

**Studio Notarile Rizzi**

**36100 Vicenza Piazza Matteotti 31**

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

# **Guida Operativa alla FINANZIARIA 2009 e alle novità fiscali per il 2009**

**Legge Finanziaria 2009** (*legge 22 dicembre 2008 n. 203 pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 2008 supplemento ordinario n. 285 in vigore dal 1 gennaio 2009*)

| <b>Schede illustrative</b> |  |                                      |               |
|----------------------------|--|--------------------------------------|---------------|
| <i>Scheda</i>              | <i>Argomento</i>   | <i>Testo normativo</i>               | <i>pagina</i> |
| A                          | Agevolazioni P.P.C.  | Art. 2 c. 8 legge 22.12.2008 n. 203  | <b>2</b>      |
| B                          | Agevolazioni fiscali per riordino delle istituzioni ex dlgs 207/2001 | Art. 2 c. 10 legge 22.12.2008 n. 203 | <b>22</b>     |
| C                          | Detrazioni IRPEF per ristrutturazioni                                | Art. 2 c. 15 legge 22.12.2008 n. 203 | <b>30</b>     |
| D                          | Le novità di interesse notarile del decreto ANTICRISI                | D.L. 29 novembre 2008 n. 185         | <b>40</b>     |

*Rassegna a cura di Giovanni Rizzi*

## **LEGGE FINANZIARIA 2009**

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

### **LA NORMA**

**(art. 2 comma 8vo legge 22 dicembre 2008 n. 2°3)**

#### **Art. 2**

**173.** Il termine del 31 dicembre 2008, di cui al comma 173 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, concernente le agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della proprietà contadina, **e' prorogato al 31 dicembre 2009.**

#### **Norme richiamate**

##### **Legge 24 dicembre 2007 n. 244**

###### **Art. 1 comma 173**

**173.** Il termine del 31 dicembre 2007, di cui al comma 392 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, concernente le agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della proprietà contadina, e' prorogato al 31 dicembre 2008.

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

###### **Art. 1 comma 392**

**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.

##### **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.

## **IL PUNTO SULL'APPLICABILITA' DELLE AGEVOLAZIONI P.P.C.**

a cura di Giovanni Rizzi

*Il regime agevolato per la P.P.C. è un regime "provvisorio"; negli anni si sono succedute molteplici disposizioni di legge per la sistematica proroga del termine di scadenza delle agevolazioni P.P.C. L'ultima proroga, disposta dall'art. 2 comma ottavo legge 22 dicembre 2008 n. 203 (la "finanziaria 2009") ha fissato il termine di scadenza di dette agevolazioni sino al prossimo 31 dicembre 2009.*

*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.*

### **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                             |

*Le agevolazioni P.P.C. si applicano:*

- a) al coltivatore diretto per gli acquisti di terreni agricoli finalizzati alla formazione ed all'arrotondamento della piccola proprietà contadina;*
- b) all'imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) per acquisti di terreni agricoli*
- c) alla società agricola qualificabile I.A.P. per acquisti di terreni agricoli*
- d) alla società agricola qualificabile "coltivatrice diretta" per acquisti di terreni agricoli*

### **La tassazione agevolata per il coltivatore diretto**

*La tassazione agevolata trova applicazione per gli acquisti di terreni agricoli posti in essere dal coltivatore diretto e finalizzati sia alla **formazione** che all'**arrotondamento** della piccola proprietà contadina.*

*Per **formazione** si intende l'acquisto di fondi rustici che siano idonei alla formazione di un'azienda agricola a favore di coltivatori diretti non proprietari di terreni; i fondi rustici sono idonei quando la loro superficie coltivabile è rapportata alla capacità lavorativa del coltivatore e del suo nucleo familiare.*

*Per **arrotondamento** si intende l'acquisto di fondi rustici fatto allo scopo di aumentare la dimensione dell'azienda agricola già esistente ed operante*

Detto regime si applica anche ai **“fabbricati rurali”** se trasferiti unitamente ai terreni agricoli e se funzionalmente posti al servizio della coltivazione dei terreni.

### **Ambito applicativo della tassazione agevolata**

|   |   |
|---|---|
| <b>Il beneficiario. La definizione di coltivatore diretto</b> | <i>E' coltivatore diretto il soggetto che si dedica manualmente ed abitualmente alla coltivazione dei terreni e all'allevamento del bestiame, purchè la forza del lavoro del coltivatore e dei famigliari che con lo stesso collaborano non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità dell'azienda agricola (art. 31 legge 26 maggio 1965 n. 590)</i>   |
| <b>Le condizioni per usufruire del regime agevolato</b>       | <ul style="list-style-type: none"> <li>- possedere la qualifica di coltivatore diretto al momento dell'acquisto o impegnarsi ad ottenerla entro tre anni</li> <li>- non aver venduto nel biennio precedente all'acquisto fondi rustici o terreni agricoli di superficie superiore ad un ettaro (con tolleranza del 10%)</li> <li>- l'idoneità del fondo alla formazione o all'arrotondamento della proprietà contadina (es. distanza dal centro aziendale, superficie oggetto di acquisto tecnicamente ed economicamente congrua, ecc.) (art. 2 legge 6 agosto 1954 n. 604)</li> </ul>  |
| <b>I trasferimenti “agevolati”</b>                            | <p><i>Ai sensi dell'art. 1 legge 6 agosto 1954 n. 604 le agevolazioni P.P.C. si applicano ai seguenti atti posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li><i>1) atti di compravendita;</i></li> <li><i>2) atti di permuta, quando per ambedue i permutanti l'atto sia posto in essere esclusivamente per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina;</i></li> <li><i>3) atti di concessione di enfiteusi, di alienazione del diritto dell'enfiteuta e di affrancazione del fondo enfiteutico, nonché gli atti di alienazione del diritto ad usi collettivi inerenti alla piccola proprietà acquistata;</i></li> <li><i>4) atti di affitto e compartecipazione a migliorìa, con parziale cessione del fondo migliorato all'affittuario o compartecipante;</i></li> <li><i>5) atti con i quali i coniugi ovvero i genitori e i figli acquistano separatamente ma contestualmente l'usufrutto e la nuda proprietà;</i></li> <li><i>6) atti con i quali il nudo proprietario o l'usufruttuario acquista, rispettivamente, l'usufrutto o la nuda proprietà.</i></li> </ol> |
| <b>L' “accertamento” dei requisiti</b>                        | <p><i>La verifica della sussistenza delle condizioni (requisiti soggettivi ed oggettivi) per poter usufruire delle agevolazioni P.P.C. spetta alla Regione (anche se, spesso, tali funzioni vengono delegate dalle Regioni alle Provincie). Pertanto il beneficiario dovrà presentare ai competenti Uffici della Regione (o, in caso di delega, della Provincia) apposita domanda corredata da tutta la documentazione richiesta al fine di dimostrare la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla legge.</i></p> <p><i>La Regione (o, in caso di delega, la Provincia) rilascia una <b>certificazione provvisoria</b> per ottenere le agevolazioni già al momento della registrazione dell'atto traslativo. Successivamente, ed entro tre anni dalla data di stipula dell'atto traslativo, verrà rilasciata la <b>certificazione definitiva</b> da produrre all'Agenzia delle Entrate per la conferma delle agevolazioni.</i></p>   |
| <b>La procedura</b>   | <i>Le agevolazioni debbono essere esplicitamente richieste nell'atto di trasferimento.</i>  |

La concessione delle agevolazioni è subordinata alla presentazione all'Agenzia delle Entrate della **certificazione** della Regione (o, in caso di delega, della Provincia) attestante la sussistenza dei requisiti di legge (art. 3 legge 604/1954). Se non si dispone già al momento della registrazione della **certificazione definitiva** dovrà essere consegnata (come avviene nella maggior parte dei casi) la **certificazione provvisoria** dalla quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio. In quest'ultimo caso, entro i 3 anni successivi alla registrazione dell'atto, deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate la **certificazione definitiva** attestante che i requisiti sussistevano fin dal momento di stipula dell'atto. In difetto sono dovute le normali imposte (art. 4 legge 604/1954).

Se non si dispone neppure della **certificazione provvisoria**, nonostante la richiesta in atto delle agevolazioni, sono dovute le imposte nella misura ordinaria. Si avrà diritto al rimborso delle maggiori imposte pagate se entro 3 anni dalla registrazione gli interessati presentino apposita domanda all'Agenzia delle Entrate corredata dalla **certificazione definitiva** (art. 5 legge 604/1954)

### **Decadenza dalle agevolazioni P.P.C.**

Si decade dalle agevolazioni P.P.C. in caso:

- di alienazione volontaria del fondo entro i **cinque anni** dall'acquisto
- di cessazione di coltivazione diretta del fondo entro i **cinque anni** dall'acquisto

Si rammenta che il termine di decadenza è stato ridotto da dieci a **cinque anni** dall'art. 11 primo comma del dlgs 18 maggio 2001 n. 228 ("Il periodo di decadenza dai benefici previsti dalla vigente legislazione in materia di formazione e di arrotondamento di proprietà coltivatrice è ridotto da dieci a cinque anni).

Giusta il disposto del quinto comma del suddetto art. 11 dlgs 228/2001 (in base al quale le disposizioni dei commi precedenti "si applicano anche agli atti di acquisto posti in essere in data antecedente di almeno 5 anni la data di entrata in vigore del presente decreto") e giusta quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 63/E del 26 novembre 2007 il nuovo termine quinquennale di decadenza trova applicazione:

- agli atti di acquisto stipulati dal 30 giugno 1996
- agli atti di acquisto stipulati prima del 30 giugno 1996 se la successiva rivendita è avvenuta a partire dal 30 giugno 2001.

**Non incorre nella decadenza** dei benefici l'acquirente che, nei cinque anni dall'acquisto, 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.

Con propria Risoluzione n. 455/E del 1 dicembre 2008 l'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che **non incorre nella decadenza** il coltivatore diretto che, prima del decorso di un quinquennio dall'acquisto, conferisca il fondo acquistato in una società agricola in accomandita semplice composta dallo stesso coltivatore dal suo coniuge e dai figli, e nella quale lo stesso coltivatore sia socio accomandatario unitamente al coniuge ed a un figlio, e ciò "in quanto con il conferimento in parola viene data attuazione ad una riorganizzazione finalizzata a promuovere lo sviluppo e la modernizzazione dell'attività agricola coerente con la ratio che ha ispirato gli interventi legislativi volti a riconoscere la qua-

*lifica di imprenditore agricolo anche alle società” e semprechè il coltivatore/conferente mantenga la qualità di socio accomandatario nella conferitaria e coltivi direttamente il fondo.*

In relazione alla disposizione dell'art. art. 11 comma secondo dlgs 18 maggio 2001 n. 228 (che ha modificato e sostituito la precedente analoga disposizione di cui all'art. 28 comma secondo legge 26 maggio 1965 n. 590) 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"** si segnalano le diverse interpretazioni proposte in ordine alle conseguenze della sua violazione; ci si era chiesti, al riguardo, se la violazione di detta disposizione comportasse **la nullità dell'atto** oppure solo ed esclusivamente **la decadenza dai benefici conseguiti** (così come previsto dall'art. 7 della legge 6 agosto 1954 n. 604)

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 determina **la nullità** dell'atto.

A mettere **la parola "fine"** alla disputa, nel senso di ESCLUDERE LA NULLITA' dell'atto, è, peraltro, intervenuta **la CASSAZIONE in SEZIONI UNITE (sentenza 7033 del 28 marzo 2006)**, per la quale la vendita di fondo acquistato con i benefici P.P.C. 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"**.

## **La tassazione agevolata per l'imprenditore agricolo professionale (I.A.P.)**

La tassazione agevolata trova pure applicazione per gli acquisti di terreni agricoli posti in essere da persona fisica che rivesti la qualifica di **imprenditore agricolo professionale, se iscritta nella gestione previdenziale ed assistenziale** ricorrendo tutte le condizioni richieste dalla legge per avvalersi delle agevolazioni per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina e sopra illustrate (in quanto compatibili)

E' **Imprenditore Agricolo Professionale (I.A.P.)** (secondo la definizione datane dall'art. 1 comma 1 suddetto dec. leg.vo 29 marzo 2004 n. 99 così come modificato con dec. leg.vo 27 maggio 2005 n. 101) 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.

