre alla società agricola, alla società agricola IAP, alla società agricola con più della metà dei soci coltivatori diretti, entra in scena, come già più volte accennato, anche la società agricola con almeno un socio o un amministratore coltivatore diretto.

Si ricorda che la società agricola non è individuata dal legislatore delegato mediante una definizione ma se ne ricava la nozione per differenza dalla società agricola IAP e dall'implicito riferimento che ad essa fa l'art. 2, rubricato proprio "Società agricole"; pertanto, la società è agricola quando ha per oggetto esclusivo l'attività agricola. Allorché una società abbia per oggetto attività agricole e attività di altro tipo non si parla più di "società agricola". Poiché sono agricole anche le attività cosiddette "connesse" ma solo se svolte congiuntamente a quelle principali, lo svolgimento delle sole "connesse" disgiunte dalla produzione propria o la prestazione di servizi senza prevalenza di attrezzature e risorse proprie fa trasmigrare l'attività in quelle commerciali. L'esclusività dell'oggetto non riguarda, secondo le regole generali, le cosiddette attività strumentali, che non connotano l'oggetto sociale.

Tanto riepilogato, si può mettere da parte la società agricola senza connotazioni aggiuntive, cui non spettano regimi particolari (ma che pure è assoggettata all'aggiornamento della ragione o denominazione sociale) ed esaminare gli altri tre tipi, per vagliarne le novità di trattamento.

#### **5. La società agricola IAP**

La società IAP, dopo il decreto correttivo, ha le seguenti connotazioni:

- l'oggetto sociale deve prevedere l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile;
- nel caso di società di persone, almeno un socio deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;
- nel caso di società di capitali o cooperative, almeno un amministratore deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale; nelle cooperative l'amministratore IAP deve essere anche socio.
- la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata (19) da parte dell'amministratore ad una sola società;
- nessun limite è posto alla partecipazione come socio di altre società di persone;
- nessuna precisazione circa il ruolo della persona fisica IAP è stata fatta dal legislatore per le società consortili, le quali seguono la regola del tipo sociale specificamente adattato allo scopo consortile.

Rispetto all'originario Dlgs 99/04 i cambiamenti portati dal decreto correttivo riguardano:

- le cooperative, qualificate IAP da almeno un amministratore socio e non da un quinto dei soci;

- le società di capitali e cooperative, nelle quali la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell' amministratore ad una sola società. Per la società agricola è stabilito che la ragione o la denominazione deve contenere l'indicazione di "società agricola"; nel precedente commento (20) è stato esaminata la valenza di detta indicazione e si è concluso nel senso di non accordare al rispetto della regola alcun ruolo in tema di fruibilità di agevolazioni.

In sintesi, il menzionato risultato interpretativo è stato raggiunto osservando preliminarmente che, per le società preesistenti, si parla, nell'articolo 2, comma 2, di " possesso dei requisiti di cui al presente articolo ; quindi i requisiti devono preesistere e l'oggetto deve già essere esclusivo alla data del 7 maggio 2004; ergo, l'oggetto esclusivamente agricolo è sufficiente a qualificare la società come "agricola ". Inoltre, per l'inserimento della dizione "società agricola" non è stabilito alcun termine temporale per l'adeguamento dello statuto e/o del contratto sociale, per cui si tratterebbe di un obbligo non sanzionabile; a volergli attribuire natura di onere, bisognerebbe dimostrare che la società non "diventi" agricola fino a quando non formi nel modo appropriato la ragione o denominazione. Anche qui, l'impedimento al raggiungimento del risultato, tipico dell'onere, non troverebbe giustificazione, non potendosi precludere alla società l'attività agricola, né altro.

Pur trattandosi di questione che riguarda anche le società che non fruiscono di trattamenti tributari agevolati, il regime delle agevolazioni dà un rilevante contributo alla soluzione, sia perché l'articolo 2 comma 4 le accorda richiamandosi al solo art.1 comma 3, sia perché la decadenza è prevista solo in caso di perdita nel quinquennio dei requisiti posti dallo stesso articolo 1 comma 3.

Quindi, posto che la decadenza non è prevista per la successiva modificazione della ragione o denominazione (da cui si elimini la locuzione "società agricola"), vuol dire che tale "requisito" non ha un ruolo decisivo per lo status di società agricola.

A quanto pare, non si è ancora posta la sottostante questione dell'utilizzabilità della dicitura "società agricola" nella ragione o denominazione di società che non abbiano per oggetto l'esercizio esclusivo di attività agricole, questione cui non sembra debba darsi soluzione negativa. Infatti, anche se per le società agricole si può parlare di un obbligo senza sanzione, o di onere, non risulta nessuna esclusiva a loro favore. In altre parole, non pare vietato inserire "società agricola" nella denominazione o ragione di una società che svolga anche altre attività o che, ad esempio, si occupi di prodotti agricoli dal punto di vista solo commerciale. In conclusione, non esiste un divieto da opporre alle società commerciali non agricole che, ad esempio, volessero adottare la denominazione "Società agricola Alfa S.R.L.", o "Beta società agricola SRL" o similari.

La società agricola IAP vede disciplinato il suo regime tributario dall'art. 2 comma 4 Dlgs 99/04, il quale richiama semplicemente l'art. 1 comma 3.

Da questo secco rinvio a taluni è parso possibile argomentare che le agevolazioni PPC spettino alle società agricole indipendentemente dall'iscrizione alla gestione INPS e che solo la perdita dei requisiti previsti dal citato comma 3 dell'articolo 1 abbia rilevanza in materia di decadenza dall'agevolazione PPC.

Secondo quella ricostruzione, il particolare regime di vantaggio troverebbe ragione giustificatrice nel favor per le strutture con maggiori potenzialità, quali sono considerate dal legislatore delegato le società di ogni tipo (di persone, di capitali e cooperative).

Gli argomenti contrari a tale ricostruzione, di carattere sistematico, evidenziati nel precedente commento, sono così riassumibili:

- la disciplina data per l'IAP all'articolo 1 del Dlgs 99 è generale e riguarda l'IAP persona fisica e l'IAP società;

- il comma 4 dell'articolo 2 non è superfluo, perché serve, almeno, a chiarire che le agevolazioni spettano ad ogni società agricola e non solo a quelle con la metà dei soci coltivatori diretti.

A tali argomenti di carattere sistematico si opporrebbe ora la precisazione nell'art.1 fatta dal decreto correttivo, con cui si chiarisce che l'IAP che ha bisogno dell'iscrizione all'INPS per ottenere le agevolazioni PPC è l' IAP persona fisica. Ciononostante, a conforto della tesi che accomuna tutti gli IAP, sopraggiunge il menzionato elemento testuale portato dall'art.1 comma 5- ter introdotto dallo stesso Dlgs correttivo: pur volendo trascurare che è ora prescritta l'iscrizione obbligatoria dell'IAP persona fisica anche ove socio di società di persone o cooperativa o amministratore di società di capitali (21) , è stabilito che possano accedere alle agevolazioni PPC anche le società non ancora in possesso dei requisiti di cui al comma 3 art. 1 che si siano iscritte all'apposita

gestione INPS . Ma se l'iscrizione è richiesta per le società che vogliono conseguire i requisiti IAP posteriormente all'acquisto, vuol dire che essa occorre per tutte le società IAP.

L'ultima questione riguardava chi debba iscriversi all'INPS in caso di società agricola: essa si risolve, ora, armonizzando tutti i dati emergenti dalle disposizioni in esame e cioè l'art.1 comma 4 emendato (che precisa che l'iscrizione è richiesta per l'IAP persona fisica), l'art.1 comma 5- bis (che prevede l'iscrizione obbligatoria all'INPS dell'IAP persona fisica, anche ove socio o amministratore), l'art. 1 comma 5- ter (che si riferisce anche alle società che si siano iscritte all'apposita gestione dell'INPS) e l'articolo 2 comma 4- bis (secondo cui le agevolazioni sono riconosciute anche alle società agricole con almeno un coltivatore diretto socio o amministratore iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale).

Da tali dati si argomenta che l'iscrizione rilevante è quella della persona fisica e, in caso di società, quella della persona fisica "qualificante" (22) .

#### **6. La società agricola di persone con almeno la metà dei soci aventi qualifica di coltivatori diretti**

Questa figura è stata introdotta per allargare la schiera dei soggetti titolari della prelazione agraria. Nella prima versione del Dlgs 99/04, a tali società non è stata accordata nessuna agevolazione in materia tributaria e creditizia .

Sopraggiungendo il decreto correttivo, l'art. 2 comma 3 rimane invariato, ma con esso si incrocia la fattispecie della società agricola con almeno un socio o un amministratore coltivatore diretto .

Ne risulta una parziale sovrapposibilità delle due previsioni, con la conseguenza che la società agricola di persone con almeno il 50% di soci coltivatori diretti, di cui uno almeno iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, è titolare del diritto di prelazione agraria e beneficia anche delle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie.

#### **7. La società agricola di persone con almeno un socio o un amministratore coltivatore diretto**

Questa ulteriore figura è introdotta dal decreto correttivo, accordandole un regime che riecheggia quello della società IAP, con una inopinata limitazione alla fruibilità delle agevolazioni da parte del coltivatore diretto socio o amministratore (comma 4- bis dell'art.2).

Secondo il comma 4- bis menzionato, "Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, nonché alle società agricole di capitali o cooperative con almeno un amministratore coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. In ogni caso le agevolazioni, se richieste dalla società, non possono essere riconosciute anche al coltivatore diretto socio o amministratore. La perdita dei requisiti di cui al presente comma entro cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime".

La tipologia di società in parola mutua dalla società IAP la regola della comunicazione della qualità da parte del socio o dell'amministratore ma, diversamente dalla società IAP, qui non è impedito all'amministratore "qualificante" di partecipare, nella stessa posizione, ad altre società analoghe.

Allorché a possedere il requisito di coltivatore diretto siano più soci o amministratori, pare possibile individuare volontariamente quello che abbia nella società il ruolo "qualificante", in modo che gli altri non subiscano la limitazione personale delle agevolazioni, disposta dal nuovo art. 2 comma 4- bis .

#### **8. La perdita del soggetto "qualificante"**

Per le società IAP, che ripetono da una persona fisica la qualifica e che siano esposte a decadenza da trattamenti di favore allorché vengano meno i requisiti che consentano di fruirne, si pone il problema delle conseguenze dello scioglimento del rapporto con il soggetto "qualificante" o della perdita da parte sua dei requisiti richiesti (23) .

Per quanto riguarda le società con almeno un socio o un amministratore coltivatore diretto, lo stesso problema si pone per lo scioglimento del rapporto con il coltivatore diretto qualificante o di sua perdita della qualifica di coltivatore diretto.

La normativa in esame non sembrerebbe consentire deroghe e parrebbe comminare la decadenza in ogni caso di perdita dei requisiti personali, nel quinquennio dall'applicazione delle agevolazioni a favore della società.

In proposito, poiché il decreto legislativo tace, l'interprete deve ricavare aliunde la soluzione attingendo, innanzi tutto, alle conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza e dalla prassi ministeriale.

Sia la giurisprudenza, sia la prassi hanno condivisibilmente messo in campo la ratio , per escludere la decadenza, in presenza di fatti involontari e cioè di fatti non imputabili al soggetto che benefici dell'agevolazione: in tema di PPC, i giudici hanno escluso che l'evento morte o il trasferimento coattivo comportino la decadenza dall'agevolazione PPC stabilita per la mancata coltivazione (24) . In tema di agevolazione "prima casa", l'Agenzia delle Entrate, con Ris. n. 35/E del 1° febbraio 2002, ha escluso la decadenza per mancato trasferimento della residenza in presenza di forza maggiore, ovvero quando si verifica e sopravviene un impedimento oggettivo non prevedibile e tale da non poter essere evitato, vale a dire un ostacolo all'adempimento della obbligazione, caratterizzato da non imputabilità alla parte obbligata, inevitabilità e imprevedibilità dell'evento; su analoga posizione si è attestata la giurisprudenza tributaria (25) . Applicando tali principi alla materia in esame pare potersi affermare che allorché lo scioglimento del rapporto non dipenda dalla volontà delle parti (come nel caso di morte) non si determini decadenza e non sussista nessun obbligo di rimpiazzo; negli altri casi appare congruo correttivo, alla indiscriminata possibilità di conservare le agevolazioni o di perderle senza possibilità di riparare, ritenere sussistente un obbligo di "rimpiazzo" nel termine di legge o, in sua assenza, nel rispetto del principio di ragionevolezza (26) .

### **9. Il trattamento tributario dell'atto di aggiornamento della ragione e la denominazione delle società agricole**

Le società già costituite al 7 maggio 2004, data di entrata in vigore del Decreto Legislativo 99/04, le quali abbiano comunque per oggetto esclusivo l'attività agricola, devono inserire nella ragione o denominazione sociale la indicazione di "società agricola" e adeguare lo statuto sociale.

Nell'originaria versione del Dlgs 99/04, l'atto o il verbale di modifica dell'atto costitutivo e/o dello statuto, redatto ai fini di ottemperare alla prescrizione in esame, doveva scontare le normali imposte di registro e di bollo, poiché l' esenzione da tributi e diritti era stabilita limitatamente a quelli dovuti per l'aggiornamento della nuova ragione o denominazione sociale negli atti catastali e (ovviamente per mera pubblicità-notizia, sempre che sia consentita) nei pubblici registri immobiliari .

Per tal motivo, si era concluso asserendo che l'esenzione fosse riferibile solamente all'imposta di bollo, all'imposta ipotecaria, alla tassa ipotecaria ed ai tributi speciali catastali dovuti per le formalità .

Sopravvenuto il decreto correttivo, al comma 2 dell'articolo 2 si aggiunge una nuova previsione, in dipendenza di che le società sono ora " esentate dal pagamento di tributi e diritti dovuti per l'aggiornamento della nuova ragione sociale o denominazione sociale negli atti catastali e nei pubblici registri immobiliari e per ogni altro adempimento a tal fine necessario " .

Pertanto, considerato che la formazione e registrazione dell'atto di "adeguamento" sono latamente sussumibili agli adempimenti necessari per l'aggiornamento, si può sostenere che l'esenzione riguardi anche l'imposta di bollo sull'atto e l'imposta di registro, così come i tributi dovuti per l'aggiornamento della carta di circolazione dei veicoli.

### **10. Tipologie di atti**

Il rinvio alle agevolazioni vigenti a favore dei coltivatori diretti persone fisiche chiama in campo tutte le questioni sorte a proposito degli atti agevolabili e, in particolare l'applicabilità delle agevolazioni PPC al conferimento di terreni agricoli e relative pertinenze.

Per i conferimento di complessi aziendali vale, invece, la regola ordinaria dell'assoggettamento ad imposta fissa di registro, ipotecaria e catastale , più favorevole dell'agevolazione PPC e prevista dall'art. 4, comma 1 n. 3 Tariffa parte I Dpr 131/86, dall'art. 10 Dlgs 347/90 e dall'art. 4 Tariffa Dlgs 347/90.

Dunque, riguardo ai conferimenti di terreni non compresi in conferimento di aziende o complessi aziendali, ci si chiede se operi un limite tipologico in dipendenza delle norme speciali e, in particolare, in base all'art. 1 L. 604 del 1954.

Nonostante la netta indicazione contenuta dai nn. 1 e 2 dell'art. 1 L. 604/54 (che si riferiscono a compravendite e permuta), già i numeri successivi dello stesso articolo consentono aperture, riferendosi genericamente ad atti di acquisto .

Ma, più che dalla lettera, l'apertura pare consentita dalla ratio , che è quella di accordare il trattamento agevolato agli atti di trasferimento - di cui la compravendita e la permuta sono senz'altro quelli più frequenti ed emblematici - e dalla impossibilità di prospettare fattispecie di tipo diverso (come il conferimento) in epoca in cui la società non era ancora un soggetto che potesse fruire del trattamento di favore.

D'altra parte sarebbe agevole conseguire il vantaggio costituendo preventivamente la società con conferimenti in denaro e facendole poi comperare il terreno dal socio (27) .  
Se si concorda con l'esposta impostazione, e contemporaneamente si ritiene sufficiente a qualificare IAP la società di cui un socio o un amministratore IAP sia iscritto all'INPS, l'agevolazione PPC risulta applicabile al conferimento di terreno anche in sede di costituzione della società allorché tra i fondatori o tra gli amministratori vi sia il soggetto qualificante già munito dei prescritti requisiti (o in caso sia costituita con "riserva di conseguirli", così come previsto anche per la persona fisica).

#### **11. Riepilogo:**

a) imprenditore agricolo non professionale o società agricola non munita di requisito IAP :

atti di trasferimento (28) di terreni agricoli e relative pertinenze

imposta di registro 15%

imposta ipotecaria 2%

imposta catastale 1%

imposta di bollo dovuta.

b) Imprenditore agricolo professionale (IAP), persona fisica o società agricola, che abbia già i requisiti o che dichiarerà di volerli conseguire, ai sensi e alle condizioni poste dalla Nota I all'art. 1 Tariffa Parte Prima T.U.R. (29) ma non si sia iscritto nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale INPS:

atti di trasferimento (30) di terreni agricoli e relative pertinenze

imposta di registro 8%

imposta ipotecaria 2%

imposta catastale 1%

imposta di bollo dovuta.

c) Imprenditore agricolo professionale (IAP), persona fisica o società, in possesso dei requisiti oppure che, volendoli conseguire, presenti l'istanza di riconoscimento alla Regione competente e nei 24 mesi (o nel diverso termine stabilito dalla Regioni) ne risulti in possesso, purché si sia iscritto nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale INPS, che chieda l'agevolazione PPC (31) (prorogata fino al 31.12.2005 dall' art. 1, comma 571, della legge 30 dicembre 2004 n. 311):

imposta di registro fissa

imposta ipotecaria fissa

imposta catastale 1%

imposta di bollo esente

d) società di coltivazione diretta, che chieda l'agevolazione PPC (32) (prorogata fino al 31.12.2005 dall' art. 1, comma 571, della legge 30 dicembre 2004 n. 311):

imposta di registro fissa

imposta ipotecaria fissa

imposta catastale 1%

imposta di bollo esente

e) Imprenditore agricolo professionale (IAP), persona fisica o società, in possesso dei requisiti oppure che, volendoli conseguire, presenti l'istanza di riconoscimento alla Regione competente e nei 24 mesi (o nel diverso termine stabilito dalla Regioni) ne risulti in possesso, purché si sia iscritto nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale INPS, che chieda l'agevolazione per i territori montani ex art. 9 DPR 601/73 :

imposta di registro fissa

imposta ipotecaria fissa

imposta catastale esente

imposta di bollo esente

f) Società di coltivazione diretta che chieda l'agevolazione per i territori montani ex art. 9 DPR 601/73 :

imposta di registro fissa

imposta ipotecaria fissa

imposta catastale esente

imposta di bollo esente

g) Imprenditore agricolo professionale (IAP), persona fisica o società, in possesso dei requisiti oppure che, volendoli conseguire, presenti l'istanza di riconoscimento alla Regione competente e nei 24 mesi (o nel diverso termine stabilito dalla Regioni) ne risulti in possesso, purché si sia iscritto nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale INPS, che chieda l'esenzione dalle imposte riguardante il compendio unico, ex art. 52 comma 21 L. 448/2001 o ex art. 7 Dlgs 99/2004:

imposta di registro esente

imposta ipotecaria esente

imposta catastale esente

imposta di bollo esente

h) Società di coltivazione diretta che chieda l'esenzione dalle imposte riguardante il compendio unico, ex art. 52 comma 21 L. 448/2001 o ex art. 7 Dlgs 99/2004:

imposta di registro esente

imposta ipotecaria esente

imposta catastale esente

imposta di bollo esente

**NOTE:**

- 1) Studio n. 46/2004/T del 18.6.2004, Imprenditore agricolo professionale e società agricole (Decreto Legislativo n. 99 del 2004) Aspetti tributari , estensori Giunchi, Mastroiacovo, Petteruti, Podetti, in Studi e Materiali , Milano, n.2/2004, pag. 931.
- 2) Sulla figura dell'imprenditore agricolo professionale v., da ultimo, Buonocore, L'imprenditore agricolo e la "professionalità" concessa per legge , in Giur. Comm ., 2005, I, 277 ss.
- 3) Guastini, Teoria e dogmatica delle fonti, in Trattato Cicu-Messineo-Mengoni , Milano, 1998, pagg. 426 e 662.
- 4) Art.31: " Ai fini della presente legge sono considerati coltivatori diretti coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per la normale necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame. Nel calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo. La presente disposizione - a modifica di quanto previsto al n. 2 dell'art. 2 della legge 6 agosto 1954, n. 604, - si applica anche agli interventi previsti dal decreto legislativo 24 febbraio 1948, n. 114 e successive modificazioni ed integrazioni".
- 5) Cassazione 10.6.91 n. 6560, 8.2.1991 n. 1334, 22.2.88 n. 1840, 25.7.81 n. 4812, 19.12.80 n. 6563; App. Napoli 21.9.1985; Trib. Verona 5.3.1985. Per le varie problematiche in tema di prelazione dopo il Dlgs 99/04, Casu, La prelazione agraria a seguito del D. Lgs 18 maggio 2001 n. 228 e 29.3.2004 n. 99 , studio n. 5108 del 20 maggio 2004.
- 6) Cassazione 25.7.1981, n. 4812; 22.2.1988 n. 1840.
- 7) Cassazione civile, 21 luglio 2000, n. 9593, in Giust. civ. Mass. 2000, 1588; Cassazione civile, 16 febbraio 1995, n. 1690, Giust. civ. Mass. 1995, 357. Contra, Corte appello Bologna, 9 aprile 1994, Dir. e giur. agr. 1996, 60.
- 8) Sentenza n. 107 del 2 giugno 1977.
- 9) Corte d'Appello di Napoli 5.10.2000, in R iv. Dir.Agr. 2001, II, pag. 151; Cassaz. 22 giugno 2001, n. 8598 in Riv. Not 2002, 140.
- 10) Stranamente, il legislatore si esprime in termini di attribuzione dell'esercizio del diritto di prelazione, anzi che di attribuzione del diritto di prelazione.
- 11) Per il punto della situazione, cfr. Basilavecchia, Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (dir. trib.) , in Enc. Dir., aggiornamento V, Milano, 2001, pag. 48 e ss.; Moschetti e Zennaro, Agevolazioni fiscali , in Dig. Disc. Priv. sezione Commerciale , Torino, 1987, pag. 74 e ss.; Fichera, Le agevolazioni fiscali, Padova, 1992.
- 12) Tra tante, v. Cassazione 26 settembre 2003 n. 14298, 28 luglio 2003 n. 11610, 27 giugno 2003 n. 10226, 25 luglio 2002 n. 10939, 22.11.1997 n.11693, 27 agosto 1997 n. 8057, 30 ottobre 1996 n. 3123. Ciò assume una valenza particolare ora che anche il Testo Unico dell'Edilizia (T.U. 380/2001) ripropone le vecchie questioni sui rapporti tra regolarità urbanistico-edilizia e trattamenti fiscali agevolati, questioni che riguardano ovviamente tutti i trattamenti tributari tecnicamente qualificabili agevolazioni.
- 13) Guastini, Teoria e dogmatica delle fonti , cit., pagg. 426 e 662.
- 14) Studio n.46/2004/T, citato, pag. 938; Busani e Tosoni, Terreni e girandola di aliquote, in Il Sole 24 Ore del 15.7.2004, pag. 25.
- 15) In generale, sulla disciplina concernente la piccola proprietà contadina, cfr. Parlagreco, La formazione della proprietà contadina nel diritto vigente , Milano, 1958; Corvisieri, La proprietà contadina, Roma, 1963.
- 16) Art. 11 Dlgs 228 del 2001.
- 17) In caso di registrazione con il Modello Unico Informatico è il notaio che procede alla registrazione a dover acquisire e conservare i documenti integrativi, ai sensi dell'art. 2 comma 2 DPR n. 308 del 18 agosto 2000. Su tale materia v. Petteruti, Studio n. 87/2002/T, Approvato il 28.11.2002, Adempimenti telematici per atti relativi ad immobili. Aspetti tributari.
- 18) Condizione che, nel caso di società, riguarderebbe essa e non il soggetto qualificante.
- 19) Trattandosi di requisito richiesto per l'amministratore, il termine apporto è usato senza alcun riferimento alla categoria dei conferimenti.