Le Regioni accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti per la qualifica di **I.A.P.**

### **Ambito applicativo della tassazione agevolata.**

All'imprenditore agricolo professionale persona fisica **se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale** sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto e quindi anche le **agevolazioni per la P.P.C.** (art. 1 quarto comma dlgs. 29 marzo 2004 n. 99 modificato con dlgs 27 maggio 2005 n. 101).

Valgono, anche quando beneficiario sia un I.A.P., le condizioni di applicabilità previste in generale per le agevolazioni PPC; in questo senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 350/E del 29 novembre 2007 ("al fine di riconoscere allo IAP le ... cd. agevolazioni piccola proprietà contadina, occorre in aggiunta all'iscrizione nella gestione previdenziale ed assistenziale propria degli IAP, anche la sussistenza delle condizioni stabilite dall'art. 2 della legge 6 agosto 1954 n. 604 che risultino compatibili con tale qualifica, come ad esempio, la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici superiori ad un ettaro e la mancata coltivazione o alienazione nel quinquennio successivo all'acquisto. Si precisa che sono incompatibili, invece con la qualifica di IAP i requisiti soggettivi propri del coltivatore diretto e l'idoneità del fondo acquistato alla formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina previsti dallo stesso art. 2 legge 604/1954).

La concessione delle agevolazioni in sede di registrazione è, inoltre, subordinata alla presentazione all'Agenzia delle Entrate della **certificazione** della Regione (o, in caso di delega, della Provincia) attestante la sussistenza dei requisiti di legge. Se non si dispone già al momento della registrazione della **certificazione definitiva** dovrà essere consegnata la **certificazione provvisoria** dalla quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio. In quest'ultimo caso, entro i 3 anni successivi alla registrazione dell'atto, deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate la certificazione definitiva attestante che i requisiti sussistevano fin dal momento di stipula dell'atto. In difetto sono dovute le normali imposte.

Se non si dispone neppure della certificazione provvisoria, nonostante la richiesta in atto delle agevolazioni, sono dovute le imposte nella misura ordinaria. Si avrà diritto al rimborso delle maggiori imposte pagate se entro 3 anni dalla registrazione gli interessati presentino apposita domanda all'Agenzia delle Entrate corredata dalla certificazione definitiva. Le agevolazioni suddette si applicano anche ai soggetti persone fisiche, pur non possesso dei requisiti prescritti dalla legge, **abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla regione competente e si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS.** Entro 24 mesi dalla presentazione dell'istanza (salvo diverso termine stabilito dalla Regione) il soggetto deve risultare in possesso dei requisiti richiesti a pena di decadenza dai benefici conseguiti.

Anche per l'I.A.P. si ha **decadenza dalle agevolazioni fiscali** in caso di alienazione o di cessazione della coltivazione entro i cinque anni dall'acquisto, come già sopra precisato con riguardo alle agevolazioni P.P.C.

Si ha inoltre decadenza dalle agevolazioni fiscali anche nel caso di perdita dei requisiti prescritti per essere qualificati come I.A.P. nei 5 anni dalla data di applicazione delle agevolazioni godute.

**NON SI APPLICANO invece le agevolazioni P.P.C.:**

- all'imprenditore agricolo professionale persona fisica **NON** iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale

- all'imprenditore agricolo professionale persona fisica iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale nei casi in cui non ricorrano le altre condizioni previste dalla legge per avvalersi delle cd. agevolazioni P.P.C.

La figura dell'imprenditore agricolo professionale ha sostituito a tutti gli effetti la previgente figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale, tant'è che l'art. 1 comma 5 bis dlgs. 29 marzo 2004 n. 99 (modificato con dlgs 27 maggio 2005 n. 10) stabilisce che "Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale ...."

### **La tassazione agevolata per le società agricole (qualificabili I.A.P.)**

La tassazione agevolata trova anche applicazione per gli acquisti di terreni agricoli posti in essere da società che rivestano la qualifica di imprenditore agricolo professionale, se "il soggetto qualificante" risulta **iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale**, ricorrendo tutte le condizioni richieste dalla legge per avvalersi delle agevolazioni per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina e quali sopra illustrate (in quanto compatibili).

Sono **società agricole** le società di persone, le società cooperative e le società di capitali (anche a scopo consortile):

- la cui denominazione e/o ragione sociale contenga l'indicazione "**società agricola**"  
- il cui statuto preveda quale oggetto sociale **l'esercizio esclusivo delle attività agricole** di cui all'art. 2135 c.c.

A loro volta le **società** il cui statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., sono considerate "**imprenditori agricoli professionali**" se in possesso dei seguenti requisiti:

- nel caso di **società di persone** qualora almeno un socio ("**il soggetto qualificante**") sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (nella s.a.s. tale qualifica deve riferirsi al socio accomandatario)

- nel caso di **società cooperative** e di **società di capitali** qualora almeno un amministratore ("**il soggetto qualificante**") che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale

La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata dall'amministratore ad una sola società (art. 1 comma 3 bis dlgs. 29 marzo 2004 n. 99 modificato con dlgs 27 maggio 2005 n. 101)

### **Ambito applicativo della tassazione agevolata**

*Alla società qualificabile I.A.P., il cui “soggetto qualificante” (socio o amministratore) sia iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta stabilite dalla normativa vigente a favore di persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto e quindi anche le “agevolazioni per la P.P.C.” (art. 2 quarto comma dlgs. 29 marzo 2004 n. 99 modificato con dlgs 27 maggio 2005 n. 101).*

*Valgono, anche quando beneficiario sia una società qualificabile I.A.P., le condizioni di applicabilità previste in generale per le agevolazioni PPC; in questo senso si è espressa l’Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 350/E del 29 novembre 2007 (sopra citata).*

*La concessione delle agevolazioni in sede di registrazione, inoltre, è subordinata alla presentazione all’Agenzia delle Entrate della **certificazione** della Regione (o, in caso di delega, della Provincia) attestante la sussistenza dei requisiti di legge. Se non si dispone già al momento della registrazione della **certificazione definitiva** dovrà essere consegnata la **certificazione provvisoria** dalla quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio. In quest’ultimo caso, entro i 3 anni successivi alla registrazione dell’atto, deve essere presentata all’Agenzia delle Entrate la certificazione definitiva attestante che i requisiti sussistevano fin dal momento di stipula dell’atto. In difetto sono dovute le normali imposte.*

*Se non si dispone neppure della certificazione provvisoria, nonostante la richiesta in atto delle agevolazioni, sono dovute le imposte nella misura ordinaria. Si avrà diritto al rimborso delle maggiori imposte pagate se entro 3 anni dalla registrazione gli interessati presentino apposita domanda all’Agenzia delle Entrate corredata dalla certificazione definitiva. Le agevolazioni suddette si applicano anche alle società che, pur non in possesso dei requisiti prescritti dalla legge, **abbiano presentato istanza di riconoscimento** della qualifica alla regione competente ed il cui “soggetto qualificante” si **sia iscritto all’apposita gestione dell’INPS**. Entro 24 mesi dalla presentazione dell’istanza (salvo diverso termine stabilito dalla Regione), la società (e quindi il “soggetto qualificante”) deve risultare in possesso dei requisiti richiesti a pena di decadenza dai benefici conseguiti. Anche per la società qualificabile I.A.P. si ha **decadenza dalle agevolazioni fiscali** in caso di alienazione o di cessazione della coltivazione entro i cinque anni dall’acquisto, come già sopra precisato con riguardo alle agevolazioni P.P.C.*

*Si ha inoltre decadenza dalle agevolazioni fiscali anche nel caso di perdita dei requisiti prescritti per essere qualificati come società I.A.P. nei 5 anni dalla data di applicazione delle agevolazioni godute.*

#### **NON SI APPLICANO invece le agevolazioni P.P.C.:**

*- alla società qualificabile I.A.P., il cui “soggetto qualificante” (socio o amministratore) NON sia iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale*

*- alla società qualificabile I.A.P., il cui “soggetto qualificante” (socio o amministratore) sia iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale nei casi in cui non ricorrano le altre condizioni previste dalla legge per avvalersi delle cd. agevolazioni P.P.C.*

*L’Agenzia delle Entrate, con propria risoluzione n. 3/E del 4 gennaio 2008, ha riconosciuto l’applicabilità delle “cd. agevolazioni P.P.C.” anche agli **atti di conferimento** di terreni agricoli in società agricole qualificabili I.A.P. con “soggetto qualificante” iscritto nella apposita gestione previdenziale ed assistenziale. Per l’Agenzia delle Entrate l’introduzione delle società agricole fra i soggetti beneficiari delle agevolazioni P.P.C. va letta in modo sistematico, comprensiva, cioè, anche della possibilità di riconoscere la legittimità di quegli at-*

*ti tipicamente societari, qualora gli stessi non contrastino con la ratio sottesa alle norme agevolative di cui alla legge 604/1954.*

### **La tassazione agevolata per le società agricole “coltivatrici dirette”**

*La tassazione agevolata trova, inoltre, applicazione per gli acquisti di terreni agricoli posti in essere da società agricole il cui “soggetto qualificante” sia COLTIVATORE DIRETTO iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale ricorrendo tutte le condizioni richieste dalla legge per avvalersi delle agevolazioni per la formazione e l’arrotondamento della piccola proprietà contadina e sopra illustrate*

*Sono **società agricole** le società di persone, le società cooperative e le società di capitali (anche a scopo consortile):*

- la cui denominazione e/o ragione sociale contenga l’indicazione “**società agricola**”*
- il cui statuto preveda quale oggetto sociale **l’esercizio esclusivo delle attività agricole** di cui all’art. 2135 c.c.*

*E’ **coltivatore diretto** il soggetto che si dedica manualmente ed abitualmente alla coltivazione dei terreni e all’allevamento del bestiame, purchè la forza del lavoro del coltivatore e dei famigliari che con lo stesso collaborano non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità dell’azienda agricola (art. 31 legge 26 maggio 1965 n. 590)*

#### ***Ambito applicativo della tassazione agevolata***

- alle **società agricole di persone** con almeno un socio COLTIVATORE DIRETTO iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale (“**il soggetto qualificante**”)*
- alle **società agricole di capitali** con almeno un amministratore COLTIVATORE DIRETTO iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale (“**il soggetto qualificante**”)*

*- alle **società cooperative** con almeno un amministratore socio COLTIVATORE DIRETTO iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale (“**il soggetto qualificante**”)*

*sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta stabilite dalla normativa vigente a favore di persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto e quindi anche le “**agevolazioni per la P.P.C.**” (art. 2 comma 4bis dlgs. 29 marzo 2004 n. 99 modificato con dlgs 27 maggio 2005 n. 101). Valgono, anche quando beneficiario sia una società qualificabile come coltivatore diretto le condizioni di applicabilità previste in generale per le agevolazioni P.P.C.; in particolare la concessione delle agevolazioni in sede di registrazione è subordinata alla presentazione all’Agenzia delle Entrate della **certificazione** della Regione (o, in caso di delega, della Provincia) attestante la sussistenza dei requisiti di legge. Se non si dispone già al momento della registrazione della **certificazione definitiva** dovrà essere consegnata la **certificazione provvisoria** dalla quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio. In quest’ultimo caso, entro i 3 anni successivi alla registrazione dell’atto, deve essere presentata all’Agenzia delle Entrate la certificazione definitiva attestante che i requisiti sussistevano fin dal momento di stipula dell’atto. In difetto sono dovute le normali imposte.*

*Se non si dispone neppure della certificazione provvisoria, nonostante la richiesta in atto delle agevolazioni, sono dovute le imposte nella misura ordinaria. Si avrà diritto al rimbor-*

so delle maggiori imposte pagate se entro 3 anni dalla registrazione gli interessati presentino apposita domanda all'Agenzia delle Entrate corredata dalla certificazione definitiva. Anche per dette società si ha **decadenza dalle agevolazioni fiscali** in caso di alienazione o di cessazione della coltivazione entro i cinque anni dall'acquisto, come già sopra precisato con riguardo alle agevolazioni P.P.C.