- 20) Studio n. 46/2004/T citato.
- 21) L'iscrizione è imposta dall'art. 1 comma 5- bis : in questo punto la formula usata riecheggia quella del Dlgs 99/04 prima versione, senza tener conto della modifica che il Dlgs correttivo introduce per le cooperative IAP stabilendo che abbia rilevanza non più il quinto dei soci lap ma l'amministratore lap.
- 22) Del Federico, Imprenditore agricolo professionale ai sensi del Dlgs 99/2004 ed agevolazioni fiscali , in Il Fisco n.33 del 13.9.2004. Il sistema dell'induzione della qualifica sociale da quella del soggetto qualificante porta ad attribuire alla società lo status di imprenditore professionale a prescindere dalla sua concreta attività e quindi configura una professionalità concessa per legge, come rileva Buonocore, L'imprenditore agricolo e la professionalità concessa per legge, in Giur. Comm. 2005, 3, I, 277-290.
- 23) Il requisito delle conoscenze non pare suscettibile di perdita da parte della persona fisica, se è vero che, in questo campo, la competenza, una volta conseguita, non richiede verifiche, né formazione permanente; invece, l'abbassamento della soglia di tempo o di reddito comporta la perdita della qualifica IAP da parte della persona fisica, con effetto indiretto per la società di cui la persona fisica sia elemento qualificante.
- 24) Cassazione 23.11.2000 n.269; Cassazione 19.11.1990 503; Comm. Trib. Reg. Bologna, n. 269, del 23.11.2000; Cassazione 16.1.1992 n. 503; Cassazione 21.7.1992 n. 8803. Però, nel caso della PPC, l'art. 7 della L. n. 604/1954 contiene l'esplicita previsione della decadenza per la (sola) "alienazione volontaria" .
- 25) Comm. trib. prov. di Salerno, Sent. n. 49 del 26 febbraio 1998 (dep. il 12 marzo 1998).
- 26) V. Ris. n. 192/E del 6 ottobre 2003, Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso - Decadenza dell'agevolazione c.d. "prima casa" per trasferimento nel quinquennio.
- 27) Pur sopportando tutti i limiti di altro tipo che tale procedimento di costituzione e successivo acquisto comporterebbe, per soggezione alla prelazione agraria e alle cautele per gli acquisti pericolosi ex art.2343 bis c.c. .
- 28) Intendendosi per tali quelli in senso stretto e quelli in senso lato, ovvero sia gli atti comportanti una vicenda derivativa sia quelli comportanti una vicenda derivativo-costitutiva, come si desume dalla sistematica dell'art. 1 della Tariffa Parte I del T.U.R. . In senso contrario all'assimilazione si è espressa Cassaz. Sez Trib. 4 novembre 2003 n. 16495, in Vita Notarile n.3/2003, pag. 1539.
- 29) Sui requisiti v. Cassaz. 7258 del 28 giugno 1995: "In tema di aliquota di registro, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta dell'8% prevista dall'art. 1 bis della tariffa, allegato a) al d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634 per gli atti traslativi a titolo oneroso di terreni agricoli comportanti l'acquisto di essi da parte di imprenditori agricoli a titolo principale, l'acquirente, che già possiede tale qualifica, deve, per l'applicazione del beneficio, formulare espressa richiesta al riguardo nell'atto traslativo e procedere alla produzione immediata davanti allo stesso notaio rogante della documentazione attestante la qualità che vanta, mentre l'acquirente, che non possieda al momento tale qualifica, deve enunciare nell'atto di acquisto l'intento di acquistarla e, quindi, nel triennio successivo, produrre la prova, nel modo indicato dalla legge, di tale avvenuto acquisto. Ne deriva che il possesso attuale della qualifica di imprenditore non rileva, per l'ottenimento del beneficio, se non è enunciato e se non è dimostrato con la produzione contestuale della certificazione e che la enunciazione da parte dell'acquirente non agricoltore della volontà di acquistare la qualifica professionale suddetta non produce neppure essa il diritto al beneficio fiscale, se non è seguita, nel triennio, della produzione della prova di tale acquisto."  
Sulle cause di decadenza Formica, Rivendita fondo da imprenditore agricolo nel decennio , studio n. 113 bis , Approvato dalla Commissione Tributaria il 22.6.1993 e dal Consiglio Nazionale il 18.11.1993, in BDN.
- 30) Intendendosi per tali quelli in senso stretto e quelli in senso lato, ovvero sia gli atti comportanti una vicenda derivativa sia quelli comportanti una vicenda derivativo-costitutiva, come si desume dalla sistematica dell'art. 1 della Tariffa Parte I del T.U.R. . In senso contrario all'assimilazione si è espressa Cassaz. Sez Trib. 4 novembre 2003 n. 16495, in Vita Notarile n. 3/2003, pag. 1539.
- 31) Relativamente agli atti per i quali tale agevolazione sia applicabile.
- 32) Relativamente agli atti per i quali tale agevolazione sia applicabile.



## LEGGE FINANZIARIA 2007

# B - DETRAZIONI IRPEF per RISTRUTTURAZIONI 2007

### LA NORMA

#### art. 1 commi 387-388 legge 27 dicembre 2006 n. 296

#### Art. 1 comma 387 e 388

**387.** Sono prorogate **per l'anno 2007**, per una quota pari al **36 per cento** delle spese sostenute, nel limite di **48.000 euro** per unità immobiliare, ferme restando le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative:

a) agli interventi di cui **all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289**, e successive modificazioni, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007;

b) alle prestazioni di cui **all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488**, fatturate dal 1° gennaio 2007.

**388.** Le agevolazioni di cui al comma 387 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura

### Le norme richiamate

#### Legge 27 dicembre 2002 n. 289

#### Art. 2

*(Riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche)*

.....  
**5.** La detrazione fiscale spettante **per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449**, e successive modificazioni, ivi compresi gli **interventi di bonifica dall'amianto**, compete, per le spese sostenute **fino al 30 settembre 2003**, per un ammontare complessivo **non superiore a 48.000 euro, per una quota pari al 36 per cento** degli importi rimasti a carico del contribuente, da ripartire **in dieci quote annuali** di pari importo. Nel caso in cui gli interventi di recupero del patrimonio edilizio realizzati fino al 30 settembre 2003 consistano nella **mera prosecuzione** di interventi iniziati successivamente al 1° gennaio 1998, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni. Resta fermo, **in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare** oggetto degli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, che spettano all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare esclusivamente le detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal venditore. **In caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene.** Per i soggetti, proprietari o titolari di un diritto reale sull'immobile oggetto dell'intervento edilizio, di età non inferiore a 75 e a 80 anni, la detrazione può essere ripartita, rispettivamente, in cinque e tre quote annuali costanti di pari importo.

## Legge 27 dicembre 1997 n. 449

### Art. 1

*(Disposizioni tributarie concernenti interventi di recupero del patrimonio edilizio)*

**1.** Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, **si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, una quota delle spese** sostenute sino ad un importo massimo delle stesse di lire 150 milioni ed effettivamente rimaste a carico, per la realizzazione degli **interventi di cui alle lettere a), b), c) e d) dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457**, sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'articolo 1117, n. 1), del codice civile, **nonche' per la realizzazione degli interventi di cui alle lettere b), c) e d) dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, effettuati sulle singole unita' immobiliari residenziali** di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute e sulle loro pertinenze. Tra le spese sostenute sono comprese quelle di progettazione e per prestazioni professionali connesse all'esecuzione delle opere edilizie e alla messa a norma degli edifici ai sensi della legge 5 marzo 1990, n. 46, per quanto riguarda gli impianti elettrici, e delle norme UNI-CIG, di cui alla legge 6 dicembre 1971, n. 1083, per gli impianti a metano. La stessa detrazione, con le medesime condizioni e i medesimi limiti, spetta per gli interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprieta' comune, alla eliminazione delle barriere architettoniche, *aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia piu' avanzata, sia adatto a favorire la mobilita' interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazioni di gravita', ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, all'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi*, alla realizzazione di opere finalizzate alla cablatura degli edifici, al contenimento dell'inquinamento acustico, al conseguimento di risparmi energetici con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia, nonche' all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali (*( , e all'esecuzione di opere volte ad evitare gli infortuni domestici. )*) Gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unita' immobiliari. Gli effetti derivanti dalle disposizioni di cui al presente comma sono cumulabili con le agevolazioni gia' previste sugli immobili oggetto di vincolo ai sensi della legge 1 giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni, ridotte nella misura del 50 per cento. 1-bis. La detrazione compete, altresì, per le spese sostenute per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio nonche' per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione.

**2.** La detrazione stabilita al comma 1 e' ripartita in quote costanti nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei quattro periodi d'imposta successivi. E' consentito, alternativamente, di ripartire la predetta detrazione in dieci quote annuali costanti e di pari importo.

**3.** Con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro dei lavori pubblici, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalita' di attuazione delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 nonche' le procedure di controllo, da effettuare anche mediante l'intervento di banche o della societa' *Poste Italiane Spa*, in funzione del contenimento del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, ovvero mediante l'intervento delle aziende unita' sanitarie locali, in funzione dell'osservanza delle norme in materia di tutela della salute e della sicurezza sul luogo di lavoro e nei cantieri, previste dai decreti legislativi 19 settembre 1994, n. 626, e 14 agosto 1996, n. 494, e successive modificazioni ed integrazioni, prevedendosi in tali ipotesi specifiche cause di decadenza dal diritto alla detrazione. Le detrazioni di cui al presente articolo sono ammesse per edifici censiti all'ufficio del catasto o di cui sia stato richiesto l'accatastamento **e di cui risulti pagata l'imposta comunale sugli immobili (ICI) per gli anni a decorrere dal 1997**, se dovuta.

4. In relazione agli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 i comuni possono deliberare l'esonero dal pagamento della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

5. I comuni possono fissare aliquote agevolate dell'ICI anche inferiori al 4 per mille, a favore di proprietari che eseguano interventi volti al recupero di unita' immobiliari inagibili o inabitabili o interventi finalizzati al recupero di immobili di interesse artistico o architettonico localizzati nei centri storici, ovvero volti alla realizzazione di autorimesse o posti auto anche pertinenziali oppure all'utilizzo di sottotetti. L'aliquota agevolata e' applicata limitatamente alle unita' immobiliari oggetto di detti interventi e per la durata di tre anni dall'inizio dei lavori.

6. La detrazione compete, per le spese sostenute nel periodo d'imposta in corso alla data del 1 gennaio 1998 e in quello successivo, per una quota pari al 41 per cento delle stesse e, per quelle sostenute **nei periodi d'imposta in corso alla data del 1 gennaio degli anni 2000 e 2001** per una quota pari al **36** per cento. 7. In caso di vendita dell'unita' immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi di cui al comma 1 le detrazioni previste dai precedenti commi non utilizzate in tutto o in parte dal venditore spettano per i rimanenti periodi di imposta di cui al comma 2 all'acquirente persona fisica dell'unita' immobiliare.

.....

### **Legge 23 dicembre 1999 n. 488**

#### **Art. 7**

*(Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette e per l'emersione di base imponibile).*

1. Ferme restando le disposizioni più favorevoli di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e delle tabelle ad esso allegate, fino alla data del 30 settembre 2003 <sup>(2)</sup> sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento:

a) le prestazioni di assistenza domiciliare in favore di anziani ed inabili adulti, di soggetti affetti da disturbi psichici mentali, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza;

**b) le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Con decreto del Ministro delle finanze sono individuati i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di cui alla presente lettera, ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni**

.....

.....

### **Commento**

L'art. 1 comma 387 della legge 296/2006 (*Finanziaria 2007*) ripropone le agevolazioni IRPEF relativamente ad interventi di recupero edilizio posti in essere nel corso del 2007; la detrazione viene confermata nella misura del **36%** già fissata dall'art. 35 comma 35 quater *legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223*). L'importo massimo di spesa sul quale calcolare la detrazione di imposta rimane fissato in **€. 48.000,00**; la detrazione va ripartita in **dieci** rate annuali di pari importo. I pagamenti debbono essere effettuati con bonifico bancario o postale e prima dell'inizio dei lavori deve essere presentata un'apposita comunicazione *al Centro Operativo di Pescara*. La proroga disposta dalla *Finanziaria 2007* (all'art. 1 comma 387) concerne peraltro i soli interventi su unità abitative di cui alle lettere a) (manutenzione ordinaria) b) (manutenzione straordinaria) c) (restauro e risanamento conservativo) d) (ristrutturazione edilizia) dell'art. 31 legge 457/1978 (ora art. 3 D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia). Per le prestazioni aventi per oggetto detti interventi è pure prorogata, per tutto il 2007, la riduzione dell'I.V.A. al 10%

A partire dal 1 gennaio 2007 la detraibilità ai fini IRPEF delle spese per interventi di recupero edilizio e la riduzione dell'aliquota I.V.A. sono peraltro **subordinate** alla circostanza che **il costo della manodopera** sia evidenziato in fattura (*art. 1 comma 388 della finanziaria 2007*).

**La proroga a tutto il 2007 non concerne più, invece, le agevolazioni disciplinate dall'art. 9 comma 2 della legge 448/2001, disposizione questa che estendeva il beneficio della detrazione d'imposta (ai fini IRPEF) previsto dall'articolo 1 della legge n. 449 del 1997, in favore degli acquirenti e degli assegnatari di unità abitative collocate in immobili ristrutturati da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare o da cooperative edilizie. La disposizione, da ultimo prorogata dall'art 1 comma 121 della legge 266/2005 troverà, pertanto, applicazione soltanto sino al prossimo 30 giugno 2007 ricorrendo le seguenti condizioni:**

**1. l'acquisto o l'assegnazione dell'unità abitativa deve avvenire entro il 30 giugno 2007** (dopo tale data le agevolazioni non potranno più essere invocate)

**2. l'unità immobiliare ceduta o assegnata deve far parte di un edificio sul quale sono stati eseguiti interventi di restauro e di risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia eseguiti dall'impresa entro il 31 dicembre 2006**

**3. la detrazione del 36% si calcola su di un ammontare forfetario pari al 25 per cento del prezzo di vendita o di assegnazione dell'immobile**, risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione. La spesa su cui calcolare la detrazione non può comunque eccedere **l'importo massimo di €. 48.000,00**; la detrazione va ripartita in **dieci** rate annuali di pari importo

Per quanto concerne le procedure da utilizzare per poter fruire della detrazione prevista dal suddetto art. 9 comma 2 legge 448/2001, si fa presente che il **Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 maggio 2002 n. 153** stabilisce che *"ai fini della detrazione di cui all'art. 9 comma 2 legge 448/2001 non devono essere effettuati gli adempimenti di cui all'art. 1 del regolamento approvato con D.M. 41/1998"* tra i quali vi sono l'obbligo della comunicazione al centro Operativo di Pescara e l'obbligo del pagamento mediante bonifico bancario, previsti in via generale, ma che per tale specifica detrazione non sono invece necessari.

Nel caso in cui l'acquirente (o l'assegnatario) intendesse avvalersi di tale **agevolazione è opportuno** (anche se non richiesto espressamente dalla norma) **inserire in atto** una esplicita richiesta in tal senso (ad esempio utilizzando una formula del genere: *"La parte acquirente (o assegnataria), relativamente al presente acquisto (o alla presente assegnazione), dichiara di volersi avvalere degli incentivi fiscali (detrazione dall'IRPEF) di cui all'art. 1 legge 449/1997, ricorrendo nel caso di specie tutte le condizioni a tal fine richieste dall'art. 9 comma 2° legge 448/2001 così come da ultimo modificato dall'art. 1 comma 121 legge 266/2005"*

*a cura di Giovanni Rizzi*

**Settore Studi C.N.N. - commento**

## **Segnalazione novità normative**

*A cura di Susanna Cannizzaro*

**In C.N.N. Notizie del 22 dicembre 2006**

### **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:

- a) 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
- b) 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.

**LEGGE FINANZIARIA 2007 e  
Collegato fiscale alla finanziaria 2007**

**C - LIQUIDAZIONI e TRASFORMAZIONI  
agevolate delle società**

**LE NORME**

**art. 1 commi da 111 a 118 legge 27 dicembre 2006 n. 296**

**Art. 1**

**111.** Le società considerate **non operative** nel periodo di imposta in corso alla data **del 4 luglio 2006**, nonché quelle che a tale data si trovavano nel primo periodo di imposta e che, **entro il 31 maggio 2007, deliberano lo scioglimento ovvero la trasformazione in società semplice** e richiedono la **cancellazione** dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro un anno dalla delibera di scioglimento o trasformazione, sono assoggettate alla disciplina prevista dai da 112 a 118 a condizione **che tutti i soci siano persone fisiche** e che risultino **iscritti** nel libro dei soci, ove previsto, alla data di entrata in vigore della presente legge ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla medesima data, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° novembre 2006.

**112.** Sul **reddito di impresa** del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione, determinato ai sensi dell'articolo 182 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o, nel caso di trasformazione, sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione ed il loro valore fiscalmente riconosciuto, si applica **un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive **nella misura del 25 per cento**; le perdite di esercizi precedenti non sono ammesse in deduzione. Le riserve e i fondi in sospensione di imposta sono assoggettati alla medesima imposta sostitutiva; 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

**113.** Ai fini dell'applicazione dell'articolo 47, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, riguardante la qualificazione come **utili** delle somme e dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di riduzione di capitale esuberante e di liquidazione, le somme o il valore normale dei beni assegnati ai soci sono diminuiti degli importi assoggettati all'imposta sostitutiva di cui al comma 112 da parte della società, al netto dell'imposta sostitutiva stessa. Detti importi non costituiscono redditi per i soci. Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

**114.** Ai fini delle imposte sui redditi, **le cessioni a titolo oneroso e gli atti di assegnazione ai soci**, anche di singoli beni, anche se di diversa natura, posti in essere dalle società di cui al comma 111 successivamente alla delibera di scioglimento, si considerano effettuati ad un valore non inferiore al valore normale dei beni ceduti o assegnati. Per gli immobili, su richiesta del contribuente e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale è quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi di imposta alle rendite catastali ovvero a quella stabilita ai sensi dell'articolo 12 del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, riguardante la procedura per l'attribuzione della rendita catastale.

**115.** L'applicazione della disciplina prevista dai commi da 111 a 114 **deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi** del periodo di imposta anteriore allo scioglimento o alla trasformazione; per il medesimo periodo di imposta, alle società che si avvalgono della predetta disciplina non si applicano le disposizioni dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, e successive modificazioni.

**116. Le assegnazioni** ai soci sono soggette **all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento** e non sono considerate cessioni agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto. Nel caso in cui le assegnazioni abbiano ad oggetto beni immobili, **le imposte ipotecaria e catastale sono applicabili in misura fissa** per ciascun tributo; in tali ipotesi la base imponibile non può essere inferiore a quella risultante dall'applicazione dei **moltiplicatori** stabiliti dalle singole leggi di imposta alle rendite catastali ovvero a quella stabilita ai sensi dell'articolo 12 del decreto-legge 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. Per le assegnazioni di beni la cui base imponibile non è determinabile con i predetti criteri, si applicano le disposizioni contenute negli articoli 50, 51 e 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, riguardanti la determinazione della base imponibile di atti e operazioni concernenti società, enti, consorzi, associazioni e altre organizzazioni commerciali e agricole, e le imposte sono dovute nelle misure precedentemente indicate. L'applicazione del presente comma **deve essere richiesta, a pena di decadenza, nell'atto di assegnazione ai soci.**

**117.** Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi

**118.** Entro trenta giorni dall'avvenuta assegnazione degli immobili, gli assegnatari sono obbligati a presentare apposita denuncia di accatastamento o di revisione dello stesso, conformemente alla procedura docfa, contenente eventuali atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701

## **Commento**

Con la disciplina in commento il legislatore, dopo aver modificato sia i criteri per la individuazione delle società da considerare *non operative*, ai sensi dell'art. 30 della legge 724/1994, che i parametri per la determinazione del reddito minimo, con conseguente aggravio del trattamento tributario riservato alle cd. "*società di comodo*", consente ai contribuenti di sottrarsi tale nuovo trattamento mediante l'estinzione dell'ente societario e ciò attraverso:

- *lo scioglimento, la liquidazione* e la conseguente cancellazione dal registro Imprese della società di comodo;

- *la trasformazione della società di comodo nella forma di società semplice*, e sua cancellazione dal Registro Imprese.

La disposizione in commento si differenzia dalla più recente disciplina in tema di cessioni, agevolazioni e trasformazioni agevolate, di cui alla disposizione dell'art. 29 legge 449/1997, da ultimo prorogata dall'art. 2 legge 282/2002, in quanto le agevolazioni ora riconosciute dalla finanziaria 2007 non riguardano l'estromissione di singoli beni non utilizzati come beni strumentali nell'attività di impresa ovvero di partecipazioni societarie da società destinante peraltro a sopravvivere, ovvero la trasformazione in società semplice di società commerciali aventi per oggetto esclusivo o principale la gestione di detti beni, ma presuppongono il venir meno della società commerciale (con la sua estinzione definitiva o la sua trasformazione in società non commerciale). Il trattamento agevolato si applica pertanto ai beni (senza distinzioni di sorta. Strumentali o non strumentali) di dette società che siano oggetto di cessione o assegnazione dopo la delibera di scioglimento e che rimangano nel patrimonio della società trasformata in società semplice (un precedente al riguardo si può rinvenire nella disposizione dell'art. 3 commi 38 e ss. Legge 662/2006).

## **PRESUPPOSTI**

Presupposti per l'applicazione della disciplina in commento sono i seguenti:

- deve trattarsi di società commerciali (s.p.a., s.r.l., s.a.p.a., s.n.c., s.a.s., nonché le società ed enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello stato) da considerarsi "*non operative*" ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 30 legge 624/1994 così come modificato dall'art. 1 commi 109 e 110 legge finanziaria 2007, nel periodo di imposta in corso alla data del **4 luglio 2006** nonché quelle che a tale data si trovavano nel **primo periodo di imposta**;
- che dette società adottino la **delibera di scioglimento ovvero la delibera di trasformazione in società semplice, entro il 31 maggio 2007**, e richiedano la **cancellazione** dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile **entro un anno dalla delibera di scioglimento o trasformazione**. Nel caso di delibera di trasformazione con il deposito della stessa nel registro Imprese, si determina anche la cancellazione, dal novero delle società commerciali iscritte nel registro stesso, della società così trasformata (salva la sua iscrizione come società semplice nella sezione speciale delle società semplici). Pertanto l'ulteriore condizione posta dalla norma in commento della cancellazione entro un anno dalla delibera di trasformazione si realizza con l'iscrizione al registro Impresa della suddetta delibera di trasformazione (pertanto il termine per la richiesta di cancellazione risulta rispettato con il deposito al registro Imprese della delibera di trasformazione stessa). Nel caso invece di delibera di scioglimento la norma in commento pone, sostanzialmente, un termine ben preciso per la conclusione della fase di liquidazione che non può pertanto protrarsi per oltre un anno.
- **che tutti i soci siano persone fisiche** e che risultino **iscritti** nel libro dei soci, ove previsto, alla data del 1 gennaio 2007 ovvero che vengano iscritti entro il 31 gennaio 2007, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° novembre 2006. Con riguardo ai soci assegnatari, si ritiene che possano trovare applicazione anche con riguardo alla nuova normativa, le precisazioni in materia dettate dalle varie Circolari ministeriali di esplicazione delle disposizioni legislative che in passato hanno disciplinato analoghe forme di assegnazioni agevolate (per tutte vedasi la *Circolare 112/E del 21 maggio 1999*). In particolare **con riguardo alla condizione della iscrizione al libro soci alla data del 1 gennaio 2007, conformemente a**

quanto già precisato in passato, si può ritenere che detta condizione debba essere intesa nel senso che:

- all'atto dell'assegnazione, **solo i soci** che rivestivano tale qualifica anche alla **predetta data del 1 gennaio 2007** possano fruire delle agevolazioni previste dalla disposizione in esame (per cui può aversi il caso di assegnazioni, relative a soci iscritti anteriormente al 1 gennaio 2007, per le quali ci si può avvalere delle agevolazioni ed altre assegnazioni, relative a soci iscritti dopo detta data, per le quali non ci si può avvalere delle agevolazioni) (tale principio non vale invece per il caso di trasformazione agevolata in società semplice essendo necessario in questo caso che la *“compagine sociale alla data della trasformazione sia composta dagli stessi soci che erano tali alla data data del 1 gennaio 2007”*)
- che la **percentuale di partecipazione del socio**, della quale occorre tenere conto ai fini dell'assegnazione, sia quella esistente alla data dell'assegnazione medesima e non ricorra la necessità dell'ininterrotto possesso della partecipazione dalla data del 1 gennaio 2007 alla data dell'assegnazione al socio.
- che il subentro **dell'erede nella qualità di socio**, successivamente alla predetta data del 1 gennaio 2007, a seguito dell'accettazione dell'eredità da parte dell'erede medesimo, non configurando ipotesi di cessione volontaria della partecipazione, non comporti la perdita dell'agevolazione stessa.

Sempre con riguardo ai presupposti soggettivi, conformemente a quanto già precisato in passato, si può, inoltre, ritenere che:

- che l'agevolazione sia applicabile anche nei casi in cui le azioni o quote dell'effettivo socio siano intestate a **società fiduciarie**. In tale ipotesi, la società fiduciaria deve risultare iscritta nel libro dei soci alla data del 1 gennaio 2007 ed è necessario fornire la prova che il rapporto fiduciario, tra la società fiduciante ed il fiduciario, sia sorto anteriormente alla predetta data.
- che nel caso in cui sulla partecipazione sia stato costituito un diritto di usufrutto, la qualità di socio, ai fini di cui trattasi, vada riferita al soggetto titolare della nuda proprietà.
- che relativamente alle società non obbligate alla tenuta del libro dei soci (ad esempio, società di persone), l'identità dei soci medesimi alla data del 1 gennaio 1997 debba essere provata mediante idoneo titolo avente data certa.
- che nei casi di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale), in ossequio al principio di continuità fiscale che assiste dette operazioni, la società incorporante risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni possano procedere all'assegnazione dei beni, anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, sempre che questi ultimi abbiano rivestito tale qualità di soci presso le società di provenienza alla data del 1 gennaio 2007..

#### **TASSAZIONE A CARICO DELLA SOCIETA'**

- nel caso di scioglimento della società, sul **reddito di impresa** del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione, e quindi relativo alle operazioni liquidatore di cessione e/o assegnazione dei beni residui, e nel quale saranno ricomprese, ovviamente, le plusvalenze o i ricavi dei beni assegnati ai socie o ceduti a terzi, si applica **un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'IRAP **nella misura del 25%**;
- nel caso di trasformazione in società semplice, la suddetta **imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'IRAP **del 25%** si applica invece sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione ed il loro valore fiscalmente riconosciuto

In ogni caso:

- le perdite di esercizi precedenti non sono ammesse in deduzione;
- le riserve e i fondi in sospensione di imposta sono assoggettati alla medesima imposta sostitutiva;
- per i saldi attivi di rivalutazione, l'imposta sostitutiva è stabilita **nella misura del 10%** e non

spetta il credito di imposta, previsto dalle rispettive leggi di rivalutazione, nell'ipotesi di attribuzione ai soci del saldo attivo di rivalutazione

### **TASSAZIONE A CARICO DEI SOCI**

**In caso di scioglimento della società:** in relazione al disposto dell'articolo 47, comma 7, del TUIR che qualifica come **utili** le somme ed i beni ricevuti dai soci in caso di liquidazione, le somme o il valore normale dei beni assegnati ai soci, avvalendosi della facoltà di scioglimento agevolato *riconosciuta dalla finanziaria 2007*, sono diminuiti degli importi assoggettati all'imposta sostitutiva posta a carico della società, al netto, peraltro, dell'imposta sostitutiva stessa. Detti importi non costituiscono redditi per i soci. Esempio:

Tizio detiene un partecipazione del costo storico di 300

Gli viene assegnato un immobile del valore normale di 2.200 a fronte di un costo storico di 200: imponibile  $2.200 - 200 = 2.000$  – imposta sostitutiva a carico della società:  $2.000 \times 25\% = 500$

Utile a favore del socio: valore bene assegnato (2.200) – imponibile soggetto a tassazione (2.000) + imposta sostitutiva pagata dalla società (500) – costo storico della partecipazione (300) = 400.

L'utile che verrà tassato in capo al socio, a fronte dell'assegnazione del valore di 2.200, sarà di 400.

**In caso di trasformazione in società semplice:** il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva (in questo caso i soci si avvantaggiano dell'intera differenza sottoposta ad imposta sostitutiva senza la detrazione dell'importo dell'imposta sostitutiva stessa, godendo di un trattamento più vantaggioso rispetto ai soci assegnatari in fase di liquidazione).

### **CRITERI DI DETERMINAZIONE DEI VALORI DEI BENI AI FINI DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA**

**In caso di scioglimento della società:** le cessioni a titolo oneroso e gli atti di assegnazione ai soci, anche di singoli beni, anche se di diversa natura, posti in essere dalle società in liquidazione, *successivamente alla delibera di scioglimento*, si considerano effettuati ad un valore non inferiore **al valore normale** dei beni ceduti o assegnati.

**Per gli immobili**, su **richiesta del contribuente** e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale è quello risultante dall'applicazione dei **moltiplicatori** stabiliti dalle singole leggi di imposta alle rendite catastali.

### **CONDIZIONE PER L'APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA AGEVOLATA RELATIVAMENTE ALLE IMPOSTE DIRETTE**

L'applicazione della disciplina agevolata in tema di imposte dirette, **deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi** del periodo di imposta anteriore allo scioglimento o alla trasformazione; per il medesimo periodo di imposta, alle società che si avvalgono della predetta disciplina non si applicano le disposizioni dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, e successive modificazioni, che detta la disciplina fiscale per le società "non operative".

### **DISCIPLINA DELLE IMPOSTE INDIRETTE APPLICABILI ALLE ASSEGNAZIONI (A SEGUITO DELLA LIQUIDAZIONE)**

**In caso di scioglimento della società:**

**Le assegnazioni** ai soci, successive alla delibera di scioglimento, nell'ambito della *fase di liquidazione* (e semprechè la liquidazione si concluda entro 1 anno dalla delibera di scioglimento con richiesta di cancellazione della società dal registro Imprese) sono soggette **all'imposta di registro nella misura dell'1%**. Per espressa disposizione della nuova normativa le assegnazioni **non sono considerate cessioni agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto**.

Nel caso in cui le assegnazioni abbiano ad oggetto beni immobili, **le imposte ipotecaria e catastale sono applicabili in misura fissa** per ciascun tributo; in tali ipotesi la base imponibile non può essere inferiore a quella risultante dall'applicazione dei **moltiplicatori** stabiliti dalle

singole leggi di imposta alle rendite catastali ovvero a quella stabilita ai sensi dell'articolo 12 del decreto-legge 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.

Per le assegnazioni di beni la cui base imponibile non è determinabile con i predetti criteri, si applicano le disposizioni contenute negli articoli 50, 51 e 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al DPR 131/1986.

L'applicazione del regime fiscale agevolato **deve essere richiesta, a pena di decadenza, nell'atto di assegnazione ai soci**. Il Notaio che riceve l'atto di assegnazione, pertanto, dovrà aver cura di inserirvi l'espressa richiesta di applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1% , in caso di assegnazione di immobili, delle imposte di trascrizione e catastale in misura fissa.

Le eventuali **cessioni a terzi** invece scontano le normali imposte (I.V.A. o registro a seconda che si tratti di cessione imponibile o esente ed imposte di trascrizione e catastale eventualmente con l'aliquota maggiorata stabilita dal decreto Bersani in caso di trasferimento di beni strumentali)

### **In caso di trasformazione della società**

Nulla dice, invece la norma, con riguardo alla imposizione indiretta applicabile in caso di **trasformazione della società semplice**.

Ovviamente non vi è ragione, per quanto riguarda l'imposte di registro, per derogare a quella che è la disciplina applicabile in via generale in ogni caso di trasformazione. Per cui anche nel caso di specie tornerà applicabile l'imposta di registro in misura fissa (€ 168,00). Se la società possiede immobili ai fini dell'espletamento delle formalità di pubblicità presso la Conservatoria dei RR.II. e presso il Catasto (peraltro ritenute non obbligatorie a norma di legge in caso di trasformazione) troveranno applicazione le imposte di trascrizione e catastale in misura fissa (sempre € 168,00).

I dubbi, non risolti, dalla norma in commento riguardano invece il regime I.V.A.: manca cioè una disposizione, simile a quella fissata per le assegnazioni che stabilisca in maniera inequivocabile la non qualificazione dell'operazione come "*cessione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*". Il passaggio dal regime di impresa a quello della società semplice può comunque considerarsi, in via analogica a quanto espressamente disposto per le assegnazioni, non imponibile ai fini I.V.A.? Questo, purtroppo, la norma non lo chiarisce, rendendo la scelta della trasformazione particolarmente "insidiosa".

*a cura di Giovanni Rizzi*

## **La clausola contrattuale**

*Si propone la seguente clausola da inserire nell'atto di assegnazione dei beni ai soci:*

**REGIME FISCALE:** chiedo, per le presenti assegnazioni, l'applicazione delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 1 comma 116 legge 27 dicembre 2006 n. 296 (**imposta di registro con l'aliquota dell'1%, imposte di trascrizione e catastale in misura fissa**). A tal riguardo si precisa che:

- trattasi di società "*non operativa*" che ha deliberato il proprio scioglimento in data anteriore al 31 maggio 2007, secondo quanto prescritto dall'art. 1 comma 111 succitata legge 296/2006
- che i soci assegnatari sono tutti persone fisiche che risultano iscritte nel libro soci sin da data anteriore al 1 gennaio 2007

## **Settore Studi C.N.N. - commento**

**Segnalazione novità normative**

**In C.N.N. Notizie del 28 dicembre 2006**

La Finanziaria 2007 interviene 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 D.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in l. 248/2006) <sup>(1)</sup> e, dall'altra, introducendo misure di agevolazione per lo scioglimento delle stesse e la trasformazione in società semplici. Risulta opportuno esaminare in modo distinto i due interventi normativi.

**La modifica alla disciplina delle società non operative (commi 109-110)**

**1. La determinazione della non operatività e del reddito minimo per gli immobili ad uso abitativo**

Nella parziale riforma dell'art. 30, legge 724/94, il legislatore della Finanziaria completa il percorso intrapreso con il D.l. 223/06, modificando, in particolare, alcune disposizioni di quest'ultimo testo normativo, che risultavano eccessivamente penalizzanti per le società di gestione immobiliare.

Come è noto, il D.l. 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 non, come in precedenza, del 4%) 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 D.l. 223/06, del 4% e del 3% ai fini della determinazione, rispettivamente, della non operatività e del reddito minimo <sup>(2)</sup>.

Il legislatore prende dunque atto della circostanza, notata da diversi commentatori <sup>(3)</sup>, che le percentuali del D.l. 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 (classificati nelle categoria catastali 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, appunto, dell'acquisto o della rivalutazione, ed i due precedenti). Oltre tale arco temporale, i coefficienti applicabili torneranno ad essere quelli del 6% e del 4,75%.

**2. La determinazione della non operatività e del reddito minimo per le partecipazioni ed i titoli**

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 (e, conseguentemente, il terzo comma, lett. a), si allarga la categoria dei beni cui applicare i coefficienti del 2% (ai fini della non operatività) e del 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.

Mentre nel testo in vigore fino al 31/12/2006, venivano considerate le sole quote di partecipazione al capitale di società ed enti (di cui all'art. 85, primo comma, lett. c), per effetto della Finanziaria 2007, a queste si aggiungono gli strumenti finanziari simili alle azioni (lett.

d) e le obbligazioni ed altri titoli in serie o di massa (lett. e).

In una logica di coerenza sistematica va inoltre letta l'ulteriore estensione alle quote di partecipazione in società commerciali di persone.

Rimane invece ancora incerta la sorte delle partecipazioni, in società di persone o di capitali, aventi i requisiti per l'applicazione del regime della PEX, ex art. 87 Tuir.

Per un verso, occorre notare che l'art. 30, legge 724/94, così come modificato dalla Finanziaria, prevede l'inclusione delle quote di partecipazione (oltre che degli strumenti finanziari e delle obbligazioni), "anche se i predetti beni o partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie".

Per l'altro, è da sottolineare che la stessa formulazione dell'art. 85 (lettere c, d) espressamente esclude le partecipazioni ed i titoli "cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87".

Le indicazioni di ordine letterale e teleologico indurrebbero a ritenere, ad avviso di chi scrive, che le partecipazioni aventi i requisiti della PEX non dovrebbero essere considerate ai fini della legge 724/94. Sia perchè in questo senso dispone l'art. 85 richiamato dall'art. 30, legge 724/94; sia perchè quando quest'ultimo testo normativo ha inteso individuare in termini più ampi le tipologie di beni di cui all'art. 85 lo ha fatto espressamente (come nel caso dei titoli che costituiscono immobilizzazioni finanziarie); sia perchè risulta coerente con la disciplina antielusiva, escludere quote e titoli il cui valore, proprio per il regime di esenzione, non può rappresentare un valido, ed in definitiva ragionevole, indice per presumere la non operatività così come per determinare il reddito minimo.

Va però detto che l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto la tesi opposta, affermando che anche le partecipazioni con i requisiti di cui all'art. 87, Tuir, debbono essere considerate ai fini dell'art. 30, legge 724/94 <sup>(4)</sup>.

Nulla disponendo al riguardo in termini espressi, il legislatore della Finanziaria ha perso, forse volutamente, una buona occasione per portare chiarezza sul tema.

### **3. L'entrata in vigore e la possibile retroattività**

Si noti, infine, che, per quanto attiene le modifiche normative sin qui illustrate, è prevista una possibile applicazione retroattiva. Qualora siano più favorevoli al contribuente, infatti, si prevede (comma 110) che le stesse "si applichino a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248". Evidentemente tale retroattività, con clausola di salvaguardia, viene soprattutto in rilievo per i beni immobili a uso abitativo, rispetto ai quali la disciplina recata dal D.l. 223/2006 appariva particolarmente penalizzante.

### **4. L'operatività della presunzione ed il rapporto tra amministrazione contribuente**

La legge Finanziaria dispone anche in merito al procedimento di applicazione della presunzione di cui all'art. 30 legge 724/94.

Come è noto, la disposizione da ultimo citata contiene, al primo comma, la presunzione di non operatività per le società e gli enti, definita in base al confronto tra i risultati del conto economico e quelli emergenti dall'applicazione dei coefficienti ai valori previsti dalla norma medesima. Simile presunzione è definita in termini relativi, non assoluti, e dunque, "salvo prova contraria".

Il primo comma prevede, inoltre, talune ipotesi in cui le stesse disposizioni "non si applicano":  
ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;

ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;

alle società in amministrazione controllata o straordinaria;

alle società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani

alle società esercenti pubblici servizi di trasporto;

alle società con un numero di soci non inferiore a 100.

La legge Finanziaria modifica, in primo luogo, l'ipotesi n. 4 che, nella formulazione in vigore dal 1/1/2007, si riferisce "alle società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente" <sup>(5)</sup>.

In secondo luogo, la legge Finanziaria elimina dal primo comma l'inciso "salvo prova contraria". E' opportuno chiarire che tale modifica non vale a trasformare la presunzione di non operatività

da relativa ad assoluta, oppure a limitare i soli casi di prova contraria a quelli espressamente elencati.

Come è stato illustrato, 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, allora, 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.

Rimane però fermo, in capo al contribuente, il diritto alla prova contraria, che può essere fatto valere nei confronti dell'Amministrazione, oltre che, come è ovvio, dinanzi all'Autorità Giudiziaria.

Prova contraria che può riguardare le presunzioni di non operatività e di reddito minimo (così come può riguardare le operazioni rilevanti ai fini Iva ai sensi del quarto comma) ed, in relazione alla quale, il comma 4-*bis*, come riformato dal D.l. 223/2006, prevede che il contribuente possa chiedere la disapplicazione ai sensi dell'art. 37-*bis*, ottavo comma, D.p.r. 600/73.

Il soggetto, dispone la norma, può infatti far valere "situazioni oggettive" che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi (rilevanti per determinare la "non operatività" ai sensi del primo comma), così come del reddito minimo e delle operazioni rilevanti ai fini Iva.

Simile prova contraria non è in nessun modo limitata, potendo riguardare qualunque tipo di eventi e circostanze, oltre che fondarsi, a propria volta, su presunzioni.

La legge Finanziaria ha in questo senso contribuito a portare chiarezza sul punto eliminando le parole "di carattere straordinario" che, nella versione in vigore fino al 31/12/2006, accompagnavano le "situazioni oggettive" di cui al comma 4-*bis*.

## **5. La nuova presunzione ai fini Irap**

Per completare il quadro degli interventi della Finanziaria sull'art. 30 legge 724/94, occorre citare la previsione di un nuovo comma, il 3-*bis*, che riguarda l'Imposta regionale sulle attività produttive. Per gli enti non operativi, come determinati ai sensi del primo comma, si introduce una nuova presunzione, ai fini Irap, ossia che "il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3 aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi".

## **Le agevolazioni per lo scioglimento e la trasformazione delle società non operative (commi da 111 a 118)**

### **1. Premessa**

Nel disegno complessivo delle disposizioni che la legge Finanziaria 2007 introduce in materia di società di comodo, esaminato anche alla luce del D.l. 223/2006, emerge la chiara finalità di rendere più stringenti e penalizzanti i parametri per determinare la non operatività delle società e degli enti, e quindi delle conseguenze in termini di tassazione, nelle imposte sui redditi, Iva, Irap, in modo tale da spingere tali soggetti a rinunciare alla forma societaria commerciale. Nella prospettiva del legislatore, risulta peraltro fondamentale, come già è stato in passato, la costruzione di una "modalità di uscita" agevolata dal regime fiscale d'impresa, contenuta, nella legge Finanziaria in esame, nei commi da 111 a 118.

Sono infatti previste talune misure di carattere agevolativo, ai fini delle imposte dirette ed indirette, per quelle società non operative che deliberano lo scioglimento o la trasformazione in società semplice. L'illustrazione dei diversi aspetti della disciplina sarà compiuto analizzando le condizioni, oggettive e soggettive, di applicazione; il contenuto della disposizione di agevolazione con riferimento agli enti interessati; il raccordo tra tassazione/agevolazione dell'ente e tassazione/agevolazione rivolta ai soci. In via preliminare è peraltro opportuno chiarire che l'antecedente normativo più prossimo alle disposizioni in oggetto non è da ricercare, come erroneamente affermato dalla stampa specializzata in queste settimane, nell'art. 29 della legge 27/12/1997, n. 449, bensì nell'art. 3, commi 38 ss., legge 23/12/1996, n. 662 <sup>(6)</sup>.

Come quest'ultima disciplina, infatti, anche quella contenuta nella Finanziaria 2007, ha riguardo al "soggetto" piuttosto che ai "beni". L'agevolazione, dunque, interessa lo scioglimento dei soggetti non operativi in quanto tali, così come la circolazione dei beni che avviene tra società e singoli soci, indipendentemente dalla natura strumentale o meno dei beni interessati (che, invece, era valorizzata nella logica dell'art. 29, legge 449/97) <sup>(7)</sup>.

## **2. Le condizioni di applicazione**

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", a livello interpretativo, è necessario ricordare la disposizione con l'art. 30, legge 724/94, sia perché questa ultima norma contiene la sola definizione di "non operatività" dell'ordinamento, sia perché in termini sistematici e teleologici risulta la soluzione più coerente nel contesto della legge Finanziaria <sup>(8)</sup>.

La stessa tipologia delle società ammesse al trattamento agevolato risulta dunque delimitato dall'art. 30 citato così come, nello spirito della norma, dal carattere commerciale, sia di persone sia di capitali. Si tratterà, quindi, delle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, 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.

A nostro avviso, pur con le cautele che debbono accompagnare l'interpretazione di una disposizione di legge così recente, 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 senso, anche l'interpello positivo dell'Amministrazione, qualora non metta in discussione la condizione di "non operatività", ma solo si basi, accogliendo le prove contrarie del contribuente, sul livello minimo di reddito o di operazioni Iva, non varrà a escludere l'applicazione della disciplina in esame.

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 (1/1/2007) oppure che entro trenta giorni vengano iscritti, "in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1/11/2006".

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' peraltro da notare che la disciplina prevede che i soci siano persone fisiche ma non precisa, almeno non a livello letterale, che gli stessi non debbano essere imprenditori. In altri termini, ove si accolga una simile lettura, anche il soggetto imprenditore, che detiene le partecipazioni societarie nell'esercizio di impresa, potrebbe godere della disciplina agevolativa.

Verificati questi requisiti è altresì necessario:

che le società deliberino lo scioglimento oppure la trasformazione in società semplice;

che tale delibera venga adottata entro la data del 31/5/2007;

che, entro un anno dalla delibera, sia richiesta la cancellazione dal registro delle imprese ex artt. 2312 e 2495 c.c.;

che 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 (è inoltre precisato che, per il medesimo periodo di imposta, alle società che si avvalgono della predetta

disciplina non si applicano le disposizioni dell'articolo 30 della legge 724/94).

Una considerazione occorre svolgere con riferimento alla cancellazione dal registro delle imprese. Tale adempimento si palesa necessario e conseguente alla perdita della "commercialità" del tipo societario, in caso di trasformazione in società semplice, come pure è necessario per realizzare la estinzione del soggetto, nell'ipotesi della liquidazione. In quest'ultimo caso, è evidente che la predisposizione di un termine limite (di un anno) vale, nelle intenzioni del legislatore, a ridurre il periodo liquidatorio per il godimento delle agevolazioni, soprattutto ai fini di certezza applicativa. Nell'ipotesi di trasformazione in società semplice, occorre considerare il caso in cui la società continui ad esercitare, anche nella forma della società semplice, l'attività agricola. In questa fattispecie, appare evidente come debba essere rispettato l'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, sezione speciale degli imprenditori agricoli (art. 2188 c.c.; art. 2, Dlgs 228/01).

### **3. La disciplina agevolativa nelle imposte sui redditi: per la società**

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 ed 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.

Con una evidente finalità antielusiva, 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 nella fase liquidatoria.

Non sembra, data la lettera della norma, che sia possibile provare di fatto che è stato pattuito ed erogato un corrispettivo inferiore, mentre si dovrebbe ritenere che, qualora il corrispettivo sia superiore al valore normale, la tassazione debba basarsi sul corrispettivo effettivo.

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 (e, dunque, sulla base del valore di mercato ex art. 9, commi 3 e 4, Tuir),

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'articolo 12 del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70 (convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, riguardante la procedura per l'attribuzione della rendita catastale).

In questo modo, dunque, si assegna al soggetto una possibilità di scelta in termini di ottimizzazione del carico fiscale che la formulazione letterale della norma non sembra poter limitare alla sola società cedente, essendo in ipotesi configurabile anche in capo al socio assegnatario.

Per terminare l'illustrazione del trattamento fiscale ai fini delle imposte sui redditi, occorre ancora citare alcune rilevanti disposizioni.

E' previsto 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.

#### **4. La disciplina agevolativa nelle imposte sui redditi: per i soci**

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

In termini generali, occorre considerare che ai redditi che si creano in capo alla società per effetto della liquidazione o della trasformazione (per le diverse fattispecie realizzate: cessioni a titolo oneroso, assegnazioni, destinazione a finalità estranee) corrispondono, in linea tendenziale, altrettante fattispecie reddituali in capo ai singoli soci.

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, nella pratica, di dismettere un patrimonio societario non più disciplinato (con le relative convenienze fiscali) dal regime di tassazione d'impresa.

Il regime agevolativo, dunque, per raggiungere lo scopo che si prefigge, ossia di incentivare lo scioglimento o la trasformazione dei soggetti interessati, deve considerare anche il momento della tassazione in capo ai soci.

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 ed 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, inoltre, 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, così come di beni produttivi di ricavi, 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.

### **5. Le agevolazioni nelle imposte indirette**

Come si è in precedenza accennato, le vicende traslative attinenti alla liquidazione ed alla trasformazione in società semplice hanno un pieno rilievo anche ai fini delle imposte indirette.

Per questo, la legge Finanziaria 2007 costruisce un trattamento di favore per quel che attiene ai tributi indiretti, anche se simile trattamento appare in buona misura incompleto, e quindi in grado di generare incertezze applicative per gli operatori.

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'imposta sul valore aggiunto".

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 decreto-legge 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 testo unico delle disposizioni concernenti l'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.

E' poi importante segnalare che l'applicazione delle illustrate 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, come sembra doversi desumere dal contesto normativo in cui il comma è inserito, la sola fattispecie agevolata di società non operativa in fase di liquidazione <sup>(9)</sup>. Non sembra, in altri termini, doversi ritenere applicabile tale disciplina anche alle assegnazioni ai soci conseguenti alla trasformazione in società semplice, pure se, in termini espressi, la lettera della norma non prevede tale limite.

Sicuramente, però, un importante vuoto, non si sa quanto consapevole, nel regime di favore in esame interessa il trattamento fiscale della trasformazione nell'imposizione indiretta.

Non tanto per quel che riguarda l'imposta di registro, sicuramente applicabile in misura fissa in

quanto mera modifica statutaria (art. 4, Tariffa allegata al Dpr 131/86), quanto per il profilo della imponibilità ai fini Iva.

Come si è esaminato in precedenza, nel sistema dell'Iva (così come, in termini analoghi, accade per il reddito di impresa), la trasformazione di una società commerciale in società semplice determina la fuoriuscita dei singoli beni dal regime di impresa e, quindi, l'integrazione della fattispecie imponibile della "destinazione a finalità estranee" (art. 2, comma 2, n.5, D.p.r. 633/72). Sul punto la legge Finanziaria 2007 non interviene, dovendosi, di conseguenza, applicare il regime ordinario.

Appare allora evidente che l'operatore dovrà considerare la possibile assoggettabilità ad Iva, nel valutare la convenienza della disciplina contenuta nella Finanziaria in commento <sup>(10)</sup>.

---

**(1)** Cfr. Tassani, *Le principali disposizioni ai fini IRES dopo il decreto legge sulle liberalizzazioni*, in *CNN Notizie* del 10 luglio 2006.

**(2)** Ai soli effetti della non operatività, inoltre, la legge Finanziaria 2007 riduce la percentuale al 5% per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10.

**(3)** Si rinvia a Caramaschi-Meneghetti, *Il giro di vite sulle società di comodo mette sotto pressione le immobiliari*, in *Guida alle novità fiscali*, n. 8/06, Guida normativa - Il Sole 24 ore.

**(4)** Circolare 6/E del 13 febbraio 2006.

**(5)** Si noti che, anche in questa ipotesi è disposto che, qualora tale disposizione sia più favorevole al contribuente, la stessa si applichi "decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248".

**(6)** Si rinvia, dunque, per ulteriori approfondimenti, a FORTE, *Ulteriori osservazioni sulla "manovra finanziaria" 1997*, Studio n. 574bis della Commissione Studi Tributari del CNN, approvato il 21 febbraio 1997; COLUCCI, *Società non operative - assegnazione dei beni ai soci - imposte indirette*, Studio n. 710bis della Commissione Studi Tributari del CNN, approvato il 7 novembre 1997. Sul regime agevolato dell'art. 29, legge 449/97, si vedano COLUCCI, *Assegnazione agevolata dei beni ai soci e trasformazione in società semplice ai sensi dell'art. 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449*, Studio n. 743bis della Commissione Studi Tributari del CNN, approvato il 18 febbraio 1998; COLUCCI, *Assegnazione e cessione onerosa agevolate di beni ai soci e trasformazione in società semplice*, Studio n. 20/99/T della Commissione Studi Tributari del CNN, approvato il 18 marzo 1999.

**(7)** Sul tema, anche ai fini di un confronto con la disciplina agevolata qui in esame, si veda VIGNOLI, *Le società di mero godimento tra assegnazione agevolata e trasformazione in società semplice*, in *Rass.trib.*, 1998, 749 ss.

**(8)** Occorre anche chiarire che i trattamenti agevolativi, previsti dai commi da 112 a 118, sono riferibili ai soli soggetti di cui al comma 111, come espressamente prevede questo stesso comma

**(9)** Il comma 118 prevede, inoltre, che entro trenta giorni dall'avvenuta assegnazione degli immobili, gli assegnatari sono obbligati a presentare apposita denuncia di accatastamento o di revisione dello stesso, conformemente alla procedura docfa, contenente eventuali atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701.