Si ha inoltre decadenza dalle agevolazioni fiscali anche nel caso di perdita dei requisiti prescritti e sopra illustrati nei 5 anni dalla data di applicazione delle agevolazioni godute.

*La disposizione dell'art. 2 comma 4bis del dlgs 99/2004 che escludeva che le agevolazioni, se richieste dalla società, potessero essere riconosciute anche al coltivatore diretto socio o amministratore, è stata soppressa dall'art. 1 comma 1096 della legge 27 dicembre 2006 n. 296. Con tale disposizione è stato, pertanto, eliminato il differente trattamento riservato al "soggetto qualificante" coltivatore diretto rispetto al "soggetto qualificante" I.A.P. (per il quale non erano previste limitazioni di carattere personale)*

## **Le clausole contrattuali**

Si propongono le seguenti clausole da inserire negli atti di cessione:

### **In caso di richiesta di agevolazioni per l'arrotondamento della P.P.C.:**

**REGIME FISCALE:** l'acquirente sig. \_\_\_\_\_ chiede le agevolazioni tributarie previste dalla legge 6 agosto 1954 n. 604 e successive proroghe e modificazioni (da ultimo art. 2 comma 8 legge 22 dicembre 2008 n. 203 per la proroga sino al 31 dicembre 2009) (**imposta di registro e di trascrizione in misura fissa, imposta catastale con l'aliquota dell'1%, esenzione dall'imposta di bollo**), ed a tal fine dichiara:

- di essere coltivatore diretto che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra;
- di non aver venduto altri fondi rustici o appezzamenti di terreno nel biennio che precede la data del presente atto;
- di aver effettuato il presente atto per l'**arrotondamento** della piccola proprietà contadina del proprio nucleo familiare;
- di aver già inoltrato la domanda tendente ad ottenere le agevolazioni di cui trattasi presso ..... ove è in corso l'istruttoria, come risulta dalla attestazione rilasciata in data ..... al n. .... di protocollo (con obbligo a presentare il certificato definitivo entro tre anni).

### **In caso di richiesta di agevolazioni per l'I.A.P.**

**REGIME FISCALE:** la parte acquirente, giusta quanto disposto dall'art. 1 quarto comma decreto legislativo 29 marzo 2004 n. 99 così come modificato dall'art. 1 decreto legislativo 27 maggio 2005 n. 101 (in base al quale all'imprenditore agricolo professionale, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta stabilite a favore di persona fisica in possesso della qualifica di coltivatore diretto), chiede l'applicazione delle agevolazioni previste dalla legge 6 agosto 1954 n. 604 e successive proroghe e modificazioni (da ultimo art. 2 comma 8 legge 22 dicembre 2008 n. 203 per la proroga sino al 31 dicembre 2009) (**imposta di registro e di trascrizione in misura fissa, imposta catastale con l'aliquota dell'1%, esenzione dall'imposta di bollo**), ed a tal fine dichiara:

- di possedere i requisiti di cui all'art. 1 decreto legislativo 29 marzo 2004 n. 99 così come modificato dall'art. 1 decreto legislativo 27 maggio 2005 n. 101 per la qualifica di **imprenditore agricolo professionale (IAP)**
- di essere iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale;
- di aver già inoltrato la domanda tendente ad ottenere le agevolazioni di cui trattasi presso ..... ove è in corso l'istruttoria, come risulta dalla attestazione rilasciata in data ..... al n. .... di protocollo (con

obbligo a presentare il certificato definitivo entro tre anni).

## 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 abbinabili 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 coltiva 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 mede-

sima 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 apparendo 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 prescindano 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.

Quand'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 titolari 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 chiedi 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.

Quando 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 conseguenzialmente 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 pronunciarsi 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 tramsmigrare 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 .

Sopervenuto 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 dichiarati 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 Regione) 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 |

*Giampiero Petteruti*

**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, Mastroiaco, 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 Riv. 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 possiede 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 2009**

# **B – Agevolazioni per il riordino delle IPAB**

### **LA NORMA**

**art. 2 comma 10 legge 22 dicembre 2008 n. 203)**

#### **Art. 2**

10. Gli atti relativi al riordino delle istituzioni in aziende di servizi o in persone giuridiche di diritto privato di cui al decreto legislativo 4 maggio 2001 n. 207 effettuati nell'anno 2009 sono esenti dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali

### **Le norme richiamate**

## **DECRETO LEGISLATIVO 4 maggio 2001, n. 207**

*Riordino del sistema delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a norma dell'articolo 10 della legge 8 novembre 2000, n. 328.*

#### **Titolo I**

#### **DISPOSIZIONI GENERALI**

#### **Capo I**

#### **Art. 1.**

#### **Ambito di applicazione e quadro generale di riferimento**

1. Il presente decreto legislativo disciplina il riordino delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, già disciplinate dalla legge 17 luglio 1890, n. 6972, di seguito denominate "istituzioni" nel quadro della realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali di cui all'articolo 1 della legge 8 novembre 2000, n. 328, di seguito denominata "legge", in attuazione della delega prevista dall'articolo 10.

2. Gli interventi e le attività svolte dalle istituzioni riordinate a norma del presente decreto legislativo si attuano nel rispetto dei principi dettati dalla legge e delle disposizioni regionali.

#### **Art. 2.**

#### **Criteri generali per l'inserimento delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza nell'ambito della rete degli interventi di integrazione sociale**

1. Le istituzioni di cui al presente decreto legislativo, che operano prevalentemente nel campo socio assistenziale anche mediante il finanziamento di attività e interventi sociali realizzati da altri enti con le rendite derivanti dalla gestione del loro patrimonio, sono inserite nel sistema integrato di interventi e servizi sociali di cui all'articolo 22 della legge, nel rispetto delle loro finalità e specificità statutarie.

2. Le Regioni disciplinano le modalità di concertazione e cooperazione dei diversi livelli istituzionali con le istituzioni e, in sede di programmazione dei servizi sociali e socio-sanitari, allo scopo di determinare la pianificazione territoriale e di definire gli interventi prioritari, le regioni definiscono:

a) le modalità di partecipazione delle istituzioni e delle loro associazioni o rappresentanze, alle iniziative di programmazione e gestione dei servizi;

b) l'apporto delle istituzioni al sistema integrato di servizi sociali e socio-sanitari;

c) le risorse regionali eventualmente disponibili per potenziare gli interventi e le iniziative delle istituzioni nell'ambito della rete dei servizi.

#### **Art. 3.**

#### **Criteri generali per diverse tipologie di istituzioni**

1. Alle istituzioni che operano prevalentemente nel settore scolastico si applicano, in presenza dei

requisiti previsti, le disposizioni del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 16 febbraio 1990, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 45 del 23 febbraio 1990. Le Regioni disciplinano le residue ipotesi e regolano i rapporti con i nuovi enti pubblici o privati nell'ambito delle deleghe di cui all'articolo 138 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112.

2. Gli enti equiparati alle istituzioni dall'articolo 91 della legge 17 luglio 1890, n. 6972, vale a dire i conservatori che non abbiano scopi educativi della gioventù, gli ospizi dei pellegrini, i ritiri, eremi ed istituti consimili non aventi scopo civile o sociale, le confraternite, confraterie, congreghe, congregazioni ed altri consimili istituti deliberano la propria trasformazione in enti con personalità giuridica di diritto privato senza sottostare ad alcuna verifica di requisiti.

#### **Art. 4 Disposizioni comuni**

1. Le istituzioni riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private a norma del presente decreto legislativo conservano i diritti e gli obblighi anteriori al riordino. Esse subentrano in tutti i rapporti attivi e passivi delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza di cui alla legge 17 luglio 1890, n. 6972, dalle quali derivano.

2. Alle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, alle condizioni ivi previste.

3. L'attuazione del riordino non costituisce causa di risoluzione del rapporto di lavoro col personale dipendente che alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo abbia in corso un rapporto di lavoro a tempo indeterminato. Il personale dipendente conserva i diritti derivanti dall'anzianità complessiva maturata all'atto del riordino. Eventuali contratti di lavoro a termine sono mantenuti fino alla scadenza.

4. In sede di prima applicazione, e comunque fino al **31 dicembre 2009**, gli atti relativi al riordino delle istituzioni in aziende di servizi o in persone giuridiche di diritto privato sono esenti dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali, e sull'incremento del valore degli immobili e relativa imposta sostitutiva.

5. I comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano possono adottare nei confronti delle istituzioni riordinate in aziende pubbliche di servizi alla persona o in persone giuridiche di diritto privato, la riduzione e l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza.

6. Alla tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 1, dopo l'ottavo capoverso e' aggiunto il seguente:

"Se il trasferimento avviene a favore delle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in organizzazioni non lucrative di utilità sociale ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quinquies. ... L. 250.000.";

b) alle note e' aggiunta la seguente: "II-quinquies) A condizione che la istituzione riordinata in azienda di servizio o in organizzazione non lucrativa di utilità sociale dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attività e' dovuta l'imposta nella misura ordinaria nonché una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta stessa.";

c) dopo l'articolo 11-bis e' aggiunto il seguente: "Art. 11-ter. - Atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le istituzioni riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private ... L. 250.000.".

7. La disciplina delle erogazioni liberali prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, relativa alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, e' estesa alle istituzioni riordinate in aziende di servizi.

#### **Capo II Aziende di servizi**

##### **Art. 5. Aziende pubbliche di servizi alla persona**

1. Le istituzioni che svolgono direttamente attività di erogazione di servizi assistenziali sono tenute a trasformarsi in aziende pubbliche di servizi alla persona e ad adeguare i propri statuti alle previsioni del presente capo entro due anni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo. Sono escluse da tale obbligo le istituzioni nei confronti delle quali siano accertate le caratteristiche di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 16 febbraio 1990, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 45 del 23 febbraio 1990, recante: "Direttiva alle regioni in materia di riconoscimento della personalità giuridica di diritto privato alle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza a carattere regionale e infraregionale", o per le quali ricorrano le altre ipotesi previste dal presente decreto legislativo.

2. La trasformazione in azienda pubblica di servizi alla persona e' esclusa:
- a) nel caso in cui le dimensioni dell'istituzione non giustifichino il mantenimento della personalita' giuridica di diritto pubblico;
  - b) nel caso in cui l'entita' del patrimonio e il volume del bilancio siano insufficienti per la realizzazione delle finalita' e dei servizi previsti dallo statuto;
  - c) nel caso di verificata inattivita' nel campo sociale da almeno due anni;
  - d) nel caso risultino esaurite o non siano piu' conseguibili le finalita' previste nelle tavole di fondazione o negli statuti.
3. Le ipotesi di cui al comma 2 sono definite dalle regioni sulla base di criteri generali previamente determinati con atto di intesa da adottarsi in sede di Conferenza unificata, acquisito il parere delle associazioni o rappresentanze delle aziende pubbliche di servizi alla persona e delle IPAB, tenendo comunque conto del territorio servito dall'istituzione, della tipologia dei servizi e della complessita' delle attivita' svolte, del numero e della tipologia degli utenti e di ogni altro elemento necessario per la classificazione delle istituzioni.
4. Nei casi di cui al comma 2, lettere b) e c), l'istituzione puo' comunicare alla Regione, nel termine di due anni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo, un piano di risanamento, anche mediante fusione con altre istituzioni, tale da consentire la ripresa dell'attivita' nel campo sociale e il mantenimento della personalita' giuridica di diritto pubblico. In tal caso la Regione, ove nell'ulteriore termine di centottanta giorni il piano non abbia avuto attuazione, promuove lo scioglimento dell'istituzione prevedendo la destinazione del patrimonio nel rispetto delle tavole di fondazione o, in mancanza di disposizioni specifiche, prioritariamente in favore di altre istituzioni del territorio o dei comuni territorialmente competenti, possibilmente aventi finalita' identiche o analoghe.
5. Nel caso di cui al comma 2, lettera d), la istituzione, ove disponga di risorse adeguate alla gestione di attivita' e servizi in misura tale da giustificare il mantenimento della personalita' giuridica di diritto pubblico, nel termine di due anni dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo puo' deliberare la modifica delle finalita' statutarie in altre finalita' il piu' possibile simili a quelle previste nelle tavole di fondazione, eventualmente prevedendo anche la fusione con altre istituzioni del territorio e presentando alla Regione il relativo piano. Ove nell'ulteriore termine di centottanta giorni il piano non abbia avuto attuazione la regione promuove lo scioglimento dell'istituzione provvedendo a destinarne il patrimonio con le modalita' di cui al comma 4.
6. Con l'atto d'intesa di cui al comma 3 le Regioni provvedono altresì a dettare criteri omogenei per la determinazione dei compensi degli amministratori e dei direttori, in proporzione alle dimensioni e alle tipologie di attivita' delle aziende. Detti criteri sono aggiornati ogni tre anni.
7. I procedimenti per la trasformazione delle istituzioni sono disciplinati dalle Regioni con modalita' e termini che ne consentano la conclusione entro il termine di trenta mesi dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo.
8. Alle istituzioni riordinate in aziende di servizi si applicano le disposizioni fiscali di cui all'articolo 88, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle disposizioni, anche amministrative, di attuazione.