**(10)** Si noti, infine, che il comma 117 dispone che per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

## LEGGE FINANZIARIA 2007

# D - PREZZO/VALORE ai fini delle imposte indirette

## LA NORMA

**(art. 1 comma 309 legge 27 dicembre 2006 n. 296)**

### Art. 1 comma 309

**309.** All'articolo 1, comma 497, primo periodo, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni, le parole: "per le sole cessioni fra persone fisiche" sono sostituite dalle seguenti: "e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche "

### Le norme richiamate

#### Legge 23 dicembre 2005 n. 266

#### Art. 1 comma 497

**497.** In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, per le sole cessioni fra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Gli onorari notarili sono ridotti del 20 per cento\*

\* (modificato nel 30% dall'art. 35 comma 21 DI. 22372006 convertito con legge 248/2006)

#### Il testo modificato della norma:

**497.** *In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento.*

### Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta

**di registro**  
**D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131**

**Art. 43**

(Base imponibile).

La base imponibile, salvo quanto disposto negli articoli seguenti, è costituita:

- a) per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto ovvero, per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, ad approvazione o ad omologazione, alla data in cui si producono i relativi effetti traslativi o costitutivi;
- b) per le permutate, salvo il disposto del comma 2 dell'art. 40, dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta;
- c) per i contratti che importano l'assunzione di una obbligazione di fare in corrispettivo della cessione di un bene o dell'assunzione di altra obbligazione di fare, dal valore del bene ceduto o della prestazione che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta, salvo il disposto del comma 2 dell'art. 40;
- d) per le cessioni di contratto, dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire;
- e) per gli atti portanti assunzione di una obbligazione che non costituisce corrispettivo di altra prestazione o portanti estinzione di una precedente obbligazione, dall'ammontare dell'obbligazione assunta o estinta e, se questa ha per oggetto un bene diverso dal denaro, dal valore del bene alla data dell'atto;
- f) per gli atti con i quali viene prestata garanzia reale o personale, dalla somma garantita; se la garanzia è prestata in denaro o in titoli, dalla somma di denaro o dal valore dei titoli, se inferiore alla somma garantita;
- [g) per i contratti di associazione in partecipazione, dal valore dei beni apportati dall'associato] <sup>(1)</sup>;
- h) per i contratti diversi da quelli indicati nelle lettere precedenti, aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto;
- l) per i contratti relativi ad operazioni soggette e ad operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto, dal valore delle cessioni e delle prestazioni non soggette a tale imposta.

I debiti o gli altri oneri accollati e le obbligazioni estinte per effetto dell'atto concorrono a formare la base imponibile.

I prezzi o i corrispettivi in valuta estera o in valuta oro sono raggugliati al cambio del giorno della stipulazione dell'atto, sempreché le parti non abbiano stabilito nei loro rapporti altra data di ragguglio.

Le disposizioni del comma 1 valgono anche per gli atti dell'autorità giudiziaria, di cui all'art. 37, relativi agli atti indicati nel comma stesso e produttivi degli stessi effetti

**Art. 52**

*(Rettifica del valore degli immobili e delle aziende).*

L'ufficio, se ritiene che i beni o i diritti di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 51 hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede con lo stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni

L'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta deve contenere l'indicazione del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti in esso descritti, degli elementi di cui all'art. 51 in base ai quali è stato determinato, l'indicazione delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta, nonché dell'imposta dovuta in caso di presentazione del ricorso

*2 bis.* La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma

L'avviso è notificato nei modi stabiliti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi dagli ufficiali giudiziari, da messi speciali autorizzati dagli uffici del registro o da messi comunali o di conciliazione.

Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, né i valori o corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma degli artt. 47 e 48. Ai fini della disposizione del presente comma le modifiche dei coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione dei decreti previsti dagli artt. 87 e 88 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria.

I moltiplicatori di settantacinque e cento volte possono essere modificati, in caso di sensibili divergenze dai valori di mercato, con decreto del Ministro delle finanze pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale*. Le modifiche hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione del decreto nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data

### **D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600**

#### **Art. 39**

*(Redditi determinati in base alle scritture contabili).*

Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:

a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al secondo comma dell'art. 3;

b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del titolo V del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597

c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai nn. 2) e 4) dell'art. 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del n. 3) dello stesso articolo, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli artt. 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;

d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici purché queste siano gravi, precise e concordanti. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto. Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:

a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;

b) quando alla dichiarazione non è stato allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite;  
c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;  
d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali <sup>(4)</sup> delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.

*d bis*) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Le disposizioni dei commi precedenti valgono, in quanto applicabili, anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli artt. 18 e 19. Il reddito d'impresa dei soggetti indicati nel quarto comma dell'art. 18, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui ai precedenti commi dello stesso articolo, è determinato in ogni caso ai sensi del secondo comma del presente articolo.

## Commento

Con la disciplina introdotta dall'art. 1 comma 497 della **Legge 23 dicembre 2005 n. 266 (Finanziaria 2006)** così come modificata, con decorrenza 1 gennaio 2007 dalla legge 27 dicembre 2006 n. 296 (finanziaria 2007), l'acquirente di immobili ad uso abitativo, **se persona fisica**, può richiedere al Notaio che la base imponibile, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali (**e solo ai fini dell'applicazione di dette imposte esclusa invece l'I.V.A.**), sia costituita dal **cd. "valore catastale"** ossia dal valore degli immobili determinato ai sensi dell'art. 52 commi quarto e quinto DPR 131/1986 (T.U. in materia di imposta di registro) e ciò indipendentemente dal corrispettivo pattuito e quale indicato in atto. Inoltre è prevista una riduzione dell'onorario notarile (rapportato ovviamente al prezzo dichiarato) del 30%. Ad esempio nel caso di compravendita, al prezzo dichiarato di €. 100.000,00, di immobile il cui valore catastale è pari ad €. 52.000,00, le imposte di registro, ipotecarie e catastali si applicheranno sul valore catastale di €. 52.000,00 e non sul prezzo di €. 100.000,00. L'onorario notarile sarà applicato con riguardo alla tariffa prevista per gli atti di valore pari a €. 100.000,00 ma con una riduzione del 30%.

Presupposti per l'applicazione di detta disciplina sono i seguenti:

**Presupposto soggettivo:** il trasferimento deve intervenire A FAVORE di **persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali**. Resta pertanto esclusa l'applicazione di detta disciplina nel caso di:

- cessioni nelle quali parte acquirente sia una società, un ente collettivo, un ente pubblico o comunque un soggetto che non sia persona fisica (vanno così esclusi, ad esempio, gli atti di conferimento in società o le assegnazioni da società);

- cessioni nelle quali parte cedente sia una società o un imprenditore individuale che abbia costruito o ristrutturato l'immobile abitativo oggetto di cessione (e/o la relativa pertinenza) da meno di quattro anni, con conseguente assoggettamento della cessione ad I.V.A.

Rientrano, al contrario, nell'ambito di applicazione della norma in commento, a seguito delle modifiche introdotte dalla finanziaria 2007, le cessioni da parte di società o imprenditore individuali che **siano esenti da I.V.A.** ai sensi dell'art. 10 primo comma lett. 8bis DPR 633/1972 e quindi assoggettate ad imposte proporzionali di registro, di trascrizione e catastale

**Presupposto oggettivo:** il trasferimento deve riguardare **"immobili ad uso abitativo e relative pertinenze"**. La nuova disciplina quindi si applica esclusivamente:

- alle **"unità ad uso abitativo"**; non essendo previste limitazioni di sorta (al contrario di quanto disposto in tema di agevolazioni prima casa) la possibilità di avvalersi della nuova disciplina può riguardare anche abitazioni qualificabili di "lusso" ed a prescindere dal numero di unità oggetto dell'atto di trasferimento;

- alle **"relative pertinenze"**; non essendo previste limitazioni di sorta (al contrario di quanto disposto in tema di agevolazioni prima casa, la cui applicabilità è, invece, limitata alle sole pertinenze, una per categoria, classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7) la nuova disciplina deve ritenersi applicabile a **TUTTI** gli immobili che possano qualificarsi pertinenze dell'unità abitativa in base alla

definizione di cui all'art. 817 c.c., **a prescindere dalla qualificazione e classificazione catastale** (e quindi **anche a terreni** ancora censiti al catasto terreni purchè non suscettibili di utilizzazione edificatoria o ad unità urbane classificate in categorie diverse da C/2, C/6 e C/7) e **dal numero delle pertinenze stesse** (e quindi a favore anche di due o più unità classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7). Ovviamente tutto ciò vale per la determinazione della "base imponibile" mentre per le aliquote applicabili (in caso di agevolazioni prima casa) valgono le limitazioni sopra ricordate. La disciplina in oggetto deve ritenersi applicabile anche alle pertinenze che siano trasferite separatamente dall'unità abitativa al cui servizio sono (o saranno per effetto della cessione) poste: la norma infatti parla di "immobili ad uso abitativo e (e non "con") relative pertinenze". In questo senso depone anche la disciplina, per altri versi più restrittiva, dettata in tema di "agevolazioni prima casa", applicabile alle pertinenze anche se trasferite con atto separato. La destinazione a servizio di un'abitazione deve peraltro essere fatta risultare dall'atto.

Resta invece esclusa l'applicazione di detta disciplina nei seguenti casi:

- in caso di trasferimento di fabbricati a destinazione non abitativa (negozi, uffici, capannoni industriali, ecc.)
- in caso di trasferimenti di terreni (salvo che siano pertinenze di unità abitative)

Nel caso di atti ad oggetto plurimo sarà possibile chiedere l'applicazione della disciplina in oggetto limitatamente agli immobili ad uso abitativo e relative pertinenze (mentre per gli altri immobili la tassazione avverrà sulla base del prezzo dichiarato)

La disciplina in oggetto, basandosi sul "valore catastale" degli immobili, potrà trovare applicazione solo in caso di cessione di immobili debitamente allibrati al catasto con attribuzione di rendita (la disciplina troverà applicazione anche per i fabbricati denunciati con la procedura "DOCFA" ed al fine di determinare la base imponibile si dovrà fare riferimento alla "rendita proposta". Nel caso che, successivamente alla registrazione dell'atto, ed entro i termini di legge, l'Agenzia del territorio dovesse procedere a rettificare in aumento le rendite proposte, la parte acquirente dovrà presentare apposita denuncia all'agenzia delle Entrate competente, indicando i valori rettificati e dovrà versare l'imposta dovuta a conguaglio). La disciplina in oggetto non troverà applicazione invece nel caso di immobili privi di rendita (ad esempio fabbricati in corso di costruzione, fabbricati rurali censiti al Catasto terreni, aree urbane censite al Catasto dei Fabbricati, ecc.) mancando il presupposto stesso per la sua operatività.

**Presupposto contrattuale:** deve trattarsi di cessioni, per le quali sia previsto un corrispettivo, e risultanti da atto notarile (atto pubblico o scrittura privata autenticata). La nuova disciplina quindi si applica, ad esempio, agli atti di compravendita, di permuta, di "datio in solutum", di costituzione di rendita vitalizia. Non si applica invece agli atti di donazione (ove manca un corrispettivo) ed agli atti di divisione senza conguaglio (ove pure manca il corrispettivo). Probabilmente potrà applicarsi agli atti di divisione con conguaglio, peraltro, limitatamente al conguaglio (l'imposta di divisione si applicherà invece sulla massa determinata dal valore reale dichiarato).

La nuova disciplina non si applica alle cessioni che non risultino da atto notarile (ad esempio una compravendita per scrittura privata non autenticata presentata alla registrazione, una sentenza ex art. 2932 c.c. ecc.ecc.) posto che la norma di cui trattasi subordina l'applicabilità della nuova disciplina ad apposita "richiesta della parte acquirente resa al Notaio" "all'atto della cessione" (inoltre è espressamente prevista la riduzione degli onorari notarili).

Circa l'individuazione del **diritto oggetto di cessione** in mancanza di limitazioni di sorta, la disciplina in oggetto deve ritenersi applicabile sia alle cessione della **piena proprietà** che alla cessione di **diritti reali limitati di godimento** (usufrutto, uso, abitazione) e della **nuda proprietà**

**Formalità:** per potersi avvalere della disciplina in oggetto, l'acquirente deve **farne espressa richiesta** al Notaio, *all'atto della cessione*. Tale richiesta dovrà, a sua volta, essere fatta risultare espressamente, con apposita clausola, dall'atto notarile di cessione. Trattandosi, infatti, di una "facoltà" concessa all'acquirente, in deroga alla disciplina ordinaria di cui all'art. 43 del T.U. in materia di imposta di registro, la volontà di derogare alla disciplina ordinaria dovrà risultare dall'atto di cessione. In mancanza di una espressa manifestazione di volontà dell'acquirente, tornerà, infatti, applicabile la disciplina ordinaria. Non è invece necessaria l'indicazione in atto del *valore catastale*, essendo sufficiente la semplice richiesta (risultando tale valore da un semplice calcolo matematico sulla base di dati, le rendite, risultanti da registri pubblici). Tuttavia tale indicazione potrà essere opportuna ai fini della liquidazione delle imposte, anche se eventuali errori nel calcolo non comporteranno decadenza dalla specifica modalità di tassazione, né accertamenti di maggior valore, ma semplicemente l'obbligo di versamento delle maggiori imposte dovute a conguaglio (o il diritto al rimborso delle maggiori imposte pagate)

**Effetti:** l'attivazione della disciplina in oggetto, oltre agli effetti diretti sulla tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, nel senso di consentire tale tassazione sul cd. "*valore catastale*", anziché sul prezzo dichiarato (normalmente di gran lunga superiore, con conseguente risparmio fiscale), produce altri

effetti: infatti la legge finanziaria 2006, all'art. 1 comma 495, se da un lato prevede l'attivazione di controlli straordinari sulle compravendite immobiliari da parte dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, dall'altro all'art. 1 comma 498, prevede che questi controlli straordinari, come pure gli accertamenti induttivi ai fini delle imposte sui redditi, non possono essere effettuati se i contribuenti si avvalgono della disciplina in oggetto.

#### **Calcolo del cd. valore catastale":**

L'articolo 2, comma 63, della legge finanziaria 2004 (legge 24 dicembre 2003 n. 350) aveva aumentato con **effetto dal 1 gennaio 2004** i MOLTIPLICATORI delle rendite catastali, per la determinazione del cd. "**valore catastale**" ossia, del valore, che verificandosi i presupposti sopra illustrati, può costituire, su richiesta dell'acquirente, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali. Successivamente e con **effetto dal 1 agosto 2004** il decreto legge 12 luglio 2004 n. 168 (convertito con legge 30 luglio 2004 n. 191) ha ulteriormente aumentato, peraltro con riguardo ai **solì immobili diversi dalla prima casa di abitazione**, detti MOLTIPLICATORI

Infine l'art. 2 comma 45 legge 286/2006 di conversione del D.L. 262/2006 ha rivalutato nella misura del 40% il moltiplicatore previsto dall'art. 52 comma quinto DPR 131/1986 limitatamente ai soli fabbricati **categoria catastale "B"**, e ciò con decorrenza dal 3 ottobre 2006.

I nuovi moltiplicatori (pari ai vecchi moltiplicatori aumentati **del 10%** per la prima casa di abitazione e relative pertinenze, pari ai vecchi moltiplicatori aumentati **del 40%** per gli immobili appartenenti **alla cat. "B"** e pari ai vecchi moltiplicatori aumentati **del 20%** per tutti gli altri immobili diversi dalla prima casa di abitazione e dagli immobili categoria "B") sono pertanto i seguenti:

- **edifici cat. A - C (esclusi A/10 e C/1): 110 (se prima casa) o 120 (negli altri casi) ; - edifici cat. A/10 e cat. D: 60; - edifici cat. C/1: 40,8; - immobili cat. "B": 140 - terreni: 90**

Si fa presente che:

- i nuovi moltiplicatori valgono SOLO ed ESCLUSIVAMENTE per **le imposte di registro, di trascrizione e catastale**

- ai fini del calcolo **dell'ICI** rimangono invece in vigore i VECCHI moltiplicatori – (*edifici cat. A-B-C (esclusi A/10 e C/1): 100; - edifici cat. A/10 e cat. D: 50; - edifici cat. C/1: 34; - terreni: 75*)

Si rammenta che per la determinazione del cd. "**valore catastale**", dal 1 gennaio 1997 le rendite catastali da considerare per il calcolo sono quelle che risultano dai registri del Catasto (dei fabbricati o dei terreni) rivalutate del **5%**, se si tratta di edifici ovvero del **25%** se si tratta di terreni (non edificabili).

Pertanto i **moltiplicatori unici finali** da applicare alle rendite che risultano al catasto, tenuto conto sia della rivalutazione da applicare alla rendita che della nuova rivalutazione introdotta dalla finanziaria 2004 e dal successivo D.L. 168/2004 sono, a partire dal 3 ottobre 2006 i seguenti:

- **edifici cat. A - C (esclusi A/10 e C/1): 115,5 (se prima casa) ovvero 126 (negli altri casi)**

- **edifici cat. A/10 e cat. D: 63;**

- **edifici cat. C/1: 42,84;**

- **immobili cat. B: 147,00**

- **terreni: 112,5**

#### **ATTENZIONE:**

- ai sensi dell'art. 35 comma 21° legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223: le parti hanno **COMUNQUE L'OBBLIGO** di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Se viene occultato, anche in parte il corrispettivo pattuito le imposte sono dovute sull'intero importo, oltre alla sanzione amministrativa dal 50% al 100% della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione irrogata a sensi dell'art. 71 D.P.R. 131/1986;

- nel caso in cui il cessionario non intenda avvalersi della regola del *prezzo/valore*, la base imponibile, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sarà costituita dal prezzo dichiarato in atto. Detto prezzo, peraltro, se dichiarato in misura non inferiore al cd. "**valore catastale**", non dovrebbe essere sottoposto ad accertamento di maggior valore da parte dell'Ufficio, in quanto *l'art. 35 comma 23ter suddetta legge 248/2006* ha escluso l'applicazione della disciplina del *comma 4 dell'art. 52 del DPR 131/1986* solo per le **cessioni** di immobili e relative pertinenze **diverse** da quelle per le quali ricorrono i presupposti per avvalersi del meccanismo del *prezzo/valore* sopra illustrato, e ciò a prescindere dal fatto che ci sia effettivamente avvalsi di tale meccanismo.

- gli Uffici mantengono inalterato il loro potere di rettifica del valore nei confronti del cedente che agisca nell'esercizio di impresa (ed in esenzione da I.V.A.) e ciò ai sensi dell'art. 39 DPR 600/1973

*a cura di Giovanni Rizzi*

## La clausola contrattuale

Si propone la seguente clausola da inserire nell'atto di cessione:

**Ai fini fiscali** e giusta il disposto di cui all'art. 1 comma 497 della **legge 23 dicembre 2005 n. 266 e s.m.i.**, la PARTE ACQUIRENTE, dato atto che trattasi di cessione a favore di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali che ha per oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, richiede a me Notaio che la **base imponibile**, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sia costituita dal valore degli immobili determinato a sensi dell'articolo 52 commi quarto e quinto, del DPR. 131/1986 (T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), indipendentemente dal corrispettivo pattuito e quale sopra riportato. Detto valore, sulla base delle rendite catastali attribuite agli immobili in oggetto, risulta ammontare a complessivi €. .... di cui €. .... riferiti alle unità ammesse alle agevolazioni prima casa ed €. .... riferiti alle altre unità.

## Settore Studi C.N.N. - commento

### Segnalazione novità normative

*A cura di Adriano Pischetola*

**In C.N.N. Notizie del 18 dicembre 2006**

Il comma 309 dell'articolo unico della Legge Finanziaria 2007 (il testo approvato dal Senato con il voto di fiducia del 15 dicembre u.s. è ora all'approvazione della Camera), apporta una modifica al comma 497 primo periodo art. 1 della legge 23 dicembre 2005 n. 266 <sup>(1)</sup> e succ. mod., 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 <sup>(2)</sup> dettata in materia di accertamento e controlli 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 D.P.R. n. 917/86 <sup>(3)</sup>.

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 (nel che - come noto - si esaurisce il procedimento finalizzato alla opzione del prezzo-valore), con consequenziale disconoscimento dei benefici scaturenti dall'opzione stessa, quale l'esclusione dai controlli fiscali straordinari <sup>(4)</sup> e

la disapplicazione degli artt. 38, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (in materia di accertamenti presuntivi), e 52, comma 1, del testo unico di cui al D.P.R. n. 131 del 1986 (in tema di accertamento 'di valore'). <sup>(5)</sup>

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 di cui la novella opera la salvezza (contenuta nell'art. 39 primo comma lett.d) ultimo periodo del D.P.R. n. 600/73) è finalizzata 'presuntivamente' a recuperare imponibile non dichiarato (evidentemente) dal soggetto cedente/costituente (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 A.F. e cedente/constituente. Del resto se fosse possibile scardinare l'operatività dell'opzione di che trattasi solo facendo riferimento ad una presunzione relativa <sup>(6)</sup> fondata sul valore 'normale' (concetto tradizionalmente estraneo all'ambito dell'imposta di registro, ove invece campeggia il 'valore venale in comune commercio' e cui solo attiene l'opzione 'prezzo-valore') <sup>(7)</sup>, il meccanismo tutto come disciplinato dal comma 496 art. 1 cit. (ed i benefici ad esso connessi) non avrebbero più alcun modo di esplicarsi utilmente qualora il corrispettivo per avventura non risulti essere superiore o almeno pari al 'valore normale', modificandosi così radicalmente l'impianto complessivo voluto originariamente dal legislatore.

E' da ritenere invece che il riferimento alla possibile 'prova' presunta di maggiori ricavi da parte della A.F. sia stato introdotto nella norma come novellata solo in quanto è stato previsto - come precisato - l'ampliamento della operatività del procedimento opzionale al vaglio anche in riferimento alle cessioni effettuate da soggetti diversi dalle persone fisiche, lasciando per tutto il resto immutati le articolazioni, gli effetti e i benefici da esso scaturenti.

---

**1)** La cui formulazione originaria è: "In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, per le sole cessioni fra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto".

**2)** L'art. 39 primo comma lett. d) del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, a sua volta oggetto di recente modifica legislativa per effetto del decreto n. 223/2006 convertito con modifiche in legge n. 248/2006 che (giusta l'art. 35 comma 3) ha previsto la possibilità per l'A.F. di assumere il riferimento al cd. 'valore normale', come determinato ai sensi dell'art. 9 comma 3 TUIR di cui al D.P.R. n. 917/86, ai fini della prova della infedeltà dei ricavi (evidentemente) del cedente e/o del costituente in caso di cessione di immobili o di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sui beni stessi .

**3)** E per il quale " Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe

professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore. ”

**4)** Di cui al comma 495 del cit. art. 1 legge n. 266/2005.

**5)** Ciò in quanto il comma 498 art. 1 cit. legge n. 266/2005 statuisce: “I contribuenti che si avvalgono delle disposizioni di cui ai commi 496 e 497 sono esclusi dai controlli di cui al comma 495 e nei loro confronti non trovano applicazione le disposizioni di cui agli articoli 38, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 52, comma 1, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986”.

**6)** E che si tratti di presunzione ‘relativa’ emerge anche dalle riflessioni elaborate dai primi commentatori del d.l. 223/2006 (cfr. al riguardo lo Studio n. 152-2006/T della *Commissione studi tributari del CNN* approvato il 13 novembre 2006 in corso di pubblicazione, *I trasferimenti immobiliari tra corrispettivo contrattuale e valore normale dopo il D.L. 223/2006*, estensore TASSANI).

**7)** Così come attiene alla forfettizzazione della medesima base imponibile per l’applicazione delle imposte di trascrizione e di catasto.

## LEGGE FINANZIARIA 2007

# E - AGEVOLAZIONI per aree in PIANI URBANISTICI

### LA NORMA

**(art. 1 comma 306 legge 27 dicembre 2006 n. 296)**

#### Art. 1 comma 306

**306.** Nell'articolo 36, comma 15, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, le parole: "edilizia residenziale convenzionata pubblica" sono sostituite dalle seguenti: "**edilizia residenziale convenzionata**". La disposizione recata dal periodo precedente ha effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge.

#### Le norme richiamate

#### Legge 4 AGOSTO 2006 N. 248 Art. 36 comma 15

**15.** L'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è abrogato, ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata **pubblica**, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione. Il periodo precedente ha effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

#### Il testo modificato della norma:

**15.** *L'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è abrogato, ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente **di edilizia residenziale convenzionata**, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione. Il periodo precedente ha effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.*

#### Commento

Il **comma 306 dell'articolo unico della finanziaria 2007** modifica la recente disposizione dell'art. 36 comma quindicesimo della legge 248/2006 di conversione del D.L. 223/2006 stabilendo che le parole "edilizia residenziale convenzionata pubblica" sono sostituite dalle parole "edilizia residenziale convenzionata" il tutto con effetto per gli atti pubblici e le scritture private autenticate a decorrere dall'entrata in vigore della *legge finanziaria 2007* suddetta.

Questo pertanto è il testo della norma a seguito dell'ultima modifica:

*(art. 36 comma 15° D.L. 223/2006) L'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è abrogato, ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione".*

Si rammenta che la norma, ora modificata dalla *legge finanziaria 2007* (ossia l'art. 36 comma quindicesimo della legge 248/2006 di conversione del D.L. 223/2006) ha limitato la portata delle agevolazioni fiscali già previste dall'art. 33 legge 388/2000. Quest'ultima disposizione, a sua volta, prevedeva un regime di favore (imposta di registro nella misura dell'1% imposte di trascrizione e catastale in misura fissa) relativamente ai trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenisse entro 5 anni dal trasferimento.

A seguito delle modifiche apportate sia dal D.L. 223/2006 che dalla *legge finanziaria 2007*, tale regime di favore, prima applicabile a tutti i trasferimenti di immobili ricompresi nell'ambito di piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, trova ora applicazione solo per i trasferimenti di immobili ricompresi in piani urbanistici particolareggiati, *diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.*

Con l'ultima modifica, l'agevolazione non è più limitata piani urbanistici particolareggiati, *diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata "pubblica"*, ma viene estesa a tutti quei piani che comunque siano diretti *all'attuazione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata*, anche non necessariamente "pubblica" e da realizzarsi, invece, da privati, purchè sempre *in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.*

**Bisogna escludere**, pertanto, che la soppressione dell'inciso "pubblica" abbia una portata così vasta da rendere nuovamente applicabili le agevolazioni fiscali di cui all'art. 33 legge 388/20 ai trasferimenti di immobili ricompresi in *qualsiasi piano attuativo con destinazione residenziale ed approvato mediante la stipula di una convenzione urbanistica* (ad esempio un Piano di lottizzazione ad iniziativa privata relativo ad area residenziale ed approvato con la convenzione di cui all'art. 28 legge 1150/1942), in quanto la *legge finanziaria 2007* ha soppresso solo l'inciso "pubblica" ma non anche l'inciso, riferito ai programmi di edilizia convenzionata, che impone che gli stessi siano comunque *"realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione"*.

Nonostante quest'ultimo intervento del legislatore, la disposizione in commento rimane oscura e di difficile applicazione; si può bene dire che il legislatore abbia perso una buona occasione per chiarirne la effettiva portata; non è chiaro, infatti, cosa si intende per *"programmi di edilizia convenzionata, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione"* né quando ricorre quel carattere di *"prevalenza"* posto ora dalla nuova disposizione.

Resta escluso che la norma faccia riferimento al trasferimento di aree ricomprese nell'ambito di Piani di edilizia economico popolare (P.E.E.P.) approvati ai sensi della legge 865/1971, posto che per tali trasferimenti esiste un trattamento fiscale più favorevole di quello previsto dall'art. 33 legge 388/2000 (*imposta di registro in misura fissa e esenzione dalle imposte di trascrizione e catastale giusta il disposto dell'art. 32 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601*), e posto che la modifica introdotta dalla *legge finanziaria 2007* ha chiarito che non deve trattarsi necessariamente di programmi di edilizia residenziale pubblica.

Escluso, anche, che possa trattarsi di area oggetto di una qualsiasi convenzione di attuazione di un Piano urbanistico attuativo, essendo pur sempre necessario *quell'accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione*, si possono ipotizzare le

seguenti due fattispecie:

- innanzitutto si può ritenere la norma in commento applicabile nel caso di stipula da parte dei proprietari delle aree, contestualmente alla convenzione urbanistica di attuazione del Piano, anche di una *convenzione ex art. 18 D.P.R. 380/2001* (per il futuro rilascio dei permessi di costruire relativamente alle aree ricomprese nell'ambito del Piano con riduzione del contributo concessorio alla sola quota degli oneri di urbanizzazione). Infatti detta convenzione (per gli interventi che, non a caso, l'art. 17 primo comma DPR 380/2001, richiamato dal suddetto art. 18, definisce di "*edilizia abitativa convenzionata*") deve fissare i criteri per la "*determinazione dei prezzi di cessione degli alloggi*" e per la "*determinazione dei canoni di locazione*", concretando, pertanto *quell'accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione*, richiesti ora dalla norma in commento per accedere alle agevolazioni fiscali; al riguardo vi è anche un precedente, peraltro riferito ad agevolazioni creditizie anziché fiscali: si rammenta, infatti, come la Legge 30 aprile 1999 n. 136 nell'estendere la localizzazione dei programmi di edilizia Agevolata anche ad aree esterne ai Piani di Edilizia economico popolare, purchè destinate all'edificazione a carattere residenziale, abbia richiesto, al fine di poter usufruire delle agevolazioni creditizie, la stipula col Comune della convenzione *ex art. art. 8 della legge 10/1977*, disposizione successivamente abrogata e sostituita dall'art. 18 D.P.R. 380/2001 sopra citato.

- in secondo luogo si può anche pensare alle prescrizioni, sempre più frequenti nelle convenzioni di attuazione dei piani urbanistici attuativi, che prevedono l'obbligo del trasferimento al Comune di una certa percentuale dell'area convenzionata a prezzo "simbolico" o addirittura a titolo gratuito, al fine di consentire al Comune di attuare *programmi alternativi di edilizia CONVENZIONATA* a destinazione residenziale al di fuori degli schemi rigidi delle procedure fissate per l'EDILIZIA CONVENZIONATA "tradizionale" dall'art. 35 della legge 865/1971 (*piani P.E.E.P.*). Tali prescrizioni costituiscono parte integrante del cosiddetto procedimento della "*concertazione*", procedimento che si sta sempre più diffondendo nella pratica, ed in forza del quale le varianti al Piano regolatore generale comportanti modificazioni della destinazione urbanistica di vaste aree (da inedificabile ad edificabile) vengono preventivamente "*concertate*" tra le parti (Comune e proprietari). Il Comune propone al proprietario la variante urbanistica; il proprietario se interessato a sfruttare le nuove opportunità che la variante può offrire, si impegna da un lato a dare attuazione alla variante urbanistica (presentando il prescritto Piano urbanistico attuativo) e dall'altro a cedere al Comune, a prezzo simbolico o addirittura a titolo gratuito, una certa percentuale dell'area interessata dalla variante, affinché il Comune possa procedere all'attuazione dei propri programmi di Edilizia convenzionata senza i vincoli posti dalla normativa della legge 865/1971, acquisendo le aree a tal fine necessarie a prescindere dall'avvio di una procedura di esproprio. L'impegno del privato normalmente viene sancito, prima dell'adozione della variante da parte del Consiglio Comunale, in un apposito **atto unilaterale d'obbligo** debitamente registrato e trascritto. L'individuazione dell'area che in concreto deve essere ceduta al Comune (corrispondente alla percentuale promessa con l'atto unilaterale d'obbligo) viene poi effettuata, una volta approvata la variante urbanistica, in sede di approvazione del Piano Urbanistico Attuativo; contestualmente alla stipula della convenzione di attuazione del Piano verrà anche trasferita al Comune l'area di sua spettanza ovvero con la convenzione verrà riconfermato l'obbligo del privato a cedere l'area appositamente individuata negli elaborati di Piano. Si procederà in quest'ultimo senso sia nel caso in cui al momento della convenzione l'area non sia ancora stata catastalmente frazionata sia nel caso in cui il trasferimento dell'area debba avvenire direttamente dal proprietario al terzo attuatore del programma di edilizia convenzionata a tal fine indicato dal Comune sulla base delle risultanze di apposito bando ad evidenza pubblica (nel quale vanno indicati gli obiettivi che con lo specifico programma di Edilizia Convenzionata il Comune si prefigge di realizzare). Nel caso di cessione diretta, il soggetto assegnatario dell'area dovrà assumersi tutti gli obblighi posti dal bando (termini di inizio e fine costruzione, *criteri di determinazione di prezzi massimi di cessione e canoni massimi di locazione*,

eventuali divieti di alienazione, eventuali patti di prelazione a favore del Comune ecc. ecc.) con apposito **atto unilaterale d'obbligo**, contestuale all'atto di acquisto (o anche ricompreso nel corpo dell'atto di acquisto medesimo)

Nel caso invece di acquisizione dell'area da parte del Comune e di successivo trasferimento della stessa dal Comune al soggetto attuatore del programma di edilizia convenzionata, sempre da individuarsi sulla base delle risultanze di apposito bando ad evidenza pubblica, il soggetto assegnatario dell'area si assumerà formalmente tutti gli obblighi posti dal bando (termini di inizio e fine costruzione, **criteri di determinazione di prezzi massimi di cessione e canoni massimi di locazione**, eventuali divieti di alienazione, eventuali patti di prelazione a favore del Comune ecc. ecc.) con lo stesso atto/convenzione di trasferimento dell'area.

Ovviamente gli atti traslativi dell'area destinata ai *programmi "alternativi" di edilizia residenziale pubblica*, in quanto non aventi per oggetto aree formalmente ricomprese in Piani di edilizia economico popolare, approvati ai sensi della legge 865/1971, non possono fruire delle agevolazioni previste dall'art. 32 DPR 601/1972. Potranno invece usufruire del regime agevolato (registro 1% trascrizione e catastale fisse) di cui all'art. 33 legge 388/2000 (nel testo ora modificato) qualora a carico degli assegnatari siano posti specifici obblighi **per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione**, così come espressamente richiesto dalla norma in commento.

In quest'ultimo caso, peraltro, resta da verificare se oltre gli atti comportanti il trasferimento delle aree direttamente interessate dai *programmi "alternativi" di edilizia residenziale pubblica*, rientrino nella norma di "favore" anche i trasferimenti delle aree libere, ricomprese nel medesimo Piano attuativo.

Resta, anche, da verificare quale sia la percentuale "minima" di aree destinate ai *programmi "alternativi" di edilizia residenziale pubblica* che deve essere prevista nel Piano attuativo affinché si realizzi quel requisito della "prevalenza" richiesto dalla nuova normativa.

*a cura di Giovanni Rizzi*

## **La clausola contrattuale**

Si propone la seguente clausola da inserire nell'atto di cessione:

**REGIME FISCALE:** chiedesi l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota ridotta dell'1% nonché delle imposte di trascrizione e catastale in misura fissa a sensi e per gli effetti di cui all'art. 33 terzo comma legge 388/2000 trattandosi di area soggetta a piano urbanistico particolareggiato diretto all'attuazione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata realizzato in accordo con l'amministrazione comunale per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione, piano approvato con delibera del Consiglio Comunale di ..... n. .... del ..... e di cui alla convenzione urbanistica in data ..... n. .... rep. Notaio ..... registrata a .... il ..... trascritta a ..... in data ..... ai nn. .... e di cui alla convenzione ex art. 18 D.P.R. 380/2001 in data ..... n. .... rep. Notaio ..... registrata a .... il ..... trascritta a ..... in data ..... ai nn. .... ; la parte acquirente si dichiara edotta che la qui invocata agevolazione fiscale é subordinata all'effettiva utilizzazione edificatoria dell'area entro cinque anni dalla data odierna.

## **Settore Studi C.N.N. - commento**

### **Segnalazione novità normative**

*A cura di Adriano Pischetola*

**In C.N.N. Notizie del 27 dicembre 2006**

Viene precisata dal comma 306 dell'articolo unico della Legge Finanziaria 2007 (il testo è stato approvato dal Senato con il voto di fiducia del 15 dicembre u.s. e dalla Camera con il voto di fiducia del 21 dicembre u.s. ed è in attesa di pubblicazione sulla G.U.) - in parziale modifica dell'articolo 36, comma 15, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 - l'unica residuale area di applicazione delle agevolazioni di cui all' art. 33 comma 3 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 <sup>(1)</sup>, che ora è quella della attuazione dei programmi - comunque denominati - prevalentemente di "edilizia residenziale convenzionata" e non più di "edilizia residenziale convenzionata *pubblica*".

La disposizione ha effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge.

Resta peraltro 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 dell'aggettivazione *pubblica* dovrebbe consentire di ritenere applicabili le agevolazioni in commento anche ad ipotesi diverse da quelle 'tipiche' rientranti nelle previsioni della legge 'quadro' in materia di edilizia residenziale pubblica n. 865/71 <sup>(2)</sup> e succ. modifiche, 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 di regola a quella parte della edilizia residenziale contraddistinta pur sempre da una convenzione tra la Pubblica Amministrazione ed i soggetti che costruiscono gli alloggi stessi <sup>(3)</sup>: cadrebbe insomma con la novella la esclusiva finalizzazione dell'intervento edilizio a favore dei ceti meno abbienti o più in generale a tutela o in attuazione (solo) di un pubblico interesse.

Inoltre, con la detta espressione si suole fare riferimento anche alla fattispecie di cui all'art. 17 comma 1 T.U. n. 380/2001 <sup>(4)</sup>, 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 <sup>(5)</sup>: in detta convenzione il titolare del permesso a costruire si impegna appunto ad applicare prezzi di vendita e canoni di locazione determinati, dovendosi con il che ritenere verificati i presupposti per il trattamento agevolato richiesti dalla norma al vaglio.

Pertanto pare legittimo argomentare che la soppressione della necessaria colorazione pubblicistica dell'intervento edilizio non impedisca il ricorso al trattamento agevolato in caso di cessioni di immobili rientranti in dette aree quale che sia il tipo di piano particolareggiato cui l'area è soggetta <sup>(6)</sup>, e sempreché risulti il rispetto delle altre condizioni stabilite: convenzione con l'Amministrazione comunale e determinazione di prezzi di cessione e canoni di locazione.

E ciò *a fortiori* per l'uso dell'avverbio 'prevalentemente' cui è ricorso il legislatore, tale

presumibilmente da rendere legittimo il trattamento agevolato anche in presenza di programmi che non siano segnati con carattere di esclusività da finalità afferenti l'edilizia (solo) residenziale.

- 
- (1) L'art. 33 comma 3 recita : "I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento".
  - (2) Tenuto altresì conto che l'area cui attiene detta normativa risulta già coperta da un regime fiscale agevolato ai sensi dell'art. 32 secondo comma D.P.R. n. 601/73.
  - (3) Cfr. in tal senso CASU, voce *Edilizia convenzionata*, in *Dizionario giuridico del Notariato*, Milano 2006, p. 429.
  - (4) Che ha sostituito l'ormai abrogato art. 7 legge 28 gennaio 1977, n. 10.
  - (5) Come ad es. per gli interventi di ristrutturazione e di ampliamento, in misura non superiore al 20%, di edifici unifamiliari; o anche per la realizzazione della prima abitazione (equiparata ai fini del contributo di costruzione alla corrispondente edilizia residenziale pubblica, purché sussistano i requisiti indicati dalla normativa di settore).
  - (6) Ivi compresi i piani di lottizzazione già previsti dall'art. 28 della legge urbanistica (Legge 17 agosto 1942 n. 1150), trasfusi in apposita convenzione con il Comune (v. sul punto la Circolare dell'Agenzia delle Entrate in *Fisconline* , n. 11/E del 31 gennaio 2002 i cui principi ispiratori devono ritenersi quanto al profilo qui in esame tuttora applicabili); ciò in quanto l'espressione 'comunque denominati' (riferita ai piani urbanistici particolareggiati e riconfermata dalla novella) è talmente onnicomprensiva da ritenere legittimo accogliere l'accezione più ampia.

In riferimento ai piani di recupero convenzionati, invece, la disciplina *de qua* pare derogata, quanto al trattamento agevolativo, dalla previsione di cui all'art. 5 legge 22 aprile 1982, n. 168 che stabilisce l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, trascrizione e catasto, e quindi in misura complessivamente più conveniente rispetto a quanto stabilito dalla legge 388/2000 (cfr. Ris. n. 383/E del 11 dicembre 2002).

## LEGGE FINANZIARIA 2007

# F - MODALITA' DI PAGAMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO

### LA NORMA

**(art. 1 comma 80 legge 27 dicembre 2006 n. 296)**

#### Art. 1 comma 80

**80.** L'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, è sostituito dal seguente:

Art. 3. – (Modi di pagamento). – 1. L'imposta di bollo si corrisponde secondo le indicazioni della tariffa allegata:

“a) mediante pagamento dell'imposta ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate, il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno

b) in modo virtuale, mediante pagamento dell'imposta all'ufficio dell'Agenzia delle entrate o ad altri uffici autorizzati o mediante versamento in conto corrente postale.

2. Le frazioni degli importi dell'imposta di bollo dovuta in misura proporzionale sono arrotondate ad euro 0,10 per difetto o per eccesso a seconda che si tratti rispettivamente di frazioni fino ad euro 0,05 o superiori ad euro 0,05.

3. In ogni caso l'imposta è dovuta nella misura minima di euro 1,00, ad eccezione delle cambiali e dei vaglia cambiari di cui, rispettivamente, all'articolo 6, numero 1, lettere a) e b), e numero 2, della tariffa – Allegato A – annessa al presente decreto, per i quali l'imposta minima è stabilita in euro 0,50”..

### Le norme richiamate

#### D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642

#### Art. 3

**3.** (Modi di pagamento). L'imposta di bollo si corrisponde secondo le indicazioni della tariffa allegata:

1) in modo ordinario, mediante l'impiego dell'apposita carta filigranata e bollata di cui all'art. 4;

2) in modo straordinario, mediante marche da bollo, visto per bollo o bollo a punzone;

3) in modo virtuale, mediante pagamento dell'imposta all'ufficio del registro o ad altri uffici autorizzati o mediante versamento in conto corrente postale;

3bis) mediante pagamento dell'imposta ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate, il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno che sostituisce, a tutti gli effetti, le marche da bollo.

Le frazioni degli importi dell'imposta di bollo dovuta in misura proporzionale sono arrotondate a euro 0,052 per difetto o per eccesso a seconda che si tratti rispettivamente di frazioni fino a euro 0,0258 o superiori a euro 0,0258.

In ogni caso l'imposta è dovuta nella misura minima di euro 0,052 ad eccezione delle cambiali di cui alle lettere a) e b) dell'art. 9 della tariffa allegato A annessa al presente decreto e dei vaglia cambiari di cui all'art. 11 della medesima tariffa per i quali l'imposta minima è stabilita in euro 0,258.

L'intendenza di finanza può autorizzare singoli uffici statali, aventi sede nella circoscrizione territoriale dell'intendenza stessa, a riscuotere l'imposta per le domande presentate agli uffici stessi e per gli atti e documenti da essi formati.

Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, sono stabiliti gli

uffici statali ai quali può essere concessa l'autorizzazione di cui al comma precedente, nonché le modalità di riscossione e versamento del tributo.

### **Commento**

Il **comma 80 dell'articolo unico della finanziaria 2007** sancisce la “fine” della marche da bollo “cartacee”. A far data dal 1 gennaio 2007 infatti non possono più essere utilizzate le marche cartacee ma l'imposta di bollo deve essere pagata:

o mediante pagamento dell'imposta ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate, il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno

o in modo virtuale, mediante pagamento dell'imposta all'ufficio dell'Agenzia delle entrate o ad altri uffici autorizzati o mediante versamento in conto corrente postale.

Tuttavia con **comunicato stampa** del 10 gennaio 2007 l'Agenzia delle Entrate (Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti e Relazioni Esterne, ha precisato che per consentire lo smaltimento di eventuali scorte, le marche da bollo cartacee potranno ancora essere utilizzate fino all'emanazione del decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze che le dichiarerà **fuori corso**.

*a cura di Giovanni Rizzi*

### **Comunicato stampa Agenzia Entrate**

#### **Agenzia delle Entrate**

#### **Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti e Relazioni Esterne**

***Il contrassegno telematico sostituisce le vecchie marche da bollo che restano valide fino alla dichiarazione di fuori-corso (Comunicato stampa 10 gennaio 2007).***

Il contrassegno telematico, in vigore dal 2005, sostituisce definitivamente la marca da bollo cartacea.

A partire dal 1° gennaio 2007, il pagamento dell'imposta di bollo avviene presso gli intermediari convenzionati con l'Agenzia delle Entrate, che rilasciano i relativi contrassegni telematici, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 1, comma 80, Legge 296/2006 (Finanziaria 2007).

Si precisa che - per consentire lo smaltimento di eventuali scorte - le marche da bollo cartacee potranno ancora essere utilizzate fino all'emanazione del decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze, che le dichiarerà fuori corso.

Roma, 10 gennaio 2007

### **Settore Studi C.N.N. - commento**

#### **Segnalazione novità normative**

*A cura di Susanna Canizzaro*

#### **In C.N.N. Notizie del 27 dicembre 2006**

Si ricorda nell'imminenza della entrata in vigore che il comma 80 della Legge Finanziaria 2007 (il testo è stato approvato dal Senato con il voto di fiducia del 15 dicembre u.s. e dalla Camera con il voto di fiducia del 21 dicembre u.s. ed è in attesa di pubblicazione sulla G.U.) ha

sostituito integralmente l'art. 3 del D.P.R. 642/1972, introducendo nuove modalità di pagamento dell'imposta di bollo (come già segnalato in *Legge Finanziaria 2007: ulteriori disposizioni d'interesse notarile. Rassegna*, in *CNN Notizie* del 22 dicembre 2006, e che qui si riprende).

Secondo la nuova disposizione l'imposta di bollo dovrà essere corrisposta, secondo le indicazioni della tariffa allegata al suddetto decreto, 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 in ultimo che l'imposta di bollo è dovuta nella misura minima di un euro ad eccezione delle cambiali o dei vaglia cambiari (di cui all'articolo 6, n. 1 lettere *a*) e *b*) e numero 2) della tariffa allegato A) per i quali l'imposta minima è stabilita in cinquanta centesimi di euro.

## **LEGGE FINANZIARIA 2007**

# **G - DICHIARAZIONE MODALITA' DI PAGAMENTO DEL PREZZO E DELLA MEDIAZIONE**

### **LA NORMA**

**(art. 1 comma 49 legge 27 dicembre 2006 n. 296)**

#### **Art. 1 comma 49**

**49.** Le disposizioni di cui al comma 22 dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge, trovano applicazione con riferimento ai pagamenti effettuati a decorrere dal 4 luglio 2006.

#### **Le norme richiamate**

#### **D.L. 4 luglio 2006 n. 223**

**Convertito con legge 4 agosto 2006 n. 248**

#### **Art. 35 comma 22**

**22.** All'atto della cessione dell'immobile, anche se assoggettata ad IVA, le parti hanno l'obbligo di rendere apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo. Con le medesime modalità ciascuna delle parti ha l'obbligo di dichiarare se si è avvalsa di un mediatore; nell'ipotesi affermativa, ha l'obbligo di dichiarare l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione, le analitiche modalità di pagamento della stessa, con l'indicazione del numero di partita IVA o del codice fiscale dell'agente immobiliare. In caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei predetti dati si applica la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 10.000 e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131\*

*\* la disposizione dell'art. 35 comma 22 Dl. 223/2006 è stata modificata dall'art. 1 comma 48 legge 27 dicembre 2006 n. 296 la qual così stabilisce:*

**48.** *Il comma 22 dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e' sostituito dai seguenti:*

*"22. All'atto della cessione dell'immobile, anche se assoggettata ad IVA, le parti hanno l'obbligo di rendere apposita dichiarazione ostitutiva di atto di notorieta' recante l'indicazione analitica delle modalita' di pagamento del corrispettivo. Con le medesime modalita', ciascuna delle parti ha l'obbligo di dichiarare:*

*a) se si e' avvalsa di un mediatore e, nell'ipotesi affermativa, di fornire i dati identificativi del titolare, se persona fisica, o la denominazione, la ragione sociale ed i dati identificativi del legale rappresentante, se soggetto diverso da persona fisica, ovvero del mediatore non legale rappresentante che ha operato per la stessa societa';*

*b) il codice fiscale o la partita IVA;*

c) il numero di iscrizione al ruolo degli agenti di affari in mediazione e della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di riferimento per il titolare ovvero per il legale rappresentante o mediatore che ha operato per la stessa società;

d) l'ammontare della spesa sostenuta per tale attività e le analitiche modalità di pagamento della stessa.

22.1. In caso di assenza dell'iscrizione al ruolo di agenti di affari in mediazione ai sensi della legge 3 febbraio 1989, n. 39, e successive modificazioni, il notaio è obbligato ad effettuare specifica segnalazione all'Agenzia delle entrate di competenza. In caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei dati di cui al comma 22, si applica la sanzione amministrativa da 500 euro a 10.000 euro e, ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati a rettifica di valore ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni".

## Commento

La norma **dell'art. 1 comma 49 legge finanziaria 2007**, nel derogare alla disposizione dell'art. 35 comma 22 D.L. 223/2006 convertito con legge 248/2006, stabilisce che l'obbligo, posto a carico delle parti negli atti di cessione di immobili, di dichiarare **gli estremi dei pagamenti del prezzo** e se vi è stata mediazione, anche dei **compensi corrisposti** a tale titolo (**con dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**) sussiste solo per i pagamenti effettuati **DOPO il 4 luglio 2006**. Per i pagamenti effettuati prima di tale data (dei quali le parti possono non aver conservato alcuna traccia e quindi non aver alcuna memoria) è possibile pertanto omettere la dichiarazione senza con ciò incorrere nelle gravi sanzioni previste dal suddetto art. 35 comma 22.

La norma, tuttavia, è mal formulata e non ne è chiaro il contenuto. Al riguardo sono state proposte varie interpretazioni.

- c'è chi, facendo leva sull'inciso "*nel testo in vigore prima della data in vigore della presente legge*", ritiene che la norma in commento contenga una sorta di **sanatoria** e si applichi pertanto ai soli atti stipulati sino al 31 dicembre 2006 nei quali siano stati omessi gli estremi dei pagamenti (relativi al prezzo ed ai compensi di mediazione) qualora tali pagamenti fossero stati eseguiti prima del 4 luglio 2006;

- c'è chi invece ritiene che la norma in commento si applichi ai soli atti stipulati dal 1 gennaio 2007 in quanto tutte le disposizioni della finanziaria 2007 (tranne i commi da 966 a 969) hanno effetto a decorrere dal 1 gennaio 2007

- sembra, invece, **preferibile l'opinione** di chi ritiene che si producano entrambi gli effetti di cui sopra e pertanto ritiene la norma in commento applicabile sia agli atti stipulati sino al 31 dicembre 2006 che agli atti stipulati a decorrere dal 1 gennaio 2007: per i primi, in quanto, se la norma fosse limitata al passato non avrebbe, nella sostanza alcun senso, mentre per i secondi proprio in virtù di quell'inciso "*nel testo in vigore prima della data in vigore della presente legge*".