#### **Art. 6.**

#### **Autonomia delle aziende pubbliche di servizi alla persona**

1. L'azienda pubblica di servizi alla persona non ha fini di lucro, ha personalita' giuridica di diritto pubblico, autonomia statutaria, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica ed opera con criteri imprenditoriali. Essa informa la propria attivita' di gestione a criteri di efficienza, efficacia ed economicita', nel rispetto del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, in questi compresi i trasferimenti.
2. All'azienda pubblica di servizi alla persona si applicano i principi relativi alla distinzione dei poteri di indirizzo e programmazione dai poteri di gestione. Gli statuti disciplinano le modalita' di elezione o nomina degli organi di Governo e di direzione e i loro poteri, nel rispetto delle disposizioni del presente capo.
3. Nell'ambito della sua autonomia l'azienda pubblica di servizi alla persona puo' porre in essere tutti gli atti ed i negozi, anche di diritto privato, funzionali al perseguimento dei propri scopi istituzionali e all'assolvimento degli impegni assunti in sede di programmazione regionale. In particolare, l'azienda pubblica di servizi alla persona puo' costituire societa' od istituire fondazioni di diritto privato al fine di svolgere attivita' strumentali a quelle istituzionali nonche' di provvedere alla gestione ed alla manutenzione del proprio patrimonio. L'eventuale affidamento della gestione patrimoniale a soggetti esterni avviene in base a criteri comparativi di scelta rispondenti all'esclusivo interesse dell'azienda.
4. Gli statuti disciplinano i limiti nei quali l'azienda pubblica di servizi alla persona puo' estendere la sua attivita' anche in ambiti territoriali diversi da quello regionale o infraregionale di appartenenza.

**Art. 7.**  
**Organi di Governo**

1. Sono organi di Governo dell'azienda pubblica di servizi alla persona il consiglio di amministrazione ed il presidente, nominati secondo le forme indicate dai rispettivi statuti, che determinano anche la durata del mandato e le modalita' del funzionamento del consiglio di amministrazione. Il presidente ha la rappresentanza legale dell'azienda.

2. Gli statuti prevedono i requisiti necessari per ricoprire le cariche di presidente o consigliere di amministrazione sulla base dei criteri determinati con l'atto di intesa di cui all'articolo 5, comma 3.

3. Gli organi di Governo restano in carica per non piu' di due mandati consecutivi, salvo che lo statuto disponga diversamente.

4. Ai componenti gli organi di Governo delle IPAB e delle aziende di servizi si applicano le disposizioni di cui all'articolo 87 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

5. Gli emolumenti spettanti ai componenti gli organi di Governo sono determinati, sulla base dei criteri definiti dalla Regione sulla base dell'atto di intesa di cui all'articolo 5, comma 3, con il regolamento di organizzazione dell'azienda, approvato dal consiglio di amministrazione entro tre mesi dalla data del suo insediamento, sottoposto ai controlli stabiliti dalla legge regionale.

**Art. 8.**  
**Funzioni degli organi di Governo**

1. Gli organi di Governo dell'azienda pubblica di servizi alla persona esercitano le funzioni di indirizzo, definendo gli obiettivi ed i programmi di attivita' e di sviluppo e verificano la rispondenza dei risultati dell'attivita' amministrativa e della gestione agli indirizzi impartiti.

2. Il consiglio di amministrazione esercita le funzioni attribuite dallo statuto, e comunque provvede alla nomina del direttore; alla definizione di obiettivi, prioritari, piani, programmi e direttive generali per l'azione amministrativa e per la gestione; all'individuazione ed assegnazione al direttore delle risorse umane, materiali ed economico-finanziarie da destinare al fine del raggiungimento delle finalita' perseguite; all'approvazione dei bilanci; alla verifica dell'azione amministrativa e della gestione e dei relativi risultati e l'adozione dei provvedimenti conseguenti; all'approvazione delle modifiche statutarie ed i regolamenti interni.

**Art. 9.**  
**Gestione dell'azienda di servizi e responsabilita' del direttore**

1. La gestione dell'azienda pubblica di servizi alla persona e la sua attivita' amministrativa sono affidate ad un direttore, nominato, sulla base dei criteri definiti dallo statuto, dal consiglio di amministrazione, anche al di fuori della dotazione organica, con atto motivato in relazione alle caratteristiche ed all'esperienza professionale e tecnica del prescelto. Puo' essere incaricato della direzione dell'azienda anche un dipendente dell'azienda stessa non appartenente alla qualifica dirigenziale, purché dotato della necessaria esperienza professionale e tecnica, per tipologie di aziende individuate in sede di formulazione dei criteri generali di cui all'articolo 5, comma 3.

2. Il rapporto di lavoro del direttore e' regolato da un contratto di diritto privato di durata determinata e comunque non superiore a quella del consiglio di amministrazione che lo ha nominato, eventualmente rinnovabile, il cui onere economico e' stabilito dal regolamento di cui all'articolo 7, comma 5.

3. La carica di direttore e' incompatibile con qualsiasi altro lavoro, dipendente o autonomo, e la relativa nomina determina per i lavoratori dipendenti il collocamento in aspettativa senza assegni e il diritto alla conservazione del posto.

4. Il direttore e' responsabile del raggiungimento degli obiettivi programmati dal consiglio di amministrazione e della realizzazione dei programmi e progetti attuativi e del loro risultato, nonche' della gestione finanziaria, tecnica ed amministrativa dell'azienda, incluse le decisioni organizzative e di gestione del personale dal punto di vista organizzativo, di direzione, coordinamento, controllo, di rapporti sindacali e di istruttoria dei procedimenti disciplinari.

5. Il consiglio di amministrazione, servendosi degli strumenti di valutazione di cui al successivo articolo 10, adotta nei confronti del direttore i provvedimenti conseguenti al risultato negativo della gestione e dell'attivita' amministrativa posta in essere ed al mancato raggiungimento degli obiettivi. In caso di grave reiterata inosservanza delle direttive impartite o qualora durante la gestione si verifici il rischio grave di un risultato negativo il consiglio di amministrazione puo' recedere dal contratto di lavoro, secondo le disposizioni del codice civile e dei contratti collettivi.

**Art. 10.**  
**Verifiche amministrative e contabili**

1. Le aziende pubbliche di servizi alla persona, nell'ambito della loro autonomia, si dotano degli strumenti di controllo di regolarità amministrativa e contabile, di gestione, di valutazione della dirigenza, di valutazione e controllo strategico di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286.

2. Lo statuto prevede un apposito organo di revisione, ovvero l'affidamento dei compiti di revisione a società specializzate, nei casi individuati dalle Regioni.

#### **Art. 11. Personale**

1. Il rapporto di lavoro dei dipendenti delle aziende pubbliche di servizi alla persona ha natura privatistica ed è disciplinato previa istituzione di un autonomo comparto di contrattazione collettiva effettuata secondo i criteri e le modalità di cui al titolo III del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, e successive modificazioni. Detto rapporto è disciplinato con modalità e tipologie, anche inerenti a forme di flessibilità, tali da assicurare il raggiungimento delle finalità proprie delle aziende medesime.

2. I requisiti e le modalità di assunzione del personale sono determinati dal regolamento di cui all'articolo 7, comma 5, nel rispetto di quanto previsto in materia dai contratti collettivi, adottando il metodo della programmazione delle assunzioni secondo quanto previsto dall'articolo 39, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e assicurando idonee procedure selettive e pubblicizzate.

3. Gli statuti debbono garantire l'applicazione al personale dei contratti collettivi di lavoro.

#### **Art. 12. Adeguamento e approvazione degli statuti e dei regolamenti di organizzazione**

1. Gli statuti delle aziende pubbliche di servizi alla persona, ferme restando le originarie finalità statutarie, sono adeguati, al fine della trasformazione, dagli organi di amministrazione delle istituzioni stesse e sono inviati agli organi regionali competenti, che li approvano nel termine e con le modalità previste dalle leggi regionali. Successive modifiche degli statuti sono sottoposte alla stessa procedura. Con la stessa procedura è altresì adottato e approvato il regolamento di organizzazione dell'azienda di cui all'articolo 7, comma 5.

#### **Art. 13. Patrimonio**

1. Il patrimonio delle aziende pubbliche di servizi alla persona è costituito da tutti i beni mobili ed immobili ad esse appartenenti, nonché da tutti i beni comunque acquisiti nell'esercizio della propria attività o a seguito di atti di liberalità.

2. All'atto della trasformazione le istituzioni provvedono a redigere un nuovo inventario dei beni immobili e mobili, segnalando alle Regioni gli immobili che abbiano valore storico e monumentale e i mobili aventi particolare pregio artistico per i quali si rendano necessari interventi di risanamento strutturale o di restauro.

3. I beni mobili e immobili che le aziende di servizi destinano ad un pubblico servizio costituiscono patrimonio indisponibile degli stessi, soggetto alla disciplina dell'articolo 828, secondo comma, del codice civile. Il vincolo dell'indisponibilità dei beni va a gravare: a) in caso di sostituzione di beni mobili per degrado o adeguamento tecnologico, sui beni acquistati in sostituzione; b) in caso di trasferimento dei servizi pubblici in altri immobili appositamente acquistati o ristrutturati, sui nuovi immobili. I beni immobili e mobili sostituiti entrano automaticamente a fare parte del patrimonio disponibile. Le operazioni previste dal presente comma sono documentate con le annotazioni previste dalle disposizioni vigenti.

4. Gli atti di trasferimento a terzi di diritti reali su immobili sono trasmessi alla Regione, la quale può richiedere chiarimenti - limitatamente ai casi in cui non sia contestualmente documentato il reinvestimento dei relativi proventi - entro il termine di trenta giorni dalla ricevuta comunicazione, decorso inutilmente il quale gli atti acquistano efficacia. Ove la Regione chieda chiarimenti, il termine di sospensione dell'efficacia degli atti è prorogato fino al trentesimo giorno decorrente dalla data in cui le aziende li hanno forniti. Gli atti non acquistano efficacia ove la Regione vi si opponga in quanto l'atto di trasferimento risulti gravemente pregiudizievole per le attività istituzionali dell'azienda di servizi. In tal caso la Regione adotta provvedimento motivato entro il termine predetto.

5. I trasferimenti di beni a favore delle aziende di servizi da parte dello Stato e di altri enti pubblici, in virtù di leggi e provvedimenti amministrativi, sono esenti da ogni onere relativo a imposte e tasse, ove i beni siano destinati all'espletamento di pubblici servizi.

#### **Art. 14.**

## **Contabilita'**

1. Le Regioni, a norma dell'articolo 10, comma 3, della legge, definiscono i criteri generali in materia di contabilita' delle aziende pubbliche di servizi alla persona, prevedendo la possibilita' di utilizzare procedure semplificate per la conclusione dei contratti per l'acquisizione di forniture di beni e di servizi di valore inferiore a quello fissato dalla specifica normativa comunitaria e di quella interna di recepimento, nonche' disposizioni per la loro gestione economico-finanziaria e patrimoniale, informate ai principi di cui al codice civile, prevedendo, tra l'altro:

a) l'adozione del bilancio economico pluriennale di previsione nonche' del bilancio preventivo economico annuale relativo all'esercizio successivo;

b) le modalita' di copertura degli eventuali disavanzi di esercizio;

c) la tenuta di una contabilita' analitica per centri di costo e responsabilita' che consenta analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati;

d) l'obbligo di rendere pubblici, annualmente, i risultati delle proprie analisi dei costi, dei rendimenti e dei risultati per centri di costo e responsabilita';

e) il piano di valorizzazione del patrimonio immobiliare anche attraverso eventuali dismissioni e conferimenti.

2. Alle aziende pubbliche di servizi alla persona si applica l'articolo 5, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1999, n. 229.

3. Le aziende pubbliche di servizi alla persona sono sottoposte ai controlli successivi sull'amministrazione e ai controlli sulla qualita' delle prestazioni disciplinati dalle leggi regionali.

4. Per conferire struttura uniforme alle voci dei bilanci pluriennali e annuali e dei conti consuntivi annuali, nonche' omogeneita' ai valori inseriti in tali voci e per consentire alle Regioni rilevazioni comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati, e' predisposto, entro tre mesi dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo, apposito schema, con decreto interministeriale emanato di concerto fra i Ministri del tesoro e della famiglia, previa intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome, sentite le associazioni nazionali di rappresentanza delle aziende pubbliche di servizi alla persona.

5. Le Regioni disciplinano le procedure per la soppressione e la messa in liquidazione delle aziende pubbliche di servizi alla persona che si trovano in condizioni economiche di grave dissesto, sulla base dei principi desumibili dalla legge 4 dicembre 1956, n. 1404, e successive modificazioni.

### **Art. 15.**

#### **IPAB che svolgono attivita' indiretta in campo socio-assistenziale mediante destinazione delle rendite derivanti dall'amministrazione**

1. Le istituzioni che alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo svolgono indirettamente attivita' socio assistenziale mediante l'erogazione, ad enti e organismi pubblici e privati operanti nel settore, delle rendite derivanti dall'attivita' di amministrazione del proprio patrimonio e delle liberalita' ricevute a tal fine, ed hanno natura originariamente pubblica possono, qualora gli statuti e le tavole di fondazione prevedano anche l'erogazione diretta di servizi e qualora le loro dimensioni consentano il mantenimento della personalita' giuridica di diritto pubblico, trasformarsi in azienda di servizi. Ove gli organi di governo deliberino la trasformazione, nel termine di due anni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo tali istituzioni adeguano gli statuti alle disposizioni del presente capo ed attivano gli interventi e servizi sociali coerenti con le loro finalita'.

2. Le istituzioni di cui al comma 1, qualsiasi sia la loro originaria natura, qualora a norma dell'articolo 5 debba escludersi la loro trasformazione in azienda pubblica di servizi alla persona, si trasformano in fondazioni di diritto privato. A tali fondazioni si applicano le disposizioni di cui al capo III.

### **Capo III**

#### **Persone giuridiche di diritto privato**

### **Art. 16.**

#### **Trasformazione in persone giuridiche di diritto privato**

1. Le istituzioni per le quali siano accertati i caratteri o l'ispirazione di cui all'articolo 5, comma 1, quelle per le quali i criteri di cui all'articolo 5, comma 1, e il presente decreto legislativo escludano la possibilita' di trasformazione in azienda pubblica di servizi alla persona, provvedono alla loro trasformazione in associazioni o fondazioni di diritto privato, disciplinate dal codice civile e dalle disposizioni di attuazione del medesimo, nel termine di due anni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo. La trasformazione si attua nel rispetto delle originarie finalita' statutarie.

2. Decorso inutilmente il termine di cui al comma 1, le Regioni nominano un commissario che provvede

alla trasformazione; per le IPAB che operano in piu' regioni la nomina e' effettuata d'intesa dalle Regioni interessate. Decorsi sei mesi dalla scadenza del termine di cui al comma 1 senza che le Regioni abbiano provveduto alla nomina del commissario, essa e' effettuata dal prefetto del luogo in cui l'istituzione ha la sede legale.

3. Le associazioni e fondazioni di cui al comma 1 sono persone giuridiche di diritto privato senza fine di lucro, dotate di piena autonomia statutaria e gestionale e perseguono scopi di utilita' sociale, utilizzando tutte le modalita' consentite dalla loro natura giuridica.

4. La Regione, quale autorita' governativa competente, esercita il controllo e la vigilanza ai sensi degli articoli 25 e 27 del codice civile.

5. Ai procedimenti per l'acquisizione della personalita' giuridica di diritto privato da parte delle istituzioni, dopo l'esaurimento dei procedimenti di accertamento delle caratteristiche che consentono la trasformazione, disciplinati dalle Regioni, si applicano le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361. Alla domanda di registrazione vanno allegati l'atto costitutivo o istitutivo della istituzione e la deliberazione di trasformazione contenente lo statuto del nuovo ente.

#### **Art. 17.**

##### **Revisione statutaria**

1. La trasformazione in persone giuridiche di diritto privato, nel rispetto delle tavole di fondazione e delle volonta' dei fondatori, avviene mediante deliberazione assunta dall'organo competente, nella forma di atto pubblico contenente lo statuto, che puo' disciplinare anche:

a) le modalita' di impiego delle risorse anche a finalita' di conservazione, valorizzazione e implementazione del patrimonio;

b) la possibilita' del mantenimento, della nomina pubblica dei componenti degli organi di amministrazione gia' prevista dagli statuti, esclusa comunque ogni rappresentanza;

c) la possibilita', per le fondazioni, che il consiglio di amministrazione, che deve comunque comprendere le persone indicate nelle originarie tavole di fondazione in ragione di loro particolari qualita', possa essere integrato da componenti designati da enti pubblici e privati che aderiscano alla fondazione con il conferimento di rilevanti risorse patrimoniali o finanziarie;

d) la possibilita', per le associazioni, di mantenere tra gli amministratori le persone indicate nelle originarie tavole di fondazione in ragione di loro particolari qualita', a condizione che la maggioranza degli amministratori sia nominata dall'assemblea dei soci, in ossequio al principio di democraticita'.

2. Nello statuto sono altresì indicati i beni immobili e i beni di valore storico e artistico destinati dagli statuti e dalle tavole di fon azione alla realizzazione dei fini istituzionali e sono individuate maggioranze qualificate per l'adozione delle delibere concernenti la dismissione di tali beni contestualmente al reinvestimento dei proventi nell'acquisto di beni piu' funzionali al raggiungimento delle medesime finalita', con esclusione di qualsiasi diminuzione del valore patrimoniale da essi rappresentato, rapportato ad attualita'.

3. Lo statuto puo' prevedere che la gestione del patrimonio sia attuata con modalita' organizzative interne idonee ad assicurare la sua separazione dalle altre attivita' dell'ente.

#### **Art. 18.**

##### **Patrimonio**

1. Il patrimonio delle persone giuridiche di diritto privato di cui al presente Capo e' costituito dal patrimonio esistente all'atto della trasformazione e dalle successive implementazioni. Ciascuna istituzione, all'atto della trasformazione, e' tenuta a provvedere alla redazione dell'inventario, assicurando che sia conferita distinta evidenziazione ai beni espressamente destinati dagli statuti e dalle tavole di fondazione alla realizzazione degli scopi istituzionali.

2. I beni di cui all'articolo 17, comma 2, restano destinati alle finalita' stabilite dalle tavole di fondazioni e dalle volonta' dei fondatori, fatto salvo ogni altro onere o vincolo gravante sugli stessi ai sensi delle vigenti disposizioni e fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 17, comma 2.

3. Gli atti di dismissione, di vendita o di costituzione. Di diritti reali su beni delle persone giuridiche private originariamente destinati dagli statuti e dalle tavole di fondazione delle istituzioni alla realizzazione delle finalita' istituzionali sono inviati alle Regioni, che ove ritengano la deliberazione in contrasto con l'atto costitutivo o lo statuto, la inviano al pubblico ministero per l'esercizio dell'azione di cui all'articolo 23 del codice civile.

#### **Capo IV**

##### **Fusioni**

#### **Art. 19.**

##### **Rinvio alla disciplina regionale**

1. Le Regioni, al fine di incentivare e potenziare la prestazione di servizi alla persona nelle forme dell'azienda pubblica di servizi alla persona di cui al presente decreto, stabiliscono, nell'ambito di livelli territoriali ottimali previamente individuati nelle sedi concertative di cui all'articolo 2, comma 3, i criteri per la corresponsione di contributi ed incentivi alle fusioni di più istituzioni.

2. Allo scopo di favorire il processo di riorganizzazione, le Regioni possono disciplinare procedure semplificate di fusione e istituire forme di incentivazione anche iscrivendo nel proprio bilancio un apposito fondo a cui destinare una quota delle risorse di cui all'articolo 4 della legge.

3. In caso di fusione, lo statuto dell'azienda che da essa deriva prevede il rispetto delle finalità istituzionali disciplinate dagli originari statuti e tavole di fondazione anche per quanto riguarda le categorie dei soggetti destinatari dei servizi e degli interventi e dell'ambito territoriale di riferimento.

4. Lo statuto dell'azienda derivante dalla fusione prevede che una parte degli amministratori sono nominati dagli enti locali sui quali l'azienda insiste.

5. Le fusioni, gli accorpamenti, le trasformazioni e l'estinzione delle aziende pubbliche di servizio alla persona sono soggetti ai controlli stabiliti dalle regioni.

## **Capo V Disposizioni varie**

### **Art. 20. Poteri sostitutivi**

1. Qualora la Regione rilevi una accertata inattività che comporti sostanziale inadempimento alle previsioni che dispongono la trasformazione delle istituzioni, assegna al soggetto inadempiente un congruo termine per provvedere in tal senso, decorso infruttuosamente il quale, sentito il soggetto medesimo, nomina un commissario che provvede in via sostitutiva.

2. Le Regioni disciplinano l'intervento sostitutivo nei casi di gravi violazioni di legge, di statuto o di regolamento, di gravi irregolarità nella gestione amministrativa e patrimoniale delle aziende pubbliche di servizi alla persona, nonché di irregolare costituzione dell'organo di governo.

### **Art. 21. Disposizione transitoria**

1. A norma dell'articolo 30 della legge, alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo è abrogata la disciplina relativa alle IPAB prevista dalla legge 17 luglio 1990, n. 6972, e dai relativi provvedimenti di attuazione. Nel periodo transitorio previsto per il riordino delle istituzioni, ad esse seguono ad applicarsi le disposizioni previgenti, in quanto non contrastanti con i principi della libertà dell'assistenza, con i principi della legge e con le disposizioni del presente decreto legislativo.

### **Art. 22. Regioni a statuto speciale e province autonome di Trento e Bolzano**

1. Le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e Bolzano provvedono ai sensi degli statuti di autonomia e delle relative norme di attuazione.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

## **Commento**

Con la norma in commento vengono di fatto prorogate sino al 31 dicembre 2009 le agevolazioni già previste dall'art. 4 comma quarto del dlgs 4 maggio 2001 n. 207 per gli atti relativi al riordino delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB) in:

- aziende di servizi
- ovvero in persone giuridiche di diritto privato

in attuazione delle prescrizioni dettate dal suddetto dlgs 207/2001

Le agevolazioni consistono nella ESENZIONE dalle seguenti imposte:

- imposte di registro
- imposte ipotecarie
- imposte catastali

## LEGGE FINANZIARIA 2009

# C - DETRAZIONI IRPEF per RISTRUTTURAZIONI

### LA NORMA

#### art. 2 comma 8 legge 22 dicembre 2008 n. 203)

#### Art. 2 legge 22 dicembre 2008 n. 203

**15.** Ai commi 17, alinea, e 18 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007 n. 244, le parole "e 2010" sono sostituite dalle seguenti "2010 e 2011"; nella lettera a) e nella lettera b) dello stesso comma 17 le parole "dicembre 2010" sono sostituite dalle seguenti: "dicembre 2011" e, nella medesima lettera b) le parole "giugno 2011" sono sostituite dalle seguenti "giugno 2012"

#### Le disposizioni della legge 244/2007 nel testo modificato dalla "finanziaria 2009"

#### Art. 1 legge 24 dicembre 2007 n. 244 (commi 17, 18 e 19) come modificato dall'art. 2 comma 15 legge 22.12.2008 n. 203

**17.** Sono prorogate per gli anni 2008, 2009, **2010 e 2011**, per una quota pari al 36 per cento delle spese sostenute, nei limiti 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 2008 **al 31 dicembre 2011**;

b) agli interventi di cui all'articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, nel testo vigente al 31 dicembre 2003, eseguiti dal 1° gennaio 2008 **al 31 dicembre 2011** dai soggetti ivi indicati che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile **entro il 30 giugno 2012**.