Certo è che il legislatore si è dimostrato ancora una volta alquanto "*maldestro*". La norma poteva essere meglio formulata. Bastava aggiungere semplicemente un "*anche*" prima dell'inciso "*nel testo in vigore prima della data in vigore della presente legge*" e sicuramente tutti questi dubbi interpretativi non sarebbero nemmeno sorti (e non è da escludere che quell'"*anche*" ci fosse nel testo originario e si sia "*perso*" nella frenesia di confezionare in fretta e furia un maxi emendamento di ben 1364 commi!).

Si fa presente che l'art. 1 comma 48 della legge finanziaria 2007 ha inoltre modificato il testo dell'art. 35 comma 22 della legge 248/2006 di conversione del D.L. 223/2006, prescrivendo nuove menzioni per il caso in cui le parti si avvalgano di un mediatore nonché l'obbligo del notaio di effettuare specifica segnalazione all'Agenzia delle entrate nel caso in cui il mediatore non risulti iscritto al ruolo di agenti di affari in mediazione ai sensi della legge 3 febbraio 1989, n. 39.

In particolare, le parti, qualora sia stato avvalso **di un mediatore**, debbono dichiarare (mediante DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA di ATTO DI NOTORIETA'):

- l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione
- le analitiche modalità di pagamento della stessa

- l'indicazione dei dati identificativi, del numero di partita I.V.A. o del codice fiscale dell'agente immobiliare, del suo numero di iscrizione al Ruolo degli Agenti in mediazione e (benchè la disposizione sul punto non sia molto chiara) del suo numero di iscrizione al REA presso la C.C.I.A.A. (se si tratta di società debbono essere anche indicati i dati relativi al legale rappresentante o al mediatore che ha agito per conto della società, ed il suo numero di iscrizione al Ruolo degli Agenti in mediazione)

*a cura di Giovanni Rizzi*

## **Clausole contrattuali**

Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (a sensi degli artt. 46 e segg. T.U. in materia di documentazione amministrativa di cui al D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445): i sigg. .... consci delle sanzioni penali previste dall'art. 76 citato D.P.R. 445/2000 per le ipotesi di falsità in atti e di dichiarazioni mendaci ivi indicate, in relazione a quanto disposto **dall'art. 35 comma 22 Legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del Decreto legge 4 luglio 2006 n. 223** dichiarano quanto segue:

**a)** che **il prezzo**, quale sopra riportato **(1) (2)**, è stato pagato dalla parte acquirente alla parte venditrice, mediante

- assegno bancario "non trasferibile" n. .... tratto su c/corrente intestato a ..... presso la ..... filiale di ..... in data ..... dell'importo di €. ....

**ovvero**

- assegno circolare "non trasferibile" n. .... emesso dalla ..... in data ..... dell'importo di €. ....

**ovvero**

- bonifico bancario dell'importo di €. .... eseguito in data ..... per il tramite della ..... con addebito su c/c intestato alla parte acquirente presso la ..... filiale di ..... ed accredito su c/c intestato alla parte venditrice presso la ..... filiale di ..... (rif./CRO n. ....);

**ovvero**

- in contanti, trattandosi di importo inferiore ad €. 12.500,00 (dodicimilacinquecento), e pertanto di versamento per il quale la legge 197/1991 e s.m.i. non impone il ricorso a specifiche e diverse modalità di pagamento.

**(nel caso NON via sia stata mediazione)**

**b)** che per la stipulazione del presente contratto le parti contraenti NON si sono avvalse di un mediatore

**(nel caso via sia stata mediazione)**

**b)** che per la stipulazione del presente contratto le parti contraenti si sono avvalse dell'attività di mediazione da parte del sig. .... nato a ..... il ..... con sede in ..... iscritto nel Ruolo degli Agenti di affari in mediazione, Sezione agenti immobiliari, presso la C.C.I.A.A. di ..... ed iscritto, per l'attività svolta, al R.E.A. presso la medesima C.C.I.A.A. al n. ...., codice fiscale: ..... Partita I.V.A.: ..... , al quale **(3)**

- la **parte venditrice** ha corrisposto **un importo** di complessivi €. .... di cui €. .... a titolo di **compenso** ed €. .... per I.V.A. (detratta la ritenuta d'acconto di €. ....), mediante

- assegno bancario "non trasferibile" n. .... tratto su c/corrente intestato a ..... presso la ..... filiale di ..... in data ..... dell'importo di €. ....

**ovvero**

- assegno circolare "non trasferibile" n. .... emesso dalla ..... in data ..... dell'importo di €. ....

**ovvero**

- bonifico bancario dell'importo di €. .... eseguito in data ..... per il tramite della ..... con addebito su c/c intestato alla parte venditrice presso la ..... filiale di ..... ed accredito su c/c intestato al suddetto mediatore presso la ..... filiale di ..... (rif./CRO n. ....);

- la **parte acquirente (4)** ha corrisposto **un importo** di complessivi €. .... di cui €. .... a titolo di **compenso** ed €. .... per I.V.A. (detratta la ritenuta d'acconto di €. ....), mediante

- assegno bancario "non trasferibile" n. .... tratto sul c/corrente n. ... intestato a ..... presso la ..... filiale di ..... in data ..... dell'importo di €. ....

**ovvero**

- assegno circolare "non trasferibile" n. .... emesso dalla ..... in data ..... dell'importo di €. ....

**ovvero**

- bonifico bancario dell'importo di €. .... eseguito in data ..... per il tramite della ..... con addebito sul c/c n. .... intestato alla parte acquirente presso la ..... filiale di ..... ed accredito sul c/c n. .... intestato al suddetto mediatore presso la ..... filiale di ..... (rif./CRO n. ....);

**VARIANTI**

(1) (in caso di prezzo + I.V.A.):

*oltre all'I.V.A. dovuta a norma di legge, e così l'importo complessivo di €. ....)*

(2) **nel caso di pagamenti anteriori al 4 luglio 2006:**

*quanto ad €. .... è stato pagato in data anteriore al 4 luglio 2006 (per cui non necessita l'indicazione analitica della modalità di pagamento, giusta il disposto dell'art. 1 comma 49 legge 27 dicembre 2006 n. 296) mentre quanto ad €. .... è stato pagato mediante:*

(3) **nel caso di mediazione svolta da società:**

*della "....." società con sede in ..... iscritta al R.E.A. presso la C.C.I.A.A. di ..... al n. .... codice fiscale e Partita I.V.A.: ..... il cui legale rappresentante è (ovvero per conto della quale ha agito come mediatore) il sig. .... nato a ..... il ..... iscritto nel Ruolo degli Agenti di affari in mediazione, Sezione agenti immobiliari, presso la C.C.I.A.A. di ..... al n. ...., codice fiscale: ....., società alla quale:*

(4) **nel caso di pagamento della mediazione a carico di una sola parte del contratto:**

*- la parte ..... non ha corrisposto, invece, alcun compenso per l'attività di mediazione, essendo stato convenuto che il compenso fosse integralmente pagato dalla parte .....*

**Settore Studi C.N.N. - commento**

**Segnalazione novità normative**

*A cura di Mauro Leo*

## In C.N.N. Notizie del 22 dicembre 2006

Il comma 49 dell'articolo unico della Legge Finanziaria 2007 (il testo è stato approvato dal Senato con il voto di fiducia del 15 dicembre u.s. e dalla Camera con il voto di fiducia del 21 dicembre u.s.) introduce una novità legislativa che appare di notevole importanza per la prassi notarile.

Ricordiamo che 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'articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131"*

Alla vigilia dell'entrata in vigore del comma 22 dell'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 (c.d. decreto Bersani), ci si era interrogati (vedi *CNN Notizie*, del 5 luglio 2006) 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, ed il decreto n. 223 non escludeva i pagamenti dall'applicazione della disciplina.

La risposta, in ossequio al principio di prudenza, fu resa in termini positivi, anche con riferimento alle particolari ipotesi - che si immaginavano tutt'altro che infrequenti nella pratica - in cui le parti non fossero riuscite a ricostruire analiticamente, come richiesto dalla legge, 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 (D.L. 3 maggio 1991 n. 143, convertito in legge 5 luglio 1991 n. 197, come modificata dal D.lgs. 20 febbraio 2004 n. 56, in tal senso lo *Studio n. 442-2006/C*, in *CNN Notizie* del 2 agosto 2006).

La prassi notarile, nei mesi successivi, ha puntualmente confermato tale previsione ed ha evidenziato le difficoltà applicative di tale norma (cfr. ad esempio, *Antiriciclaggio e atti di assegnazione da cooperative*, Quesito n. 477 -2006/C in *CNN Notizie* del 12 dicembre 2006).

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.

### Quesiti civilistici

#### Quesito 4-2007/C

*A cura di Mauro Leo*

### In C.N.N. Notizie del 9 gennaio 2007

Si richiede un'interpretazione del comma 49 dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2007 (legge

27 dicembre 2006 n. 296), in base al quale "Le disposizioni di cui al comma 22 dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge, trovano applicazione con riferimento ai pagamenti effettuati a decorrere dal 4 luglio 2006.

In particolare si chiede se dal 1° gennaio 2007, a seguito dell'entrata in vigore del riportato comma 49, l'attuale comma 22 dell'art. 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, imponga "nuovamente" a carico dei notai stipulanti, di ricostruire le modalità dei pagamenti anteriori al 4 luglio 2006, e così ripresentandosi la stessa situazione precedente all'entrata in vigore del comma 49.

Il dubbio risiederebbe nell'inciso "*nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge*" che il comma della finanziaria in esame riferisce al comma 22 dell'art. 35 secondo cui: "*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*".

E' da ritenere - pur riconoscendosi che per come è scritta, la norma della legge finanziaria possa ingenerare confusione - che l'interpretazione più ragionevole della stessa non possa che essere nel senso che il limite temporale introdotto dal comma 49 della legge finanziaria, varrà non solo per gli atti stipulati prima dell'entrata in vigore della legge 27 dicembre 2006 n. 296, ma anche quelli stipulati successivamente, a partire dal 1° gennaio 2007.

E' chiaro infatti che non essendo stato modificato - per la parte che interessa - l'art. 35 comma 22 del decreto Bersani da parte della legge finanziaria, il riferimento del legislatore al comma 22 "*nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge*" appare ridondante se non improprio.

Se infatti l'attuale testo del comma 22 è identico al "testo vigente" prima della finanziaria, permane anche per gli atti stipulati dopo il 1° gennaio 2007 - almeno fino a che non sarà modificata la formulazione dell'attuale comma 22 - l'obbligo per il notaio stipulante di *indicare le modalità dei soli pagamenti eseguiti dopo il 4 luglio 2006*.

In altri termini lo scopo del legislatore era di creare una norma a regime che valesse per tutti gli atti, stipulati prima e dopo l'entrata in vigore della legge finanziaria, e quindi come correttamente evidenziato, "il rinvio al testo vigente prima dell'entrata in vigore della finanziaria non ha valenza discriminatoria".

Una diversa interpretazione, volta a sostenere che il comma 49 della legge finanziaria abbia circoscritto ai soli atti stipulati dal 6 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto Bersani) al 31 dicembre 2006 l'obbligo di ricostruire i pagamenti successivi al 4 luglio 2006, e ritenere invece che per quelli stipulati dal 1° gennaio 2007 l'obbligo si estenda anche ai pagamenti anteriori, non avrebbe il supporto normativo sufficiente per essere sostenuta, dal momento che non si conosce - come detto - un nuovo testo del comma 22 "vigente" dopo l'entrata in vigore della legge finanziaria.

L'interpretazione che si respinge - fondata sul solo dato letterale - oltre a non prospettare una lettura costituzionalmente orientata del comma 49 della legge finanziaria, appare affetta da irrazionalità, perché più ci si allontana dal 4 luglio 2006 più diviene difficile per le parti dell'atto ricostruire i pagamenti anteriori a quella data.

Considerate le finalità della norma (scaturita, come noto, da un emendamento caldeggiato dal notariato), che mira ad introdurre una disposizione a regime che esonera "per sempre" dall'obbligo di ricostruire i pagamenti anteriori al 4 luglio, l'attuale comma 22 dell'art. 35 del decreto Bersani, interpretato sistematicamente con il comma 49 dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2007 (legge 27 dicembre 2006 n. 296) è da intendersi riferito ai soli pagamenti eseguiti dal 4 luglio 2006.

**LEGGE FINANZIARIA 2007 e  
Collegato fiscale alla finanziaria 2007**

**H - IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE  
PLUSVALENZE IMMOBILIARI**

**LE NORME**

**art. 1 comma 310 legge 23 dicembre 2006 n. 296**

**art. 2 comma 21 legge 24 novembre 2006 n. 286**

**Art. 1 comma 310 legge 296/2006 (finanziaria 2007)**

**310.** Nell'articolo 1, comma 496, primo periodo, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni, le parole: "e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione," **sono soppresse**

**Art. 2 comma 21 legge 286/2006 (collegato fiscale alla finanziaria 2007)**

**21.** All'articolo 1, comma 496 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 le parole "12,5 per cento" sono sostituite dalle seguenti "20 per cento".

**Le norme richiamate**

**Legge 23 dicembre 2005 n. 266**

**Art. 1 comma 496**

**496.** 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'articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 12,50 per cento. A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia.

**Il testo modificato della norma:**

**496.** *In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 20 per cento. A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo,*

*secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia.*

## **Testo Unico Imposte dei redditi (TUIR) D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917**

### **Art. 67** *(Redditi diversi)*

1. Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, nè in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;

**b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione 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, nonchè, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione;**

c) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate. Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonchè la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite partecipazioni si tiene conto delle percentuali potenzialmente ricollegabili alle predette partecipazioni. La percentuale di diritti di voto e di partecipazione è determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi, ancorchè nei confronti di soggetti diversi. Tale disposizione si applica dalla data in cui le partecipazioni, i titoli ed i diritti posseduti rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione superiore alle percentuali suindicate. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:

1) cessione di strumenti finanziari di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 44 quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio;

2) cessione dei contratti di cui alla lettera f) dell'articolo 44 qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile alla data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;

3) cessione dei contratti di cui al numero precedente qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste del comma 2 dell'articolo 47 del citato testo unico;

c bis) le plusvalenze, diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, nonchè di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:

1) cessione dei contratti di cui alla lettera f) dell'articolo 44 qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile alla data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati

regolamentati o di altre partecipazioni;

2) cessione dei contratti di cui alla lettera precedente qualora il valore dell'apporto sia non superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste dal comma 2 dell'articolo 47;

*c ter*) le plusvalenze, diverse da quelle di cui alle lettere *c*) e *c bis*), realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, semprechè siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera si considera cessione a titolo oneroso anche il prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente;

*c quater*) i redditi, diversi da quelli precedentemente indicati, comunque realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere od acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci ovvero di ricevere o effettuare a termine uno o più pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni o valori di strumenti finanziari, di valute estere, di metalli preziosi o di merci e ad ogni altro parametro di natura finanziaria. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera sono considerati strumenti finanziari anche i predetti rapporti;

*c quinquies*) le plusvalenze ed altri proventi, diversi da quelli precedentemente indicati, realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, nonchè quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto;

*d*) le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte nonchè quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali;

*e*) i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli;

*f*) i redditi di beni immobili situati all'estero;

*g*) i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lettera *b*) del comma 2 dell'articolo 53;

*h*) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi;

*h bis*) le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'articolo 58;

*i*) i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente;

*l*) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;

*m*) le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche e di cori, bande e filodrammatiche da parte del direttore e dei collaboratori tecnici <sup>(1)</sup> dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche;

*n*) le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'articolo 171, comma 2, ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti.

*1 bis*. Agli effetti dell'applicazione delle lettere *c*), *c bis*) e *c ter*) del comma 1, si considerano cedute per prime le partecipazioni, i titoli, i certificati e diritti, nonchè le valute ed i metalli preziosi acquisiti in data più recente; in caso di chiusura o di cessione dei rapporti di cui alla lettera *c quater*) si considerano chiusi o ceduti per primi i rapporti sottoscritti od acquisiti in data più recente.

*1 ter*. Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere rivenienti da depositi

e conti correnti concorrono a formare il reddito a condizione che nel periodo d'imposta la giacenza dei depositi e conti correnti complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio del periodo di riferimento sia superiore a euro 51.645,69 per almeno sette giorni lavorativi continui.  
1 *quater*. Fra le plusvalenze e i redditi di cui alle lettere *c ter*), *c quater*) e *c quinquies*) si comprendono anche quelli realizzati mediante rimborso o chiusura delle attività finanziarie o dei rapporti ivi indicati, sottoscritti all'emissione comunque non acquistati da terzi per effetto di cessione a titolo oneroso.

### **Commento**

Nel caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti nelle ipotesi considerate dall'art. 67 primo comma lett. b) del T.U.I.R. di cui al DPR. 917/1986, **la plusvalenza** (cioè la differenza tra il prezzo di acquisto o di costruzione aumentato di ogni altro costo inerente ed il prezzo di rivendita) costituisce reddito imponibile, e quindi deve essere denunciata nella **dichiarazione dei redditi**. In alternativa **l'art. 1 comma 496 legge 23 dicembre 2005 n. 266 (legge finanziaria 2006)**, così come modificato **dall'art. 2 comma 21 della legge 286/2006 (collegato fiscale alla finanziaria 2007) e dall'art. 1 comma 310 legge 296/2006 (finanziaria 2007)** consente di assoggettare tale plusvalenza, **peraltro solo nel caso di fabbricati e terreni non edificabili acquistati o costruiti da meno di cinque anni**, ad un'imposta sostitutiva sul reddito pari **al 20%**, con conseguente venire meno dell'obbligo della sua denuncia nella dichiarazione dei redditi. Nel caso invece di **terreni edificabili**, che ai sensi dell'art. 67 lett. b) TUIR generano in ogni caso plusvalenza, a prescindere dal titolo di acquisto e dall'epoca di acquisto, il contribuente non potrà più avvalersi dell'imposta sostitutiva del 20%, ma dovrà denunciare la plusvalenza così realizzata nella dichiarazione dei redditi.

In realtà la norma dell'art. 1 comma 496 legge 266/2005 fa riferimento alle cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, e tra gli immobili così genericamente indicati dalla norma in commento ben si potrebbero far rientrare anche i terreni edificabili acquistati da meno di cinque anni. Senonchè nella struttura della disposizione dell'art. 67 lett. b) TUIR, della quale la norma in commento costituisce una deroga, risulta chiaramente che l'espressione "*immobili acquistati o costruiti da meno di cinque anni*" si riferisce ai soli fabbricati e terreni non edificabili ma non anche ai terreni a destinazione edificatoria, menzionati in via autonoma nell'ultimo periodo del medesimo art. 67 lett. b), in contrapposizione proprio agli "*immobili acquistati o costruiti da meno di cinque anni*" come l'utilizzo della congiunzione "*nonché*" fa trasparire. Tant'è vero che nel testo originario della norma in commento il legislatore nel prevedere la deroga alla disciplina di cui all'art. 67 lett. b) TUIR aveva fatto riferimento oltre che alle cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni anche alle cessioni di terreni edificabili, con ciò lasciando intendere che quest'ultima fattispecie non era già ricompresa nella prima.

Pertanto dal 1° gennaio 2007, a seguito della modifica introdotta dalla legge 296/2006, **non ci potrà più avvalere dell'imposta sostitutiva del 20% in caso di cessione di terreni edificabili**. Tale esclusione è stata, inoltre, espressamente confermata nelle istruzioni alla compilazione del modello per la comunicazione, da parte dei Notai, all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle cessioni immobiliari per le quali il cedente si è avvalso dell'imposta sostitutiva, istruzioni approvate con provvedimento del direttore della Agenzia delle Entrate n. 2006/133524 emanato in data 12 gennaio 2007.

Questi sono i presupposti per l'applicabilità della disciplina in tema di imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari introdotta dalla legge 266/2005 e s.m.i.:

**Presupposto soggettivo:** il cedente deve essere un soggetto IRPEF, che non agisce nell'esercizio di impresa e/o professione, per il quale la plusvalenza realizzata costituisca un "*reddito diverso*" : infatti la norma in oggetto fa espresso riferimento all'art. 67 del T.U.I.R. norma che a sua volta disciplina i cd. "*Redditi diversi*" ossia i redditi assoggettati ad *Imposta sul reddito delle persone fisiche* che non costituiscano redditi di capitale ovvero che "*non siano conseguiti nell'esercizio di arti o professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice...*". Resta pertanto esclusa l'applicazione di detta disciplina nei seguenti casi:

- cessioni nelle quali parte cedente sia una società di capitali, una società cooperativa, un ente pubblico o comunque un ente che sia soggetto ad IRES (*Imposta sul reddito delle società*)
- cessioni nelle quali parte cedente sia un soggetto che agisca nell'esercizio della propria attività di impresa o professionale (ad esempio un imprenditore individuale: in questo caso infatti la plusvalenza costituisce "*reddito di impresa*").

**Presupposto oggettivo:** oggetto di cessione debbono essere i beni considerati nell'art. 67 primo comma lett. b) del T.U.I.R. norma espressamente richiamata dall'art. 1 comma 496 legge 266/2005, esclusi, peraltro, a seguito della modifica portata *dalla legge finanziaria 2007*, i **terreni edificabili**, e più precisamente:

**a) i fabbricati** di ogni tipo e con qualsiasi destinazione acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi, peraltro:

- quelli acquisiti per successione o donazione
- 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;

**b) i terreni** NON suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, acquistati da non più di cinque anni, esclusi, peraltro, quelli acquisiti per

successione o donazione

**ATTENZIONE:** la donazione **non costituisce più provenienza "annulla plusvalenze" per le fattispecie di cui ai precedenti punti a) e b)** qualora non siano decorsi più di cinque anni tra la data di alienazione dei beni da parte del donatario e la data del loro acquisto da parte del donante: in pratica viene riconosciuta alla donazione avente per oggetto detti immobili una "NEUTRALITA" fiscale. (**art. 37 commi 38 e 39 legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223**).

**Restano invece escluse** dall'ambito di applicazione della normativa in oggetto, oltre che le plusvalenze realizzate mediante la cessione di terreni edificabili, a prescindere dall'epoca di acquisto, anche le plusvalenze realizzate mediante la **lottizzazione** di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale dei terreni e degli edifici (si tratta, infatti, di fattispecie disciplinata dall'art. 67 primo comma lettera a) del TUIR e non dall'art. 67 primo lett. b) espressamente richiamato per l'applicabilità della normativa in oggetto).

**Presupposto contrattuale:** deve trattarsi di **cessioni a titolo oneroso**, e risultanti da atto notarile (atto pubblico o scrittura privata autenticata). La nuova disciplina quindi si applica, ad esempio, agli atti di compravendita, di permuta, di "datio in solutum", di costituzione di rendita vitalizia, di conferimento in società). Non si applica invece agli atti di donazione (atti a titolo gratuito) ed agli atti di divisione senza conguaglio (ove manca una plusvalenza). Potrà invece applicarsi agli atti di divisione con conguaglio (l'imposta si applicherà alla plusvalenza realizzata mediante il conguaglio).

La nuova disciplina non si applica alle cessioni che non risultino da atto notarile (ad esempio una compravendita per scrittura privata non autenticata presentata alla registrazione, una sentenza ex art. 2932 c.c. ecc.ecc.) posto che la norma di cui trattasi subordina l'applicabilità della nuova disciplina ad apposita "*richiesta resa dalla parte venditrice al Notaio*" "*all'atto della cessione*" (inoltre è espressamente previsto che sia il Notaio a provvedere all'applicazione ed al versamento dell'imposta sostitutiva, ricevendo la provvista dal cedente).

**Formalità:** per potersi avvalere della disciplina in oggetto, il cedente deve **farne espressa richiesta** al Notaio, *all'atto della cessione*. Tale richiesta dovrà, a sua volta, essere fatta risultare espressamente, con apposita clausola, dall'atto notarile di cessione. Trattandosi, infatti, di una "facoltà" concessa dalla legge finanziaria 2006 al cedente, in deroga alla disciplina ordinaria di cui all'art. 67 del T.U.I.R., la volontà di derogare alla disciplina ordinaria dovrà risultare dall'atto di cessione. In mancanza di una espressa manifestazione di volontà del cedente, tornerà, infatti, applicabile la disciplina ordinaria. Non è invece necessaria l'indicazione in atto della *plusvalenza*, essendo sufficiente la semplice richiesta. Tuttavia tale indicazione potrà essere opportuna ai fini della liquidazione della imposta dovuta. A seguito della richiesta del cedente il Notaio provvede:

- all'applicazione dell'imposta sostitutiva sulla plusvalenza dichiarata dal cedente medesimo;
- al versamento di detta imposta sostitutiva ricevendo provvista dal cedente
- a comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alla cessione secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia

**Comunicazione all'agenzia delle Entrate:** in relazione a quest'ultima formalità *con provvedimento del direttore della Agenzia delle Entrate n. 2006/133524* emanato in data 12 gennaio 2007 è stato approvato il modello di comunicazione dei dati relativi alle cessioni immobiliari per le quali il cedente si è avvalso dell'imposta sostitutiva. Il modello deve essere redatto in due esemplari, entrambi sottoscritti in originale dal notaio che è **responsabile dell'applicazione** sulla plusvalenza dell'imposta sostitutiva, **del versamento** della stessa e della trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello. Il notaio rilascia al venditore un esemplare del modello sottoscritto, che costituisce anche quietanza per la provvista da questi ricevuta. Il cedente sottoscrive, a sua volta, entrambi gli esemplari del modello, nella parte ad esso riservata, per assumere la responsabilità dei dati riportati nella Sezione II del modello stesso, rilevanti per la determinazione della plusvalenza.

Il modello deve essere compilato in relazione **a un solo cedente e ad un solo immobile**. Pertanto se oggetto della cessione è un immobile (*ad es. casa di civile abitazione*) peraltro costituito da più particelle catastali (*appartamento cat. A/2 garage cat. C/6*) dovranno essere presentati tanti modelli quante sono le particelle catastali.