**18.** È prorogata per gli anni 2008, 2009, **2010 e 2011**, nella misura e alle condizioni ivi previste, l'agevolazione tributaria in materia di recupero del patrimonio edilizio relativa alle prestazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° gennaio 2008.

**19.** Le agevolazioni fiscali di cui al comma 17 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 com-

presi 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 28 dicembre 2001 n. 448**

### **Art. 9**

*(Ulteriori effetti di precedenti disposizioni fiscali)*

.....

**2.** A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, l'incentivo fiscale previsto dall'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, si applica **anche nel caso di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia** di cui all'articolo 31, primo comma, lettere *c*) e *d*), della legge 5 agosto 1978, n. 457, riguardanti interi fabbricati, eseguiti entro il 31 dicembre 2002 da **imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie**, che provvedano **alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2003**. In questo caso, **la detrazione dall'IRPEF** relativa ai lavori di recupero eseguiti **spetta al successivo acquirente** o assegnatario delle singole unita' immobiliari, in ragione di un'aliquota del 36 per cento del valore degli interventi eseguiti, **che si assume pari al 25 per cento del prezzo dell'unita' immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione** e, comunque, entro l'importo massimo previsto dal medesimo articolo 1, comma 1, della citata legge n. 449 del 1997.

## **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**

.....

.....

## **IL PUNTO sulle agevolazioni IRPEF ed IVA in caso di interventi di recupero edilizio**

*a cura di Giovanni Rizzi*

*L'art. 1 comma 17 della legge 244/2007 (Finanziaria 2008) aveva riproposto le agevolazioni IRPEF relativamente ad interventi di recupero edilizio posti in essere nel corso del triennio 2008, 2009 e 2010. Con la norma in commento (art. 2 comma 15 legge 22 dicembre 2008 n. 203) tali agevolazioni vengono riconosciute **anche per l'anno 2011.***

### **Soggetti che possono usufruire della detrazione**

Hanno diritto alla detrazione:

- il proprietario dell'immobile (compreso anche il comproprietario)
- il nudo proprietario dell'immobile
- il titolare di un diritto reale di godimento sullo stesso (usufrutto, abitazione)
- il comodatario
- il locatario
- i soci di cooperativa a proprietà divisa o indivisa
- i soci di società semplici

Hanno diritto alla detrazione anche:

- il familiare convivente del possessore o detentore purchè sostenga le spese e le fatture ed i bonifici bancari o postali siano a lui intestati
- il promissario acquirente, purchè sia stato immesso nel possesso del bene ed esegua gli interventi a proprio carico e purchè il preliminare sia stato registrato.

### **Modalità per la detrazione**

La detrazione spetta nella misura del **36%** delle spese sostenute. Peraltro l'importo massimo di spesa sul quale calcolare la detrazione di imposta è fissato in €. **48.000,00**; la detrazione va ripartita in **dieci rate annuali** di pari importo. 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.

La detrazione, sino all'importo massimo di €. 48.000,00 è riconosciuta per singola "**unità immobiliare**" (pertanto in caso di più soggetti aventi diritto, come nel caso di più comproprietari, il limite massimo di detrazione fruibile da tutti non può superare per la stessa unità il suddetto importo di €. 48.000,00).

Trattandosi di una **detrazione** (e non di un rimborso) di imposta, ciascun contribuente ha diritto di detrarre annualmente la quota spettante nei limiti dell'imposta dovuta per l'anno in questione. Ad esempio se la quota annua detraibile è di €. 1.080 in 10 anni e l'IRPEF (trattenuta o comunque da pagare) nell'anno in questione ammonta a €. 1.000, la parte residua della quota annua detraibile, pari ad €. 80, non può essere recuperata in alcun modo.

**Prima dell'inizio dei lavori** deve essere inviata, con raccomandata A.R., la prescritta comunicazione al Centro Operativo di Pescara (Agenzia delle Entrate – Centro Operativo di Pescara – via Rio Sparto 21 65129 Pescara) redatta su apposito modello. Il modello è reperibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate: [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it). Va inoltre inviata tutta la ulteriore documentazione (*copia permesso di costruire, copia della D.I.A. copia della domanda di accatastamento, copia delle ricevute ICI, ecc.*) indicata nel modello stesso. Apposita comunicazione deve essere inviata, sempre con raccomandata A.R., anche all'Azienda Sanitaria Locale, salvo che l'attuale normativa in tema di sicurezza nei cantieri escluda l'obbligo della notifica preliminare all'ASL.

I pagamenti debbono essere effettuati con **bonifico bancario o postale** dal quale risulti:

- la causale del versamento

- il codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento (o comunque di tutti coloro che intendono beneficiare della detrazione)

- il codice fiscale o la partiva IVA del beneficiario del pagamento

**Al termine dei lavori** di ammontare superiore ad €. 51.645,68 deve essere trasmessa al Centro Operativo di Pescara dichiarazione di esecuzione dei lavori sottoscritta da un professionista abilitato.

Ai sensi dell'**art. 1 comma 19 legge 244/2007 (finanziaria 2008)**, la detraibilità ai fini IRPEF delle spese per interventi di recupero edilizio è peraltro **subordinata** alla circostanza che **il costo della relativa manodopera** sia evidenziato in fattura. Si rammenta, al riguardo, che l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la mancata indicazione del costo della manodopera costituisce inadempimento non sanabile che fa perdere il diritto alla agevolazione.

### **Interventi per i quali è ammessa la detrazione**

La detrazione IRPEF è ammessa per i seguenti interventi:

- gli **interventi** 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), effettuati sulle **parti comuni** di edificio residenziale di cui all'articolo 1117, n. 1), del codice civile

- gli **interventi** di cui alle lettere 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), effettuati sulle **singole unità immobiliari residenziali** di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute e sulle loro pertinenze

- gli interventi relativi alla realizzazione di **autorimesse o posti auto pertinenziali** anche a proprietà comune nonché per l'acquisto di **autorimesse o posti auto pertinenziali**

- gli interventi relativi 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 più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazioni di gravità, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104;

- gli interventi per la **messa a norma** degli edifici

- gli interventi volti all'adozione di misure finalizzate a **prevenire** il rischio del compimento **di atti illeciti** da parte di terzi,

- gli interventi volti 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;

- gli interventi volti all'adozione di **misure antisismiche** con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali

- gli interventi volti all'esecuzione di opere volte ad *evitare gli infortuni domestici*.

- gli interventi di *bonifica dell'amianto*.

Tra le spese sostenute sono comprese quelle di *progettazione e per prestazioni professionali* connesse all'esecuzione delle opere edilizie.

La detrazione compete, altresì:

- per le spese sostenute per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione.

- per l'IVA, imposta di bollo, diritti pagati per il permesso di costruire o la DIA, per gli oneri di urbanizzazione

### **Subentro nella detrazione**

**In caso di trasferimento per atto tra vivi (anche per donazione) dell'unità immobiliare** oggetto degli interventi di recupero del patrimonio edilizio per i quali ci si è avvalsi della detrazione ai fini IRPEF all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare spettano le detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dall'alienante (*vedi in "clausole contrattuali"*)

**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.

### **Detrazione per acquisti o assegnazioni di edifici ristrutturati**

**L'art. 1 comma 17 della legge 244/2007 (Finanziaria 2008)** aveva riproposto per il triennio 2008-2009-2010, anche le agevolazioni disciplinate **dall'art. 9 comma 2 della legge 448/2001**, disposizione questa che estende 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 edifici integralmente ristrutturati da parte di imprese di costruzione o da cooperative edilizie. L'intervento di ristrutturazione, pertanto, deve aver riguardato l'intero edificio del quale fa parte l'unità acquistata. **L'art. 2 comma 15 della legge 203/2008** ha ulteriormente prorogato i termini per usufruire di tali agevolazioni che pertanto ora trovano applicazione ricorrendo le seguenti condizioni:

1. **l'acquisto o l'assegnazione dell'unità abitativa deve avvenire entro il 30 giugno 2012**

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 o dalla cooperativa edilizia **dal 1 gennaio 2008 ed entro il 31 dicembre 2011** (facendo riferimento la norma alla data di esecuzione dei lavori e non a quello di rilascio del titolo edilizio si ritiene che le agevolazioni competano con riguardo ad edifici per i quali la dichiarazione di inizio dei lavori di recupero edilizio sia stata presentata al Comune dopo il 1 gennaio 2008 (anche se il permesso di costruire sia stato rilasciato prima di tale data) e per i quali la dichiarazione di fine lavori venga presentata entro il termine ultimo del 31 dicembre 2011)

3. **la detrazione del 36% si calcola su di un ammontare forfetario pari al 25% 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.

**ATTENZIONE:** per l'Agenzia delle Entrate (*risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008*) anche nel caso di acquisto di immobili ristrutturati, per fruire della detrazione IRPEF per importi versati in ACCONTO, è necessario che sia stato stipulato un preliminare regolarmente registrato.

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 (vedi in "clausole contrattuali")

### **Detrazione per acquisto posto auto o autorimesse pertinenziali a immobili residenziali**

L'art. 1 primo comma legge 27 dicembre 1997 n. 449, e successive modificazioni, stabilisce che la **detrazione IRPEF del 36%** prevista per gli interventi di recupero edilizio, e che l'art. 2 comma 8 della legge 203/2008 (finanziaria 2009) ha confermato sino a tutto il 31 dicembre 2011, spetta anche "per gli interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune"

Sono ammessi a beneficiare della detrazione d'imposta sopra citata anche **gli acquirenti di box e posti auto pertinenziali** già realizzati, per quanto riguarda le *spese imputabili alla loro realizzazione*, come di recente anche confermato dalla Agenzia delle Entrate (con *Risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008*)

Non è chiaro cosa si intenda per "spese imputabili alla realizzazione". Vista dalla parte del venditore si tratterebbe dei soli costi di costruzione. Vista dalla parte del contribuente si tratterebbe, invece, del prezzo pagato all'impresa per l'acquisto del box/posto auto (in quanto è il prezzo pagato per l'acquisto che rappresenta, per il contribuente, la spesa sostenuta per la "realizzazione" del box/posto auto).

Considerato che l'agevolazione in oggetto è concessa su "spese sostenute" dal contribuente e che non vi è dubbio che per le altre opere di recupero edilizio la detrazione è concessa sull'intera spesa sostenuta (e quindi sull'intero corrispettivo pagato all'impresa appaltatrice che ha eseguito le opere e non sui soli costi di costruzione sostenuti dall'impresa stessa), sembrerebbe logico ritenere che l'importo ammesso in detrazione, anche in questo caso, sia costituito dall'intero corrispettivo pagato, ossia dal prezzo di vendita del box/posto auto. A titolo prudenziale potrebbe essere opportuno escludere dalla detrazione solo quella parte di prezzo riferita all'area sui cui insiste il suddetto box/posto auto, in quanto "spesa" non direttamente imputabile alla realizzazione del box/posto auto.

La detrazione spetta nella misura del **36%** delle "spese imputabili alla realizzazione", nell'importo che dovrà risultare da apposita **attestazione** da rilasciarsi a cura della ditta venditrice, come infra precisato.

La detrazione è ammessa anche con riguardo all'I.V.A. pagata con riguardo al box/posto auto acquistato (ovviamente calcolata con riguardo all'importo ammesso in detrazione)

Peraltro l'importo massimo sul quale calcolare la detrazione di imposta è fissato, anche in questo caso, in **€. 48.000,00**; la detrazione va ripartita in **dieci rate annuali** di pari importo. Per gli acquirenti di box/posto auto 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.

La detrazione, sino all'importo massimo di €. 48.000,00 è riconosciuta per singola "**unità immobiliare**" (pertanto in caso di più soggetti aventi diritto, come nel caso di più acquirenti, il limite massimo di detrazione fruibile da tutti non può superare per la stessa unità il suddetto importo di €. 48.000,00).

Trattandosi di una **detrazione** (e non di un rimborso) di imposta, ciascun contribuente ha diritto di detrarre annualmente la quota spettante nei limiti dell'imposta dovuta per l'anno in questione. Ad esempio se la quota annua detraibile è di €. 1.080 in 10 anni e l'IRPEF (trattenuta o comunque da pagare) nell'anno in questione ammonta a €. 1.000, la parte residua della quota annua detraibile, pari ad €. 80, non può essere recuperata in alcun modo.

La detrazione, nel caso di acquisto di box auto o posti auto già realizzati, è **subordinata alle seguenti condizioni:**

**a)** che le *spese imputabili alla realizzazione* dei box o posti auto acquistati siano comprovate da **apposita attestazione** rilasciata dal venditore. Quindi il contribuente per avvalersi della detrazione dovrà farsi rilasciare dalla ditta venditrice **un'attestazione scritta** dalla quale risultino:

- le generalità (compreso codice fiscale) dell'acquirente
- l'identificazione del box/posto auto venduto (preferibilmente con gli estremi catastali)
- l'identificazione dell'unità abitativa della quale il box/posto auto venduto costituisce pertinenza
- l'importo delle spese imputabili alla realizzazione
- il riferimento che la attestazione viene rilasciata ai fini della detrazione IRPEF ex art. 1 legge 449/1997

**b)** che sia inviata, con raccomandata A.R., la prescritta comunicazione, al Centro Operativo di Pescara (Agenzia delle Entrate – Centro Operativo di Pescara – via Rio Sparto 21 65129 Pescara) redatta su apposito modello. Il modello è reperibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate: [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it); la comunicazione al centro operativo di Pescara deve essere inviato **entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi** relativa all'anno in cui l'acquirente detrae la prima delle 10 rate nelle quali va ripartita la detrazione.

**c)** che i pagamenti vengano effettuati con **bonifico bancario o postale** dal quale risulti:

- la causale del versamento
- il codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento (o comunque di tutti coloro che intendono beneficiare della detrazione)
- il codice fiscale o la partita IVA del beneficiario del pagamento

**d)** che **l'esistenza del rapporto pertinenziale**, tra il box/posto auto per il quale ci si intende avvalere della detrazione e l'unità abitativa al cui servizio è posto, **venga formalizzata** e quindi risulti espressamente da un atto avente data certa

**e)** che i pagamenti per i quali ci si voglia avvalere della detrazione **non siano precedenti all'atto avente data certa** dal quale risulti l'effettiva sussistenza del vincolo pertinenziale. I pagamenti, quindi dovranno essere contestuali o comunque successivi:

- alla stipula di un atto notarile (di compravendita o preliminare)
- alla registrazione di un preliminare

A tal riguardo:

- l'Agenzia delle Entrate con Circolare 10 giugno 2004, n. 24/E punto n. 1.2, ha confermato che acquistando contemporaneamente casa e box, **con unico atto notarile** indicante il vincolo di pertinenza del box con la casa, **può essere operata la detrazione** relativamente alle spese di realizzazione del box pertinenziale, il cui ammontare deve essere specificamente documentato;

- l'Agenzia delle Entrate con Circolare 20 giugno 2002, n. 55, punto n. 1, ha precisato che, qualora l'atto definitivo di acquisto del box pertinenziale sia stipulato successivamente al **versamento di eventuali acconti**, la detrazione d'imposta compete in relazione ai pagamenti in acconto effettuati con bonifico, fino a concorrenza del costo di costruzione del box dichiarato dalla ditta costruttrice, a condizione che vi sia un **compromesso di vendita regolarmente registrato** dal quale risulti la sussistenza del vincolo pertinenziale tra l'edificio abitativo e il box.

- l'Agenzia delle Entrate con Risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008 ha ulteriormente confermato che i contribuenti che abbiano provveduto a pagare con bonifici bancari le spese relative alla realizzazione dei box auto pertinentziali prima ancora dell'atto notarile e in assenza di un preliminare d'acquisto registrato da cui risulti la destinazione funzionale del box a servizio dell'immobile, non possano essere ammessi a beneficiare della detrazione d'imposta di cui all'art. 1 della legge n. 449 del 1997, per la parte di spesa relativa alla realizzazione dei box.

A diversa conclusione giunge l'Agenzia delle Entrate per il caso di soci di cooperative edilizie (Risoluzione n. 282/E del 7 luglio 2008) avendo ritenuto che i soci suddetti possano comunque beneficiare della detrazione **anche per gli acconti** pagati con bonifico già dal momento dell'accettazione di assegnazione da parte del Consiglio di Amministrazione an-

che se non sottoposto a registrazione purchè:

- la sussistenza del vincolo pertinenziale con l'alloggio venga formalizzata già prima dell'assegnazione con la delibera del Consiglio di Amministrazione che accetta le domande dei soci
- detta delibera venga trascritta nel libro verbali del Consiglio di Amministrazione sottoposto a vidimazione

Non è invece chiaro se anche la detraibilità per i box/posti auto sia **subordinata** alla circostanza che il **costo della manodopera** sia evidenziato in fattura. Infatti nel caso di specie l'indicazione delle "spese imputabili alla realizzazione" dei box/posti auto deve risultare da un'attestazione della ditta venditrice, come sopra già ricordato e non anche dalla fattura (che pertanto nel caso di vendita congiunta di abitazione e box/posto auto potrebbe riportare l'imponibile complessivamente riferito ad entrambe le unità). Inoltre l'Agenzia delle Entrate nella *Risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008* ha ribadito la necessità, per fruire della detrazione, della attestazione della ditta venditrice senza richiedere anche l'indicazione del costo della mano d'opera in fattura. Tuttavia, a titolo prudenziale, al fine di evitare possibili future contestazioni, **si consiglia** di indicare in fattura il **costo della mano d'opera** utilizzata nei lavori di realizzazione dei box/posti auto.

In questo caso sarà necessario inserire in atto un'apposita clausola dalla quale far risultare il *vincolo di pertinenzialità tra il box/posto auto e l'unità residenziale* al cui servizio è posto. Sarà, inoltre, opportuno, far risultare dall'atto anche le "spese imputabili alla realizzazione" del box/posto auto quali risultano dalla attestazione rilasciata dalla ditta venditrice.  
(vedi in "clausole contrattuali")

### **I.V.A. ridotta al 10%**

Per le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, *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), realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata, era stata pure prorogata, per il prossimo triennio 2008, 2009 e 2010, la **riduzione dell'I.V.A. al 10%**, e ciò giusta quanto disposto dall'**art. 1 comma 18 legge 244/2007 (finanziaria 2008)**. **L'art. 2 comma 15 della legge 203/2008 (finanziaria 2009)** proroga ulteriormente il termine per poter usufruire dell'aliquota IVA agevolata per gli interventi di recupero edilizio anche **per tutto il 2011**.

Si precisa che la riduzione ai fini I.V.A. prevista dalla *finanziaria 2008 (art. 1 comma 18)* ed ora prorogata a tutto il 2011 dalla *finanziaria 2009* non risulta più **subordinata** alla circostanza che il **costo della relativa manodopera** sia evidenziato in fattura (contrariamente a quanto invece previsto dall'*art. 1 comma 388 della legge 296/2006 - finanziaria 2007*). Infatti l'art. 1 comma 19 legge 244/2007 che impone l'obbligo di indicazione in fattura del costo della manodopera richiama il solo comma 17 ma non anche il comma 18, relativo alla riduzione I.V.A.

*a cura di Giovanni Rizzi*

## **Clausole contrattuali**

Si propongono le seguenti clausole da inserire negli atti di cessione:

### **Richiesta delle agevolazioni IRPEF nel caso di acquisto di immobile ristrutturato.**

*La parte acquirente, relativamente al presente acquisto, 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*

17 legge 24 dicembre 2007 n. 244 (acquisto entro il 30 giugno 2012 di unità immobiliari in edifici oggetto **di interventi di restauro e/o risanamento conservativo e/o ristrutturazione edilizia**, i cui lavori sono stati eseguiti, dal 1 gennaio 2008 al 31 dicembre 2011, da **imprese di costruzione e/o da cooperative edilizie**)

**Richiesta delle agevolazioni IRPEF nel caso di acquisto congiunto di abitazione e box/posto auto pertinenziale**

La parte acquirente, relativamente all'acquisto dell'unità adibita a garage/box/posto auto di cui al mapp. ...., dichiara di volersi avvalere degli incentivi fiscali (detrazione dall'IRPEF) previsti dalle disposizioni di cui **all'art. 1 legge 449/1997**, così come da ultimo modificate dall'art. 1 comma 17 legge 24 dicembre 2007 n. 244 e dall'art. 2 comma 8 legge 22 dicembre 2008 n. 203. Al riguardo si precisa:

- che la suddetta unità adibita a garage/box/posto auto mapp. .... costituisce pertinenza dell'unità residenziale mapp. .... in quanto posta a suo esclusivo servizio.

- che le spese imputabili alla realizzazione della suddetta unità adibita a garage/box/posto auto mapp. .... sono pari ad €. .... I.V.A. esclusa, come risulta dall'apposita **attestazione** a tale fine rilasciata dalla parte venditrice (il corrispettivo riferito a detta unità ammontante ad €. .... compresa l'I.V.A., è stato pagato mediante bonifico bancario eseguito in data odierna, come sopra già precisato)

**Subentro dell'acquirente/donatario nella detrazione IRPEF non ancora utilizzata**

La parte venditrice/donante dichiara di essersi avvalsa, con riguardo all'unità trasferita col presente atto, di cui al mapp. ...., degli incentivi fiscali (detrazione dall'IRPEF) previsti dalle disposizioni di cui **all'art. 1 legge 449/1997**, così come da ultimo modificate dall'art. 1 comma 17 legge 24 dicembre 2007 n. 244 e dall'art. 2 comma 8 legge 22 dicembre 2008 n. 203, ma che non è ancora trascorso l'intero periodo di godimento della detrazione (in particolare si è proceduto alla detrazione di n. .... rate sulle dieci previste dalle vigenti disposizioni) per cui residua ancora un credito di imposta nei confronti dell'Era-rio). La parte acquirente/donatario pertanto potrà avvalersi delle detrazioni non utilizzate dalla parte venditrice/donante e ciò ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 2 quinto comma legge 27 dicembre 2002 n. 289.