Nell'ipotesi in cui, nell'atto di cessione intervengano più venditori e/o vengano trasferiti più immobili, per ciascun cedente che intenda avvalersi della tassazione sostitutiva devono essere compilati tanti modelli quanti sono gli immobili oggetto della cessione per i quali tale tassazione viene richiesta. Così ad esempio se in un atto vengono ceduti un appartamento ed un garage da parte di due coniugi, proprietari per ½ ciascuno, dovranno essere compilati in totale 4 modelli, 2 per il marito (uno per l'appartamento ed uno per il garage) e 2 per la moglie (uno per l'appartamento ed uno per il garage)

Sarà necessario, pertanto, d'ora in poi negli atti di cessione nei quali il cedente chieda l'applicazione dell'imposta sostitutiva ripartire il prezzo convenuto, ai fini dell'applicazione della normativa in commento, tra i singoli cespiti. I costi (prezzo d'acquisto, valore di rivalutazione, costi inerenti) dovranno a loro volta essere ripartiti in proporzione.

Per gli atti già stipulati si dovrà procedere *alla ripartizione "postuma"*: ma con quale criterio di ripartizione? nessun problema per i terreni (si terrà conto della superficie delle singole particelle in relazione alla superficie globale venduta). Ma come comportarsi per i fabbricati? Un criterio potrebbe essere quello della ripartizione proporzionale in base ai valori catastali delle singole unità.

Il modello può essere prelevato dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) o dal sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it).

Il modello deve essere presentato all'Agenzia delle entrate *esclusivamente per via telematica*, unitamente al contratto di compravendita trasmesso ai fini della registrazione dell'atto.

Il notaio è tenuto ad eseguire il versamento dell'imposta applicata sulla plusvalenza, sostitutiva dell'imposta sul reddito, entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro (30 giorni dalla stipula dell'atto), con le modalità telematiche di cui sopra.

I modelli relativi ai contratti stipulati *tra il 1° gennaio 2006 e il 31 marzo 2007* vanno trasmessi con le medesime modalità ma autonomamente entro 90 giorni da quest'ultima data (in questo caso il provvedimento di approvazione del modello precisa che per tali comunicazione nel modello *può non essere data evidenza della sottoscrizione del contribuente cedente ed i costi inerenti possono essere indicati limitatamente al loro ammontare complessivo*).

Per le modalità di compilazione del modello si rinvia alle ISTRUZIONI appresso riportate.

- **Effetti:** l'attivazione della disciplina in oggetto, oltre agli effetti diretti sulla tassazione della plusvalenza, nel senso di consentire tale tassazione mediante un'imposta sostitutiva del reddito **pari al 20%**, produce altri effetti: infatti la legge finanziaria 2006, all'art. 1 comma 495, se da un lato prevede l'attivazione di controlli straordinari sulle compravendite immobiliari da parte dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, dall'altro all'art. 1 comma 498, prevede che questi controlli straordinari, come pure gli accertamenti induttivi ai fini delle imposte sui redditi, non possono essere effettuati se i contribuenti si avvalgono della disciplina in oggetto.

#### **Calcolo della plusvalenza:**

La disciplina in materia è dettata *dall'art. 68 primo comma T.U.I.R.* il quale stabilisce che la plusvalenza di cui all'art. 67 primo comma lett. b), alla quale, dal 1 gennaio 2006, può applicarsi la **imposta sostitutiva del 20%**, è costituita dalla differenza tra:

- i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta (trattandosi di imposta sostitutiva deve ritenersi che anche nel caso di vendita con prezzo dilazionato, da pagarsi in più periodi di imposta, vada comunque considerato l'intero prezzo convenuto)
- il prezzo di acquisto o il costo di costruzione (*cd. "costo iniziale"*)
- ogni altro costo inerente al bene ceduto (spese notarili, spese per mediazione, spese per interventi edilizi, ecc. ecc.)

Per i beni acquisiti per donazione e per i terreni valgono inoltre le seguenti specifiche disposizioni:

**Fabbricati acquisiti per donazione (se sono trascorsi meno di 5 anni dall'acquisto del donante):** in questo caso si assume come "*costo iniziale*", a sensi dell'art. 37 comma 39 legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 il prezzo di acquisto sostenuto dal donante;

**Terreni acquisiti per donazione (se sono trascorsi meno di 5 anni dall'acquisto del donante):** in questo caso si assume come "*costo iniziale*", a sensi dell'art. 37 comma 39 legge 4 agosto 2006 n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 il prezzo di acquisto sostenuto dal donante, *rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati*(1)(2)

**Terreni acquisiti con atto a titolo oneroso da meno di 5 anni:** in questo caso si assume come "*costo iniziale*" il prezzo di acquisto sostenuto dal venditore *rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati*, così come espressamente riconosciuto dall'art. 68 secondo comma TUIR (1)(2)

**Terreni oggetto di affrancamento delle plusvalenze:** si rammenta che a norma dell'art. 7 legge 448/2001, agli effetti della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 (già art. 81) comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, **per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2002**, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato **sulla base di una perizia giurata** di stima redatta da soggetti abilitati, a condizione che il predetto valore sia **assoggettato ad una imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, nella misura del 4%.

Tale disposizione, inizialmente prevista con efficacia limitata al 30 settembre 2002, è stata più volte prorogata e modificata (con riguardo alla data di riferimento del valore); si riportano qui di seguito le date di riferimento (data di possesso dei terreni) ai fini dell'affrancamento, così come si sono succedute nel tempo ed i corrispondenti termini per la presentazione della perizia e per il pagamento dell'imposta (eventualmente in forma rateizzata):

- **1 gennaio 2002** (legge 448/2001): perizia da presentare e imposta da pagare (almeno la prima rata) entro il 30 settembre 2002 termine poi prorogato al 16 dicembre 2002 (legge 265/2002); termini per le eventuali due rate successive: 16 dicembre 2003 e 16 dicembre 2004;

- **1 gennaio 2003** (D.L. 282/2002): perizia da presentare e imposta da pagare (almeno la prima rata) entro il 16 maggio 2003 termine poi prorogato al 16 marzo 2004 (D.L. 269/2003 entrato in vigore il 2 ottobre 2003); termini per le eventuali due rate successive: 16 marzo 2005 e 16 marzo 2006;

- **1 luglio 2003** (D.L. 355/2003): perizia da presentare e imposta da pagare (almeno la prima rata) entro il 30 settembre 2004 termine poi prorogato al 30 giugno 2005 (legge 311/2004); termini per le eventuali due rate successive: 30 giugno 2006 e 30 giugno 2007;

- **1 gennaio 2005** (D.L. 203/2005 conv. legge 248/2005): perizia da presentare e imposta da pagare (almeno la prima rata) entro il 30 giugno 2006; termini per le eventuali due rate successive: 30 giugno 2007 e 30 giugno 2008

Per chi si è avvalso della facoltà di affrancamento delle plusvalenze mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva del 4%, in caso di successiva alienazione, si assume come "*costo iniziale*" il valore accertato nella perizia a suo tempo redatta per l'affrancamento, *rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati*, così come espressamente riconosciuto dalla Agenzia delle Entrate con circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006 paragrafo 11.4 (1) Ovviamente dovrà trattarsi o di **terreni agricoli acquistati da non oltre 5 anni** e per i quali ci sia successivamente avvalsi della rivalutazione (*ad esempio acquisto anno 2003 con rivalutazione al 1 gennaio 2005*)

#### **Note:**

(1) la rivalutazione ISTAT riguarda oltre al prezzo e/o al valore di acquisto anche tutti i costi inerenti ammessi in detrazione

(2) l'art. 68 secondo comma TUIR (D.P.R. 917/1986) prevede la rivalutazione ISTAT solo per i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria acquisiti con atto a titolo oneroso; Tuttavia tale rivalutazione è stata estesa anche ai terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria acquisiti per successione e donazione per effetto della sentenza della Corte Costituzionale n. 328 del 9 luglio 2002; in base al principio fissato in tale sentenza della Corte Costituzionale la rivalutazione deve ora ammettersi anche per i terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria acquisiti per atto a titolo oneroso ovvero per donazione, e venduti, in quest'ultimo caso, prima che siano decorsi cinque anni dalla data di acquisto da parte del donante, che ora generano plusvalenza tassabile a seguito della modifica introdotto dall'art. 37 comma 38 *legge 248/2006 di conversione del D.L. 223/2006*.

*a cura di Giovanni Rizzi*

## **Modalità di versamento - codice tributo**

### **Risoluzione ministeriale 5 gennaio 2006**

**Istituzione del codice tributo per il versamento, mediante modello F24, dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze realizzate dalla cessione 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, ai sensi della legge 23 dicembre 2005, n. 266, articolo 1, comma 496**

#### **Testo**

La legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per l'anno 2006), recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, all'articolo 1, comma 496, ha previsto la modifica del trattamento delle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni beni immobili e di aree edificabili.

In deroga a quanto disposto dall'articolo 67, comma 1, lettera b, del TUIR, approvato con il DPR

22 dicembre 1986, n. 917, il citato comma 496 stabilisce che la plusvalenza realizzata in caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non piu' di cinque anni nonche' di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, e' assoggettata, su richiesta della parte venditrice resa al notaio, ad una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito, nella misura del 12,50 per cento. Nello stesso comma 496 e' previsto che, a seguito della richiesta, il notaio provvede all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva in oggetto. Per consentire ai notai il versamento di tale imposta sostitutiva, secondo le modalita' previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, si istituisce **il seguente codice tributo**, da indicare esclusivamente nella sezione "Erario" del **modello F24**, nella colonna "Importi a debito versati": "**1107**" denominato "**Imposta sostitutiva sulle plusvalenze realizzate dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non piu' di cinque anni e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, ai sensi della legge 23 dicembre 2005, n. 266, articolo 1, comma 496.**

In sede di compilazione del modello F24, dovra' essere indicato nella colonna "Anno di riferimento" l'anno in cui e' avvenuta la cessione del bene, con conseguente realizzo della plusvalenza, espresso nella forma "AAAA".

## **Modalità di comunicazione – il provvedimento**

N. protocollo 2006/133524

### AGENZIA DELLE ENTRATE

***Approvazione del modello di comunicazione dei dati relativi alle cessioni immobiliari indicate nell'articolo 67, comma 1, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi, a seguito dell'applicazione, sulle plusvalenze realizzate, di un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito.***

#### IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento,  
*Dispone*

*1. Approvazione del modello di comunicazione dei dati relativi alle cessioni immobiliari previste dall'art. 67, comma 1, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917.*

.1. Ai sensi dell'articolo 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni, è approvato, con le relative istruzioni, il modello di comunicazione dei dati concernenti le cessioni immobiliari indicate nell'art. 67, comma 1, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi, al fine di consentire ai notai di comunicare all'Agenzia delle entrate i predetti dati, contenuti nei contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2006, a seguito della richiesta, da parte del cedente, di applicazione, sulle plusvalenze realizzate, di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito.

1.2. Per effetto delle modifiche apportate al predetto articolo 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, dall'articolo 3, comma 4, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, l'imposta sostitutiva da applicare alle citate plusvalenze è del 20 per cento per i contratti di cessione stipulati a decorrere dal 3 ottobre 2006, in luogo del 12,50 per cento prevista per quelli stipulati antecedentemente.

*2. Modalità e termini per la presentazione telematica del modello di comunicazione.*

2.1. I notai, tenuti a comunicare all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni immobiliari indicate nell'art. 67, comma 1, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi, presentano il modello di cui al punto 1.1. ed eseguono il relativo versamento dell'imposta sostitutiva per via telematica, utilizzando le procedure previste per la registrazione degli atti, disciplinate dal decreto

del Presidente della Repubblica 18 agosto 2000, n. 308 e dai successivi decreti e provvedimenti attuativi, secondo le specifiche tecniche contenute nell'allegato 1 del provvedimento 6 dicembre 2006, concernente l'estensione delle procedure telematiche relative agli adempimenti in materia di atti immobiliari.

2.2. Il modello di cui al punto 1.1., da trasmettere all'Agenzia delle entrate con le modalità telematiche previste al punto precedente, è inviato unitamente al contratto di compravendita trasmesso ai fini della registrazione dell'atto, salvo quanto previsto nel punto 2.4.

2.3. I notai utilizzano la procedura telematica di cui al punto 2.1. a decorrere dalla data del 1° aprile 2007 per l'invio della comunicazione dei dati relativi alle cessioni immobiliari concluse dalla medesima data.

2.4. La comunicazione dei dati relativi alle cessioni immobiliari concluse nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2006 e il 31 marzo 2007, è effettuata entro 90 giorni da quest'ultima data.

2.5. Con riferimento alla comunicazione dei dati relativi alle cessioni immobiliari concluse nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2006 e la data di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* del presente provvedimento, nel modello può non essere data evidenza della sottoscrizione del contribuente cedente e i costi inerenti possono essere indicati limitatamente al loro ammontare complessivo.

### *3. Reperibilità dei modelli e autorizzazione alla stampa*

3.1. Il modello di comunicazione, approvato con il presente provvedimento, è reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle entrate in formato elettronico e può essere utilizzato prelevandolo dal sito Internet dell'Agenzia delle entrate [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) e dal sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it), nel rispetto in fase di stampa delle caratteristiche tecniche di cui all'allegato A.

3.2. Il medesimo modello può essere altresì prelevato da altri siti Internet a condizione che lo stesso abbia le caratteristiche tecniche di cui all'allegato A e rechi l'indirizzo del sito dal quale è stato prelevato nonché gli estremi del presente provvedimento.

3.3. E' autorizzata la stampa del modello di cui al punto 1.1. nel rispetto delle caratteristiche tecniche di cui all'allegato A. A tale fine il modello è reso disponibile nei siti di cui al punto 3.1 in uno specifico formato elettronico riservato ai soggetti che dispongono di sistemi tipografici, idonei a consentirne la riproduzione.

### **Motivazioni**

L'articolo 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, in vigore dal 1° gennaio 2006, ha introdotto, in deroga alla disciplina concernente le plusvalenze realizzate a seguito delle cessioni immobiliari di cui all'articolo 67, comma 1, lett. b), del TUIR, un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 12,50 per cento, da applicare all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice al notaio rogante. A seguito della modifica del predetto comma 496 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2006, ad opera dell'articolo 3, comma 4 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, la predetta imposta sostitutiva è stata elevata al 20 per cento per i contratti stipulati a decorrere dal 3 ottobre dello stesso anno.

Il comma 496 del citato articolo 1 della legge finanziaria 2006, ha previsto, inoltre, che il notaio comunichi all'Agenzia delle entrate i dati delle predette cessioni e ha demandato ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate la determinazione delle modalità di detta comunicazione.

Il presente provvedimento, nel dare attuazione a tale ultima disposizione, approva, con le relative istruzioni, il modello di comunicazione dei dati relativi alle cessioni immobiliari indicate nell'art. 67, comma 1, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi, da utilizzare in caso di applicazione della prevista imposizione sostitutiva delle plusvalenze.

Nel punto 2. del presente provvedimento è disposto che la presentazione del modello di comunicazione all'Agenzia delle entrate sia effettuata esclusivamente con modalità telematica, da parte del notaio rogante, utilizzando la stessa procedura prevista per la registrazione degli atti e unitamente alla trasmissione del relativo contratto effettuata ai fini della registrazione dello stesso.

I notai sono tenuti ad effettuare la comunicazione dei predetti dati mediante procedure telematiche a decorrere dal 1° aprile 2007, secondo le specifiche tecniche contenute nell'allegato 1 del provvedimento 6 dicembre 2006, concernente l'estensione delle procedure telematiche relative agli adempimenti in materia di atti immobiliari.

Per consentire ai soggetti obbligati di effettuare l'adempimento comunicativo anche con riferimento al periodo intercorrente tra il 1° gennaio 2006 e il 31 marzo 2007, è concesso un termine di 90 giorni a decorrere da quest'ultima data. In considerazione dell'oggettiva difficoltà di comunicare tutti i dati richiesti nel modello relativamente alle cessioni concluse nel periodo antecedente la data di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* del presente provvedimento, l'obbligo di comunicazione è semplificato mediante l'indicazione di alcuni dati sintetici e con esclusione dell'obbligo di dare evidenza della sottoscrizione da parte del cedente.

*Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.*

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 (art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68, comma 1; art. 71, comma 3, lettera a); art. 73, comma 4);

Statuto dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 42 del 20 febbraio 2001 (art. 5, comma 1; art. 6, comma 1);

Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 36 del 13 febbraio 2001 (art. 2, comma 1);

Decreto del Ministro delle Finanze 28 dicembre 2000, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 9 del 12 gennaio 2001.

*Disciplina normativa di riferimento.*

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni: testo unico delle imposte sui redditi;

Legge 23 dicembre 2005, n. 266: disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006);

Decreto legge 10 gennaio 2006, n. 2, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 marzo, 2006, n. 81: interventi urgenti per i settori dell'agricoltura, dell'agroindustria, della pesca, nonché in materia di fiscalità d'impresa;

Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248: 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;

Decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006: disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria;

Provvedimento 6 dicembre 2006: estensione delle procedure telematiche per gli adempimenti in materia di registrazione, trascrizione, iscrizione, annotazione e voltura ad ulteriori tipologie di atti e di soggetti;

Legge 27 dicembre 2006, n. 296: disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)

Roma, 12 gennaio 2007

Massimo Romano

## **Le istruzioni per la comunicazione all'A.E.**

**TASSAZIONE SOSTITUTIVA DELLE PLUSVALENZE IMMOBILIARI COMUNICAZIONE DA PARTE DEI NOTAI**

**AI SENSI DELL'ART. 1, COMMA 496, DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005, n. 266**

### **ISTRUZIONI**

*(approvate con provvedimento del direttore della Agenzia delle Entrate n. 2006/133524 emanato in data 12 gennaio 2007)*

#### **Premessa**

La legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006), con il comma 496 dell'articolo 1, ha introdotto,

con riguardo alle plusvalenze immobiliari di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b) del testo unico delle imposte sui redditi, la facoltà per il cedente di richiedere al notaio rogante, all'atto della cessione, l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito pari al 12,50 per cento, elevata al 20 per cento per i contratti stipulati a decorrere dal 3 ottobre 2006, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 3, comma 4 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262.

La disposizione, che riguarda le cessioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2006, si riferisce alle plusvalenze realizzate nelle seguenti ipotesi:

- cessioni a titolo oneroso di beni immobili (fabbricati e terreni agricoli) acquistati o costruiti da non più di cinque anni. Si fa presente che, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 37, comma 38, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, alla lettera b) dell'art. 67, comma 1, del TUIR, a decorrere dal 4 luglio 2006, fra le elencate cessioni sono comprese anche quelle a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, precedentemente escluse. In tal caso il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante. Sono escluse le cessioni di immobili acquisiti per successione e quelle di 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;

- cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, comunque acquisiti e a prescindere dalla durata del possesso. Si precisa che per effetto delle modifiche apportate dal comma 310 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) al citato comma 496 della legge finanziaria 2006, a decorrere dal 1° gennaio 2007 è esclusa l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti dalle predette cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

La tassazione sostitutiva comunque non si applica alle plusvalenze sopradescritte se le stesse, ai sensi del citato art. 67, comma 1, costituiscono redditi di capitale ovvero se sono conseguite:

- nell'esercizio di arti o professioni;
- nell'esercizio di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- in relazione alla qualità di lavoratore dipendente.

Il citato comma 496 della legge finanziaria prevede, altresì, che il notaio, ricevuta espressa richiesta da parte del cedente, applichi sulla plusvalenza l'imposta sostitutiva e provveda al versamento della stessa, ricevendo la provvista dal venditore.

Il notaio, inoltre, è tenuto, ai sensi della medesima norma, a comunicare all'Agenzia delle entrate i dati relativi a dette cessioni.

Per consentire quest'ultimo adempimento è stato predisposto il presente modello.

### **Struttura del modello**

Il modello deve essere compilato in relazione a un solo cedente e ad un solo immobile.

Nell'ipotesi in cui, nell'atto di cessione intervengano più venditori e/o vengano trasferiti più immobili, per ciascun cedente che intenda avvalersi della tassazione sostitutiva devono essere compilati tanti modelli quanti sono gli immobili oggetto della cessione per i quali tale tassazione viene richiesta.

Nel modello vanno indicati, oltre al codice fiscale del notaio rogante:

- nella Sezione I, il codice fiscale del cedente che ha richiesto l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulla plusvalenza realizzata nonché gli elementi identificativi dell'immobile oggetto della cessione;
- nella Sezione II, i dati necessari a determinare la plusvalenza, della cui correttezza risponde il contribuente cedente che è tenuto, pertanto, a sottoscrivere la sezione;
- nella Sezione III, l'ammontare dell'imposta sostitutiva ed altri dati.

Il notaio, prima della trasmissione telematica, compila e sottoscrive due esemplari del modello uno dei quali da consegnare al cedente che parimenti li sottoscrive entrambi, nella parte ad esso riservata.

### **Reperibilità del modello**

Il presente modello e le relative istruzioni sono resi gratuitamente disponibili in formato elettronico e possono essere prelevati dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) o dal sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it). In tal caso il modello può essere stampato in bianco e nero.

Nello stesso sito Internet è disponibile altresì uno speciale formato elettronico per i soggetti che utilizzano sistemi tipografici ai fini della conseguente riproduzione. Per la stampa del modello devono comunque essere rispettate le caratteristiche tecniche previste nell'Allegato A del provvedimento di approvazione.

### **Modalità e termini di presentazione del modello e versamento dell'imposta sostitutiva**

Il modello deve essere presentato all'Agenzia delle entrate esclusivamente per via telematica, unitamente al contratto di compravendita trasmesso ai fini della registrazione dell'atto, utilizzando le procedure disciplinate dal decreto del Presidente della Repubblica 18 agosto 2000, n. 308 e dai successivi decreti e provvedimenti attuativi, secondo le specifiche tecniche contenute nell'allegato 1 del provvedimento dell'Agenzia del territorio 6 dicembre 2006.

I modelli relativi ai contratti stipulati tra il 1° gennaio 2006 e il 31 marzo 2007 vanno trasmessi con le medesime modalità ma autonomamente entro 90 giorni da quest'ultima data.

Il notaio è tenuto ad eseguire il versamento dell'imposta applicata sulla plusvalenza, sostitutiva dell'imposta sul reddito, entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro (30 giorni dalla stipula dell'atto), con le modalità telematiche sopra riportate.

### **Dati identificativi del notaio**

Indicare il codice fiscale del notaio rogante.

### **Quadro FT**

#### **SEZIONE I – ELEMENTI IDENTIFICATIVI DEL CEDENTE E DELL'IMMOBILE**

**ATTENZIONE:** *Nelle ipotesi in cui le parti intervenute nella compravendita abbiano convenuto il frazionamento o la rateizzazione del prezzo, l'imposta sostitutiva dovrà essere comunque applicata sull'intero ammontare della plusvalenza, all'atto della cessione dell'immobile, a nulla rilevando i successivi pagamenti. Pertanto, nel modello, il corrispettivo della cessione (spettante FT2 e totale pattuito FT10), il prezzo di acquisto nonché i costi inerenti dovranno essere indicati interamente e non in proporzione al corrispettivo percepito.*

**Rigo FT1** nel campo 1 indicare il codice fiscale del cedente; nel campo 2 barrare la casella nel caso in cui il cedente non abbia la titolarità piena ed esclusiva dell'immobile (ad esempio proprietario pro quota, titolare della nuda proprietà, ecc.); nel campo 3 indicare il codice catastale del comune dove è sito l'immobile; nel campo 4 indicare "U" per Nuovo Catasto Urbano, "T" per Catasto Terreni e "N" per gli immobili non accatastati; nei campi successivi indicare gli ulteriori dati catastali dell'immobile oggetto della cessione.

#### **SEZIONE II – RISERVATA AL CEDENTE – DETERMINAZIONE DELLE PLUSVALENZE**

Nella presente Sezione, dedicata alla determinazione della plusvalenza, il corrispettivo spettante al venditore (rigo FT2), il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione dell'immobile ceduto (rigo FT3) e le spese ad esso inerenti (righe da FT4 a FT7), vanno indicati con riferimento alla quota di proprietà o di altro diritto reale sull'immobile oggetto della cessione.

Il cedente è responsabile dei dati indicati e, pertanto, è tenuto a sottoscrivere la presente sezione.

**Rigo FT2** indicare il corrispettivo spettante a seguito dell'alienazione dell'immobile, in relazione alla percentuale di proprietà o di altro diritto reale di cui è titolare il cedente. Qualora il cedente sia l'unico proprietario dell'immobile, l'importo del presente rigo coinciderà con il corrispettivo totale pattuito nell'atto, da indicare nel rigo FT10

**Rigo FT3** indicare, con riferimento alla quota o al diritto ceduto, il prezzo corrisposto per l'acquisto dell'immobile ovvero il costo sostenuto per la costruzione del fabbricato, quest'ultimo costituito dagli oneri (di appalto, di progettazione, ecc.) sostenuti. Per gli immobili ricevuti per donazione indicare, quale prezzo o costo di acquisto, quello sostenuto dal donante, ai sensi dell'art. 68, comma 1, del TUIR, come modificato dal D.L. n. 223/2006.

Con riferimento alle cessioni di terreni, si precisa che nel rigo deve essere indicato, ai sensi dell'art. 68, comma 2, del TUIR, il prezzo di acquisto eventualmente rivalutato in base alle variazioni dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo, anche con riferimento ai terreni acquisiti a titolo gratuito, come specificato con circolare n. 81/E, del 6 novembre 2002.