## Decreto anti crisi

# D – Le norme del decreto Anti-crisi di interesse notarile

**D.L. 29 novembre 2008 n. 185**

*(trattasi di norme suscettibili di modifica in sede di conversione in legge)*

| Articolo | oggetto          | La disposizione  |
|----------|------------------|--|
| 2        | Mutui prima casa | <p><i>L'importo delle rate</i>, a carico del mutuatario, dei mutui a tasso “non fisso” (e quindi a tasso variabile o misto) da corrispondere <b>nel corso del 2009</b> e' calcolato con riferimento al maggiore tra:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- il 4% per cento senza spread, spese varie o altro tipo di maggiorazione</li><li>- il tasso contrattuale alla data di sottoscrizione del contratto.</li></ul> <p>Tale criterio di calcolo non si applica nel caso in cui le condizioni contrattuali determinano una rata di importo inferiore.</p> <p>La <b>differenza</b> tra gli importi delle rate così determinate e quelli derivanti dall'applicazione delle condizioni contrattuali, e' assunta a carico dello <b>Stato</b>.</p> <p>L'intervento dello Stato è previsto esclusivamente per i mutui stipulati da <b>persone fisiche</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- per l'acquisto la costruzione e la ristrutturazione dell'abitazione principale, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9:</li><li>- sottoscritti fino al 31 ottobre 2008.</li></ul> <p>L'intervento dello Stato è previsto <b>anche per i mutui rinegoziati</b> in applicazione dell'articolo 3 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito in legge dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, con effetto sul conto di finanziamento accessorio, ovvero, a partire dal momento in cui il conto di finanziamento accessorio ha un saldo pari a zero, sulle rate da corrispondere nel corso del 2009.</p> <p>A partire <b>dal 1° gennaio 2009</b>, le <b>banche</b> che offrono alla clientela:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- mutui garantiti da <b>ipoteca</b></li><li>- destinati ad <b>acquisto dell'abitazione principale</b></li></ul> <p>devono assicurare ai medesimi clienti la possibilità di stipulare tali contratti <b>a tasso variabile indicizzato al tasso sulle operazioni di rifinanziamento principale della Banca centrale europea</b>.</p> |

|   |                                     |   |
|---|-------------------------------------|---|
| 6 | <b>Deduzione di parte dell'IRAP</b> | <p>A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, e' ammesso in deduzione per i soggetti IRES (<i>società di capitale ed enti commerciali</i>) e per i soggetti IRPEF (<i>ditte individuali, società di persone, esercenti arti o professioni</i>) un importo pari <b>al 10% dell'IRAP</b> pagata, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati</i></li> <li>- <i>ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti.</i></li> </ul> <p>In relazione ai periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2008, per i quali <b>e' già stata comunque presentata istanza di rimborso</b> i contribuenti hanno diritto al rimborso per una somma fino ad un massimo del 10% dell'IRAP dell'anno di competenza, riferita forfetariamente ai suddetti interessi e spese per il personale.</p> <p>I contribuenti che al 29 novembre 2008 <b>non hanno presentato istanza di rimborso</b>, hanno diritto al rimborso, previa presentazione all'Agenzia delle entrate di detta istanza, esclusivamente in via <b>telematica</b>, e ciò con riguardo ai versamenti effettuati entro il termine di 48 mesi.</p> <p>Il rimborso e' eseguito secondo l'ordine cronologico di presentazione delle istanze nel rispetto dei limiti di spesa pari a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>100 milioni di euro per l'anno 2009,</i></li> <li>- <i>500 milioni di euro per l'anno 2010</i></li> <li>- <i>400 milioni di euro per l'anno 2011.</i></li> </ul> |
|---|-------------------------------------|---|

|                                  |  |   |
|----------------------------------|--|---|
| <p><b>15</b><br/>commi 10-12</p> | <p><b>Riallineamento dei valori dei valori fiscali a seguito di operazione straordinaria</b></p> | <p>La norma in commento <b>deroga</b> al disposto del comma <i>2-ter</i> <i>introdotta nell'articolo 176 del T.U.I.R.</i>, di cui dal DPR 22 dicembre 1986, n. 917, <i>dall'articolo 1, comma 46, della legge 24 dicembre 2007, n. 244</i>, in forza del quale è stato consentito al contribuente, di potersi vedere <b>fiscalmente riconosciuti i plusvalori</b> emersi a seguito di <b>operazioni straordinarie</b> (<i>conferimento di azienda, fusione, scissione</i>) quando imputati in bilancio alle categorie delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, subordinatamente al pagamento di <b>un'imposta sostitutiva a scaglioni</b>, a seconda dell'importo totale dei maggiori valori (<i>12% sino a 5milioni di euro, 14% da 5milioni a 10milioni di euro, e 16% oltre i 10milioni di euro</i>) (peraltro, in caso di <b>realizzo</b> dei beni rivalutati <b>anteriamente al quarto periodo</b> di imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva e del maggior ammortamento dedotto). <b>In deroga</b> a tale disposizione la norma in commento:</p> <p><b>A)</b> riconosce ai contribuenti la possibilità di <b>"riallineare"</b> i valori fiscali ai maggiori valori attribuiti in bilancio, sempre a seguito di un'operazione straordinaria, <b>all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali</b>, pagando l'<b>imposta sostitutiva</b> di cui al medesimo comma 2-ter, con l'aliquota <b>del 16%</b> (<i>a prescindere dall'ammontare del plusvalore emerso</i>), versando in unica soluzione l'importo dovuto entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. In questo caso i maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti fiscalmente a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale e' versata l'imposta sostitutiva. Inoltre la <b>deduzione delle quote di ammortamento</b> del maggior valore <b>dell'avviamento e dei marchi d'impresa</b> può essere effettuata in misura non superiore ad <b>un nono</b>, a prescindere dall'imputazione al conto economico, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale e' versata l'imposta sostitutiva. A partire dal medesimo periodo di imposta sono deducibili le quote di ammortamento del maggior valore <b>delle altre attività immateriali</b> nel limite della quota imputata a conto economico e, comunque, in misura non superiore ad un nono del valore stesso.</p> <p><b>B)</b> riconosce ai contribuenti la possibilità di <b>"riallineare"</b> i valori fiscali ai maggiori valori attribuiti in bilancio, sempre a seguito di un'operazione straordinaria, <b>anche ad attività diverse dall'avviamento, dai marchi d'impresa e dalle altre attività immateriali</b> alle medesime condizioni di cui sub A. In questo caso tali maggiori valori sono assoggettati a <b>tassazione con aliquota ordinaria</b>, ed eventuali maggiorazioni, rispettivamente dell'IRES e dell'IRAP, separatamente dall'imponibile complessivo, versando in unica soluzione l'importo dovuto.</p> <p>Le suddette opzioni di cui sub A) e sub B) si applicano alle operazioni effettuate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, nonché a quelle effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.</p> |
|----------------------------------|--|---|

|                                  |   |  |
|----------------------------------|---|--|
| <p><b>15</b><br/>commi 16-23</p> | <p><b>Rivalutazione facoltativa dei beni immobili</b></p> | <p>Le società di capitali, le cooperative, gli enti commerciali, i trust residenti, nonché le società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate, che <b>non adottano i principi contabili IAS/IFRS</b>, possono, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, <b>rivalutare i beni immobili</b> risultanti dal bilancio in corso al 31 dicembre 2007, ad esclusione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- delle aree fabbricabili</li> <li>- degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa (ossia degli "immobili merce").</li> </ul> <p>La rivalutazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 29 novembre 2008 (per le società con esercizio coincidente all'anno solare: bilancio 2008);</li> <li>- deve riguardare <b>tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea</b> e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa. A tal fine si intendono compresi in due distinte categorie gli immobili ammortizzabili e quelli non ammortizzabili.</li> </ul> <p>Il <b>saldo attivo</b> risultante dalle rivalutazioni eseguite deve essere <b>imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva</b> designata con riferimento alla presente legge ("Riserva ex D.L. 185/2008), con esclusione di ogni diversa utilizzazione, che ai fini fiscali costituisce riserva in sospensione di imposta. Il <b>saldo attivo</b> della rivalutazione <b>può essere affrancato</b> con l'applicazione in capo alla società di una <b>imposta sostitutiva</b> dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura <b>del 10%</b></p> <p>Il <b>maggior valore</b> attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a decorrere dal <b>terzo esercizio successivo</b> a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (per le società con esercizio coincidente all'anno solare: dal 2011), con il versamento <b>di un'imposta sostitutiva</b> dell'imposta dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura <b>del 10%</b> per gli <b>immobili ammortizzabili</b> e del <b>7%</b> relativamente agli immobili non ammortizzabili, da computare in diminuzione del saldo attivo della rivalutazione.</p> <p>Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del <b>quarto esercizio successivo</b> a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (per le società con esercizio coincidente all'anno solare: antecedente al 2012), ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.</p> <p>Le imposte sostitutive devono essere versate, a scelta, <b>in un'unica soluzione</b> ovvero <b>in tre rate</b> (in questo caso per le due rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali con la misura del 3 per cento annuo)</p> |
|----------------------------------|---|--|

|                                  |  |   |
|----------------------------------|--|---|
| <p><b>16</b><br/>comma 1</p>     | <p><b>Interpello e silenzio assenso</b></p>    | <p>Ai sensi dell'art. <b>21 nono comma della legge 413/1991</b>, il contribuente, anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che possa dar luogo all'applicazione delle <b>disposizioni cd. "antielesive"</b>, può <b>richiedere il preventivo parere</b> alla competente direzione generale del ministero delle finanze fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata.</p> <p>Con la norma in commento si integra tale disposizione della legge 413/1991, prevedendo che la mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla <b>diffida ad adempiere</b> da parte del contribuente equivale a <b>silenzio assenso</b>.</p>  |
| <p><b>16</b><br/>commi 6 e 7</p> | <p><b>Obbligo di istituzione della PEC</b></p> | <p><b><u>Società di nuova costituzione</u></b></p> <p>Le imprese costituite in forma societaria, a partire dal 29 novembre 2008, sono tenute a indicare il proprio <b>indirizzo di posta elettronica certificata</b> nella <b>domanda di iscrizione</b> al registro delle imprese.</p> <p><b><u>Società già costituite:</u></b></p> <p>Entro il 29 novembre 2011 tutte le imprese, già costituite in forma societaria alla data del 29 novembre 2008, comunicano al registro delle imprese <b>l'indirizzo di posta elettronica certificata</b>. L'iscrizione dell'indirizzo di posta elettronica certificata nel registro delle imprese e le sue successive eventuali variazioni sono esenti dall'imposta di bollo e dai diritti di segreteria.</p> <p><b><u>Professionisti</u></b></p> <p>I professionisti iscritti in albi ed elenchi istituiti con legge dello Stato comunicano ai rispettivi ordini o collegi <b>il proprio indirizzo di posta elettronica certificata</b> entro il <b>29 novembre 2009</b>. Gli ordini e i collegi pubblicano in un elenco consultabile in via telematica i dati identificativi degli iscritti con il relativo indirizzo di posta elettronica certificata.</p> |

|                                 |   |   |
|---------------------------------|---|---|
| <p><b>29</b><br/>commi 6-11</p> | <p><b>Limitazioni alla detraibilità delle spese per riqualificazione energetica</b></p> | <p>Le detrazioni per <i>interventi di riqualificazione energetica di cui all'articolo 1, commi da 344 a 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, come prorogate dall'articolo 1, comma 20, della legge 28 dicembre 2007, n. 244</i>, sono confermate, fermi restando i requisiti e le condizioni previste nelle norme sopra richiamate nonché nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico 19 febbraio 2007, <b>con le seguenti limitazioni e nuove condizioni:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- per le spese sostenute nei tre periodi d'imposta 2008, 2009 e 2010, i contribuenti inviano alla Agenzia delle entrate, esclusivamente in via telematica, <b>apposita istanza</b> per consentire il monitoraggio della spesa e la verifica del rispetto dei limiti di spesa</li> <li>- l'Agenzia delle entrate esamina le istanze secondo <b>l'ordine cronologico di invio</b> delle stesse e comunica, esclusivamente in via telematica, entro 30 giorni dalla ricezione dell'istanza, l'esito della verifica stessa agli interessati.</li> <li>- la fruizione della detrazione è subordinata alla ricezione dell'assenso da parte della medesima Agenzia. L'assenso si intende <b>non fornito decorsi 30 giorni</b> dalla presentazione dell'istanza senza esplicita comunicazione di accoglimento da parte dell'Agenzia delle entrate.</li> </ul> <p>I <b>limiti di spesa</b>, ai quali è subordinato l'accoglimento delle istanze inviate, sono i seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 82,7 milioni di euro per l'anno 2009,</li> <li>- 185,9 milioni di euro per l'anno 2010,</li> <li>- 314,8 milioni di euro per l'anno 2011.</li> </ul> <p>Per le spese sostenute nel 2008, <b>l'istanza è presentata</b> a decorrere dal 15 gennaio 2009 e fino al 27 febbraio 2009. Per le spese sostenute nel 2009 e nel 2010, <b>l'istanza è presentata</b> a decorrere dal 1° giugno e fino al 31 dicembre di ciascun anno.</p> <p>I contribuenti persone fisiche che, per le spese sostenute nell'anno 2008 non presentano l'istanza o ricevono la comunicazione di diniego da parte dell'Agenzia delle entrate in ordine alla spettanza delle detrazioni beneficiano di una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, pari <b>al 36%</b> delle spese sostenute, sino ad un importo massimo delle stesse pari a <b>48.000 euro</b> per ciascun immobile, da ripartire in 10 rate annuali di pari importo.</p> <p>Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da pubblicare sul <b>sito Internet</b> della medesima Agenzia e' comunicato <b>l'esaurimento degli stanziamenti</b> annuali.</p> |
|                                 |   |   |