Inoltre nelle ipotesi in cui la parte cedente si sia avvalsa della facoltà, prevista dalle norme vigenti in materia (art. 7, legge n. 448 del 2001; art. 2 D.L. n. 282 del 2002; art. 6-bis, D.L. n. 355 del 2003), di rideterminare, sulla base di una perizia giurata di stima, il valore d'acquisto dei terreni edificabili e a destinazione agricola, quest'ultimo valore può essere assunto in luogo del valore storico d'acquisto e pertanto indicato nel presente rigo, barrando la casella 1.

### **COSTI INERENTI**

Si fa presente che, ai sensi dell'art. 68, comma 2, del TUIR anche i costi inerenti l'acquisto di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria possono essere rivalutati in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati (cfr circ. n. 6/E del 13 febbraio 2006).

Pertanto, nei righe da FT4 a FT7 va indicato l'ammontare dei costi inerenti comprensivo dell'eventuale rivalutazione ISTAT, con riferimento alla quota o al diritto ceduto.

**Rigo FT4** indicare l'ammontare degli oneri fiscali (imposta di registro o IVA, imposte ipotecarie e catastali, ecc.) sostenuti in relazione all'acquisto dell'immobile oggetto di cessione.

**Rigo FT5** indicare l'ammontare della parcella corrisposta al notaio per l'acquisto dell'immobile oggetto di cessione.

**Rigo FT6** indicare l'ammontare delle spese incrementative del valore dell'immobile sostenute in relazione al bene oggetto di cessione.

**Rigo FT7** indicare gli eventuali ulteriori costi inerenti non compresi nei righe precedenti.

**Rigo FT8** indicare la somma dei costi sostenuti, inerenti l'immobile ceduto, indicati nei righe da FT4 a FT7.

**Rigo FT9** indicare l'ammontare della plusvalenza, determinata ai sensi dell'art. 68 del TUIR, diminuendo il corrispettivo spettante per la vendita (rigo FT2) del prezzo di acquisto o del costo di costruzione dell'immobile ceduto (rigo FT3), aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo (rigo FT8).

### SEZIONE III – APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

**Rigo FT10** indicare l'intero ammontare del corrispettivo pattuito nell'atto per la cessione dell'immobile oggetto della presente comunicazione.

**Rigo FT11** indicare l'ammontare dell'imposta sulla plusvalenza, sostitutiva di quella sul reddito, calcolata applicando sull'importo di rigo FT9 la percentuale del 12,50 per cento, per i contratti stipulati entro il 2 ottobre 2006 e del 20 per cento per quelli stipulati successivamente a tale data.

**Rigo FT12** il rigo deve essere compilato esclusivamente nelle ipotesi in cui il modello di comunicazione venga trasmesso in relazione a contratti di cessione immobiliare stipulati tra il 1° gennaio 2006, data di entrata in vigore della norma che prevede l'opzione per l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari e il 31 marzo 2007, giorno precedente alla data di attivazione del sistema di invio telematico della presente comunicazione.

### Firma della comunicazione

Il modello è redatto in due esemplari, entrambi sottoscritti in originale dal notaio che è responsabile dell'applicazione sulla plusvalenza dell'imposta sostitutiva, del versamento della stessa e della trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello.

Il notaio rilascia al venditore un esemplare del modello sottoscritto, che costituisce anche quietanza per la provvista da questi ricevuta.

Il cedente sottoscrive, a sua volta, entrambi gli esemplari del modello, nella parte ad esso riservata, per assumere la responsabilità dei dati riportati nella Sezione II del modello, rilevanti per la determinazione della plusvalenza.

## **La clausola contrattuale**

Si propone la seguente clausola da inserire nell'atto di cessione:

La parte venditrice dichiara a me Notaio di volersi avvalere della facoltà di cui all'articolo **1 comma 496 della legge 23 dicembre 2005 n. 266 e s.m.i.**, chiedendo di assoggettare la plusvalenza realizzata per effetto della presente cessione alla imposta sostitutiva del 20% e ciò in deroga alla disciplina di cui *all'art. 67 comma primo lett. b) del DPR. 917/1986.*

Al tale fine la parte venditrice mi dichiara che la plusvalenza cui applicare la suddetta imposta sostitutiva ammonta a complessivi €. .... come risulta dal prospetto di liquidazione consegnato dalla parte venditrice suddetta e che sottoscritto dalla stessa per approvazione si allega al presente atto sub "..."

La parte venditrice, pertanto, fornisce a me Notaio la provvista ammontante ad €. ...., mediante assegno circolare "non trasferibile" n. .... emesso in data ..... da Banca ....., affinché io Notaio possa procedere al versamento dell'imposta sostitutiva suddetta nei modi e nei termini di legge.

Sarà inoltre cura del sottoscritto Notaio comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alla presente cessione così come prescritto dal succitato art. 1 comma 496 legge 266/2005.

## Settore Studi C.N.N. - commento

### Segnalazione novità normative

*A cura di Maria Concetta Cignarella*

#### **In C.N.N. Notizie del 21 dicembre 2006**

Il comma 310 dell'articolo unico della Finanziaria 2007 (il testo approvato dal Senato con il voto di fiducia del 15 dicembre u.s. è ora all'approvazione della Camera) 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'articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostituiva 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"* <sup>(1)</sup>.

In effetti, tale disciplina è il risultato di modificazioni 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 D.L. 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 <sup>(2)</sup>, 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 <sup>(3)</sup>.

Si ricorda, inoltre, che con l'introduzione del D.L. n. 262/2006, collegato alla Finanziaria, convertito con modifiche in Legge n. 286/2006, è mutato altresì il regime di aliquota applicabile, essendo stata questa aumentata dal 12,50 per cento al 20 per cento (art. 2, comma 21) <sup>(4)</sup>.

La disposizione contenuta nell'anzidetto comma 310 dell'unico articolo della Manovra finanziaria per il 2007 che qui si commenta, 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, ed induce a svolgere considerazioni in ordine alla sua reale portata ed al suo effettivo ambito di applicazione anche alla luce della nuova definizione di area

fabbricabile.

A riguardo, infatti, si precisa che il comma 2 dell'art. 36 del summenzionato D.L. n. 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, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione nonché dalla pianificazione attuativa <sup>(5)</sup>.

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 appena sopra descritto <sup>(6)</sup>. 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.

- 
- 1) Ex art. 67, comma 1, lettera b) del D.P.R. n. 917/1986.
  - 2) Laddove nell'originaria formulazione della norma si escludeva la configurabilità di plusvalenze tassabili nelle ipotesi di cessioni, seppur infraquinquennali, aventi ad oggetto beni immobili "*acquisiti per successione o per donazione*".
  - 3) Ex art. 68, comma 1, seconda parte del D.P.R. n. 917/1986. Per approfondimenti in ordine alle modifiche apportate dal D.L. Bersani alla disciplina delle plusvalenze da cessioni immobiliari, si rinvia a Colucci, *Le plusvalenze immobiliari assoggettabili ad imposta sostitutiva*, in Atti del Convegno di studio di (Roma, 22 e 23 settembre 2006), *Novità dell'imposizione tributaria relativa agli immobili ed ai trasferimenti per causa di morte o a titolo gratuito*, organizzato dalla Fondazione Italiana per il Notariato.
  - 4) Per approfondimenti sulla disciplina antecedente le modifiche apportate dal D.L. n. 223/2006 e dal D.L. n. 262/2006, si rinvia allo Studio CNN n. 60/2006/T, *Finanziaria 2006 – Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni immobiliari*, est. Bellini; ed anche allo Studio CNN n. 34/2006/T, *Legge finanziaria 2006 – individuazione e calcolo delle plusvalenze immobiliari*, est. Cignarella
  - 5) Per approfondimenti, si rinvia a Puri, *La nuova nozione di terreno edificabile nella disciplina dei diversi tributi*, in Atti del Convegno di studio (Roma, 22 e 23 settembre 2006), *Novità dell'imposizione tributaria relativa agli immobili ed ai trasferimenti per causa di morte o a titolo gratuito*, organizzato dalla Fondazione Italiana per il Notariato. A chiarire che il precedente contrasto interpretativo sorto in giurisprudenza circa i criteri di definizione di area fabbricabile è definitivamente superato a seguito dell'intervento legislativo di cui all'art. 36, comma 2, D.L. 223/2006 è intervenuta la Cassazione, con sentenza n. 25506, resa a Sezioni Unite il 28 settembre 2006 (depositata il 30 novembre 2006).
  - 6) E' bene chiarire che la modifica che ci occupa incide sulla sola operatività del regime opzionale dell'imposta sostitutiva, non più applicabile alle ipotesi di cessioni di terreni edificabili; rimane fermo, tuttavia, che tali cessioni continuano a generare plusvalenze tassabili secondo il regime di tassazione ordinaria sulla base dell'aliquota marginale IRPEF o anche secondo il regime di tassazione separata di cui all'art. 17, comma 1, lettera g-bis del Tuir.

## **Segnalazione novità normative**

*A cura di Vincenzo Gunnella e Giampiero Monteleone*

**In C.N.N. Notizie del 18 gennaio 2007**

### **Comunicazione da parte dei notai relativa alla tassazione sostitutiva delle plusvalenze immobiliari. (Agenzia delle Entrate – Direttore dell’Agenzia. Provvedimento 12 gennaio 2007)**

Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 12 gennaio 2007, in corso di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*, (vedi *Prassi in questo numero*) è stato approvato, con le relative istruzioni, ai sensi dell’articolo 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni, il modello di comunicazione dei dati concernenti le cessioni immobiliari indicate nell’art. 67, comma 1, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi, al fine di consentire ai notai di comunicare all’Agenzia delle entrate i predetti dati, contenuti nei contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2006, a seguito della richiesta, da parte del cedente, di applicazione, sulle plusvalenze realizzate, di un’imposta sostitutiva dell’imposta sul reddito.

Il Consiglio Nazionale del Notariato, attraverso la Commissione studi tributari e la Commissione Rapporti con la P.A. e Informatica ha partecipato a tavoli di lavoro costituiti con l’Agenzia delle entrate al fine di giungere ad una definizione degli adempimenti connessi alla funzione attribuita al notaio ai sensi del comma 496 cit.

Al fine di procedere ad un esame iniziale del provvedimento, e delle relative istruzioni, si osserva in primo luogo che la comunicazione dei dati riguarda solo le cessioni per le quali il venditore abbia esercitato l’opzione per l’applicazione dell’imposta sostitutiva. Si legge infatti nel provvedimento del Direttore dell’Agenzia che “il presente provvedimento ... approva, con le relative istruzioni, il modello di comunicazione dei dati relativi alle cessioni immobiliari indicate nell’art. 67, comma 1, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi, da utilizzare in caso di applicazione della prevista imposizione sostitutiva delle plusvalenze” (nello stesso senso, cfr. studi nn. 3-2006/T e 60-2006/T approvati dalla commissione studi tributari, entrambi in *Studi e materiali*, 1/2006).

Il modello è strutturato in diverse sezioni. In particolare si richiama l’attenzione sulla sezione II, la cui compilazione è riservata al cedente, dove devono essere riportati i dati necessari alla determinazione della plusvalenza, “della cui correttezza risponde il contribuente cedente che è tenuto pertanto a sottoscrivere la sezione”. In altri termini, “il cedente è responsabile dei dati indicati e, pertanto, è tenuto a sottoscrivere la presente sezione” (cfr. Istruzioni al modello in esame).

Nelle istruzioni si precisa che nell’ipotesi in cui nell’atto di cessione intervengano più venditori e/o vengano trasferiti più immobili, per ciascun cedente che intenda avvalersi della tassazione sostitutiva devono essere compilati tanti modelli quanti sono gli immobili oggetto della cessione per i quali tale tassazione viene richiesta.

L’indicazione relativa alla compilazione di un modello per ciascun cedente appare in linea con il regime della responsabilità; inoltre, va osservato che “se vi sono più proprietari o titolari di diritti reali sull’immobile ceduto, ognuno può, per la sua quota o per il suo diritto, separatamente e indipendentemente dagli altri, richiedere al notaio la tassazione con l’imposta sostitutiva” (studio n. 60-2006/T cit.).

L’indicazione relativa alla necessità di compilare tanti modelli quanti sono gli immobili desta invece

alcune perplessità, quantomeno con riguardo all'ipotesi in cui gli elementi per la determinazione della plusvalenza siano comuni: si pensi al caso in cui la cessione (unica sotto il profilo civilistico) abbia ad oggetto una pluralità di particelle di un terreno, in precedenza acquistate con unico atto e per un prezzo unitariamente indicato.

La sottoscrizione della sezione II da parte del cedente in funzione della sua relativa responsabilità risponde alla necessità - evidenziata dalla Commissione studi tributari, studi nn. 3-2006/T e n. 60-2006/T cit. - che sia il cedente "a fornire gli elementi per la determinazione della base imponibile sulla quale il notaio applicherà l'imposta ... Il notaio, ovviamente, non è tenuto a determinare la base imponibile (che è onere del contribuente), né al controllo degli elementi forniti dal contribuente, a meno che non riceva un incarico specifico in tal senso" (studio n. 60-2006/T cit.).

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate conferma quindi che il notaio non è responsabile per la determinazione della plusvalenza, essendo la sua responsabilità limitata alla sola applicazione dell'imposta sostitutiva, che rappresenta l'operazione in cui si estrinseca il calcolo dell'imposta (si pensi ad un errore materiale di calcolo nell'applicazione dell'aliquota alla plusvalenza), nonché al relativo versamento ed alla trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello, adempimenti ai quali egli è obbligato, ai sensi del comma 496 cit., a seguito della richiesta da parte del cedente (cfr. in tal senso anche studio n. 3-2006/T cit., ove si evidenzia come la funzione notarile in esame non possa rientrare né fra quelle del responsabile d'imposta né fra quelle del sostituto d'imposta).

Con riguardo alle modalità e termini di presentazione del modello, il provvedimento dispone che "la comunicazione all'Agenzia delle entrate sia effettuata esclusivamente con modalità telematica, da parte del notaio rogante, utilizzando la stessa procedura prevista per la registrazione degli atti e unitamente alla trasmissione del relativo contratto effettuata ai fini della registrazione dello stesso. I notai sono tenuti ad effettuare la comunicazione dei predetti dati mediante procedure telematiche a decorrere dal 1° aprile 2007, secondo le specifiche tecniche contenute nell'allegato 1 del provvedimento 6 dicembre 2006, concernente l'estensione delle procedure telematiche relative agli adempimenti in materia di atti immobiliari".

Le modalità telematiche indicate sono da utilizzare anche per il versamento dell'imposta sostitutiva, che il notaio è tenuto ad effettuare entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro, ossia 30 giorni dalla stipula dell'atto

L'allineamento del termine per il versamento dell'imposta sostitutiva con quello stabilito dalla legge per la registrazione ed il versamento delle imposte indirette relative agli atti di cessione in esame, era stato indicato, peraltro, anche dalla Commissione studi tributari (cfr. comunicato in Cnn Notizie del 15 febbraio 2006).

Ai fini del versamento dell'imposta sostitutiva non è dunque utilizzabile l'F24 on line (si ritiene peraltro che in ogni caso il versamento dell'imposta sostitutiva da parte del notaio non avrebbe dovuto essere effettuato con l'F24 on line perché la plusvalenza di cui si tratta, per definizione, ai sensi dell'art. 67 d.p.r. n. 917/1986, non deve essere conseguita da parte del cedente/contribuente, nell'esercizio di arti, o professioni, o nell'esercizio di imprese commerciali, mentre l'obbligo di versamento telematico per gli adempimenti effettuati tramite l'F24 è disposto per i titolari di partita Iva).

Al fine di consentire la trasmissione telematica del modello in esame, il nuovo DTD - il cui utilizzo sarà obbligatorio dal 1° aprile 2007 per la registrazione mediante Adempimento Unico, di tutti gli atti notarili (cfr. nota del notaio G. Bolognesi in Cnn Notizie del 13 dicembre 2006) - comprende anche i campi relativi alla comunicazione dei dati ai sensi del comma 496 citato.

È evidente allora il notaio deve procedere ad un'unica trasmissione dell'atto di cessione (quella a cui fa riferimento il provvedimento in esame è infatti la trasmissione effettuata ai fini della registrazione telematica).

Ne deriva pertanto in pratica che:

- il notaio compila il modello in esame in due esemplari *cartacei*, entrambi sottoscritti in originale dal notaio e dal venditore (nelle sezioni agli stessi rispettivamente riservate);
- il notaio rilascia al venditore un esemplare cartaceo del modello che costituisce anche quietanza per la provvista da questi ricevuta;
- il notaio conserva nel fascicolo della cessione l'altro esemplare cartaceo anche al fine di documentare i dati a lui forniti dal cedente;
- il notaio compila e trasmette per via telematica l'Adempimento Unico sia al fine degli adempimenti relativi alla registrazione telematica sia al fine della comunicazione con modalità telematica dei dati relativi alle cessioni di cui al comma 496 cit. nonché del versamento della relativa imposta sostitutiva.

Con riferimento ai contratti stipulati tra il 1° gennaio 2006 e il 31 marzo 2007 la comunicazione deve essere trasmessa con le medesime modalità telematiche sopra indicate, ma autonomamente dalla registrazione dell'atto che è già avvenuta, entro 90 giorni a decorrere dal 31 marzo 2007.

Tuttavia, per le cessioni concluse nel periodo antecedente la data di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* del provvedimento in esame, in considerazione dell'oggettiva difficoltà di comunicare tutti i dati richiesti nel modello, l'obbligo di comunicazione è semplificato mediante l'indicazione di alcuni dati sintetici (i costi inerenti possono essere indicati limitatamente al loro ammontare complessivo) e con esclusione dell'obbligo di dare evidenza della sottoscrizione da parte del cedente.

Inoltre per le comunicazioni dei dati delle cessioni fra il 1 gennaio 2006 ed il 31 marzo 2007 non va effettuata anche la trasmissione del contratto di compravendita, già in possesso dell'Agenzia perché registrato; infatti il punto 2.2 del provvedimento che fa riferimento al contratto per la procedura a regime, fa salvo il punto 2.4. che riguarda appunto il "transitorio"; inoltre nelle istruzioni si fa presente che il campo FT12 relativo agli estremi di registrazione vale solo per detto transitorio.

Infine con riguardo ad alcune delle indicazioni fornite nelle istruzioni per la compilazione di alcuni quadri si osserva quanto segue:

- il riferimento nel *rigo FT3* alla determinazione della plusvalenza nell'ipotesi di cessione di terreni edificabili sembra doversi intendere come relativo alle suddette plusvalenze realizzate mediante cessioni effettuate fino al 31 dicembre 2006, perché nella premessa delle Istruzioni si precisa l'esclusione - per effetto delle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2007 al comma 496 cit. - della tassazione sostitutiva per le plusvalenze derivanti dalle cessioni di terreni edificabili a decorrere dal 1° gennaio 2007 (su tale esclusione cfr. segnalazione novità del settore studi, *Legge Finanziaria 2007: modifiche relative all'opzione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari*, in *Cnn Notizie* del 21 dicembre 2006);
- nell'ipotesi in cui le parti abbiano convenuto il frazionamento o la rateizzazione del prezzo, secondo le Istruzioni "l'imposta sostitutiva dovrà essere comunque applicata sull'intero ammontare della plusvalenza all'atto della cessione dell'immobile, a nulla

rilevando i successivi pagamenti” (per cui anche il corrispettivo della cessione, il prezzo di acquisto ed i costi inerenti devono essere indicati interamente). Con riguardo a questa fattispecie, nello studio n. 60-2006/T cit. si era ritenuto invece che “poiché la norma ... parla di “plusvalenze realizzate” per la determinazione delle quali, ..., vale il “corrispettivo percepito” (art. 68, comma 1) nel periodo di imposta, e, quindi, il principio di cassa, l’imposta sostitutiva verrà applicata solo sulla parte di corrispettivo effettivamente percepito. Per il resto dovrebbe essere dovuta, con riferimento al momento della riscossione, l’imposta ordinaria. Tuttavia, non si può escludere che l’imposta sostitutiva, su richiesta del cedente, venga applicata subito anche sulla parte di corrispettivo non ancora riscosso” (nel senso della possibilità di esercitare l’opzione solo per la parte di corrispettivo effettivamente percepito al momento della cessione cfr. COLUCCI F., *Le plusvalenze immobiliari assoggettabili ad imposta sostitutiva*, in *Novità e problemi nell’imposizione tributaria relativa agli immobili*, Atti del Convegno organizzato dalla Fondazione Italiana per il Notariato, Milano, 2006, 44 s.).

## **Consiglio Nazionale**

*A cura di Guido Bolognesi*

**In C.N.N. Notizie del 21 dicembre 2006**

**Estensione dell'Adempimento Unico e suo utilizzo ai fini delle comunicazioni da parte dei notai all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 1, comma 496 della Finanziaria 2006.**

### **Estensione dell'Adempimento Unico**

Il 12 dicembre 2006 è stato pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* il Decreto interdirettoriale che estende l'utilizzo dell'Adempimento Unico informatico (vedi in *CNN Notizie* del 14 dicembre 2006 e in *R.U.N.* alla pagina “*Adempimenti telematici – Adempimento Unico*”).

Il Decreto in oggetto, dispone, tra l'altro, che:

- 1) dal 1° gennaio 2007 diviene obbligatoria la registrazione telematica di tutte le categorie di atti immobiliari fin qui facoltative individuate dal Decreto Interministeriale del 9 giugno 2004;
- 2) dal 1° gennaio 2007 possono essere registrati, facoltativamente, tutti gli altri atti ricevuti o autenticati da notai; l'Adempimento Unico non è quindi più limitato ai soli atti immobiliari, ma viene esteso alla generalità degli atti notarili; per registrare questi altri atti potranno essere utilizzate esclusivamente le nuove specifiche tecniche e gli applicativi aggiornati;
- 3) dal 1° aprile 2007 l'utilizzo dell'Adempimento Unico diverrà obbligatorio per tutti gli atti ricevuti o autenticati da notai.

Nel Decreto sono inoltre disciplinate le fattispecie specifiche degli atti relativi ad immobili siti in zone nelle quali vige il sistema tavolare e degli atti che per loro natura o per volontà del richiedente comportino formalità differite rispetto alla registrazione.

Il Decreto, infine, prevede il futuro avvio di una sperimentazione facoltativa in ordine alla trasmissione telematica del titolo, disciplinando, per questa fase transitoria, il regime dell'ordine di ricezione.

Va segnalato che attualmente la possibilità concreta di utilizzare la registrazione mediante Adempimento Unico è fortemente condizionata dal fatto che l'unica misura di bollo forfetaria per tutti gli invii telematici è quella già prevista per gli atti immobiliari; è imminente l'emanazione di un decreto che stabilirà i nuovi scaglioni di bollo forfetario adeguati ai vari tipi di atti soggetti a registrazione.

Come già avvenuto in occasione di precedenti estensioni dell'Adempimento Unico a nuove fattispecie negoziali, sono stati pianificati, in collaborazione con le Agenzie del Territorio e delle Entrate, con SOGEI, con Notartel e con le Software Houses, il rilascio dei nuovi applicativi per la predisposizione degli adempimenti e la relativa fase di test; per la natura stessa dell'adempimento i test devono essere eseguiti con invii effettivi, che sono potuti iniziare solo a decorrere dal 1° gennaio 2007.

Alcune informazioni di dettaglio:

- la nuova versione dell'applicativo Unimod WEB, rilasciata da Notartel, è accessibile attraverso un link sulla R.U.N. unitamente al relativo manuale; i colleghi che utilizzavano la precedente versione sono stati contattati da Notartel per le necessarie informazioni; la precedente versione può essere ancora utilizzata esclusivamente per gli atti immobiliari;
- l'applicativo Unimod client, è stato rilasciato da SOGEI lo scorso 15 gennaio, ed è scaricabile sia dalla R.U.N. che dal sito dell'Agenzia del Territorio;
- gli applicativi aggiornati delle Software Houses sono in corso di rilascio;
- dai primi invii di test sono già state individuate alcune criticità nei sistemi di ricezione di SOGEI, peraltro via via risolte o in corso di rapida risoluzione; ciò ha confermato la necessità di monitorare gli invii in questi primi giorni, per evitare disagi all'utenza; chi volesse comunque sperimentare l'utilizzo dell'Adempimento Unico con le nuove modalità deve farlo con le dovute cautele ed evitando le fattispecie urgenti.

### **Tassazione sostitutiva delle plusvalenze immobiliari. Comunicazione da parte dei notai all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 1, comma 496 della Finanziaria 2006**

Sono in corso di pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale* il modello e le istruzioni relativi alla fattispecie in oggetto; l'invio dei dati relativi al modello mediante l'Adempimento Unico, in occasione della registrazione dell'atto, è stato reso possibile dalla collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate ed il C.N.N..

Il modello ministeriale serve esclusivamente come comunicazione dei dati relativi al calcolo della plusvalenza effettuata dal cliente al notaio, e non come mezzo di trasmissione degli stessi dal notaio all'Agenzia delle Entrate; non vi sarà quindi un nuovo adempimento telematico, bensì l'integrazione nell'Adempimento Unico delle informazioni richieste dall'art. 1 comma 496 della Finanziaria 2006.

L'utilizzo dell'Adempimento Unico per la trasmissione anche di questi dati diviene obbligatorio in coincidenza con l'utilizzo della nuova versione dello stesso, quindi a partire dal 1° aprile 2007.

Per le fattispecie impositive verificatesi nel periodo transitorio (1° gennaio 2006 – 31 marzo 2007) è previsto che il notaio effettui, sempre mediante Adempimento Unico, l'invio dei soli dati relativi alla tassazione delle plusvalenze, entro 90 giorni dal 1° aprile 2007, recuperando così il pregresso.

Sull'argomento si rinvia all'approfondimento svolto dai notai Vincenzo Gunnella e Giampiero Monteleone (*vedi Segnalazione Novità Prassi Interpretative in questo numero*).

