Conversione del D.L. 203/2005 – Riapertura dei termini per la rivalutazione delle aree dei privati

5 Dicembre 2005

Sul Supplemento Ordinario n. 195/L alla *Gazzetta Ufficiale* n. 281 del 2 dicembre 2005, è stata pubblicata la **Legge 2 dicembre 2005, n. 248** di conversione, con modifiche, del Decreto-Legge 30 settembre 2005, n. 203, recante misure di contrasto all`evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria che prevede, tra l`altro, la riapertura dei termini, al 30 giugno 2006, per la rivalutazione delle aree possedute da privati non esercenti attività commerciale.

Il provvedimento è parte integrante della Manovra economica 2006, insieme al Disegno di Legge Finanziaria, attualmente all`esame della Camera dei Deputati (6177 A/C).

Con riserva di ulteriori specifiche comunicazioni sui temi regolati dalla legge di conversione, di seguito s`illustrano i contenuti generale delle principali disposizioni.

Riapertura dei termini per la rivalutazione delle aree edificabili ed agricole

In particolare, l`art.11-quaterdecies, comma 4, dell`attuale testo del D.L. 203/2005, così come risultante dalle modifiche apportate dalla relativa legge di conversione n. 248/2005, prevede la **possibilità** per i contribuenti **non esercenti attività commerciale** di **rideterminare** il **valore d`acquisto di terreni** edificabili e agricoli **posseduti** alla data del **1° gennaio 2005** (e non più fino al 1° luglio 2003 come stabilito dal comma 376 dell`art.1 della legge 311/2004), mediante la redazione di una perizia giurata di stima ed il versamento di un`imposta sostitutiva delle imposte sul reddito pari al 4% dell`intero valore rivalutato delle aree, da effettuarsi entro il **30 giugno 2006** (l`ultima scadenza, prevista dall`art.1, comma 376 della legge 311/2004, era il 30 giugno 2005).

In sostanza le novità sono:

– la riapertura dei termini al **30 giugno 2006** per il versamento dell`imposta sostitutiva delle imposte sul reddito pari al 4% dell`intero valore rivalutato. Il pagamento può avvenire anche in tre rate annuali di pari importo, con gli interessi del 3%, da effettuarsi entro il 30 giugno 2006 (I rata), 30 giugno 2007 (II rata), 30 giugno 2008 (III rata);
– la riapertura dei termini al **30 giugno 2006** per la redazione e il giuramento della perizia di stima;
– l`estensione della facoltà di rivalutare con riferimento alle aree edificabili ed agricole possedute alla data del **1° gennaio 2005**.

Si ricorda, inoltre, che la rideterminazione del valore delle aree produce i relativi effetti fiscali in termini di minore tassazione delle plusvalenze realizzate, ai sensi dell`art.67, comma 1, lett. a) e b) del TUIR (DPR 917/1986 e successive modificazioni), con la vendita degli stessi immobili.

A seguito della rivalutazione, infatti, il nuovo valore del terreno, risultante dalla perizia di stima, assume la natura di prezzo di acquisto dello stesso, da portare in diminuzione del corrispettivo ottenuto al momento della vendita, ai fini della determinazione delle plusvalenze.

Modifiche al regime della PEX

Il testo normativo, così come modificato dalla legge di conversione, prevede, inoltre ulteriori **correzioni al regime fiscale di esenzione per le cessioni di partecipazioni** (c.d. "*PEX*", di cui all`art.87 del TUIR – DPR 917/1986), rispetto a quelle già previste dal testo originario del D.L. 203/2005 – *art.5, comma 1, lett.b*.

In particolare, la misura dell`esenzione (fissata originariamente al 95% dal D.L. 203/2005, con effetto dal 4 ottobre 2005) viene ulteriormente ridotta al 91% per le plusvalenze realizzate sino al 2006 ed all`84% a partire dal 2007.

La modifica, tuttavia, ha effetto solo nel caso in cui, a seguito della cessione della partecipazione, si realizzi una plusvalenza, in quanto, diversamente, nel caso in cui si realizzi una minusvalenza, resta ferma l`indeducibilità prevista sin dall`entrata in vigore della riforma fiscale, attuata con il D.Lgs. 344/2003.

Restano, invece, immutate le altre correzioni già apportate dall`originario testo del D.L. 203/2005, che ha previsto:

– la modifica del **periodo minimo di possesso** (requisito previsto dalla lett. a) del comma 1 del predetto art. 87 TUIR DPR 917/1986), da 12 a **18 mesi**, affinchè una partecipazione, fermi restando gli altri requisiti previsti, possa rientrare nell`ambito del regime della *participation exemption*.

– la **proroga** per **ulteriori due esercizi** (pertanto per il 2006 e il 2007) della disposizione contenuta nell`**art. 4**, comma 1, lett. c), del **D.Lgs. 344/2003**.

Pertanto, le eventuali plusvalenze relative a partecipazioni che beneficiano della *participation exemption*, realizzate entro il quarto periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2003 (ossia entro il 2007), non potranno usufruire della esenzione di cui all`art. 87 del TUIR, fino a concorrenza delle svalutazioni dedotte nei periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2003 e nel precedente (in sostanza nel 2002 e nel 2003).

Deducibilità dei canoni di leasing immobiliare

La legge 248/2005 apporta, inoltre, **modifiche** alle regole di **deducibilità dei canoni per i contratti di leasing** che hanno per oggetto tra l`altro beni immobili, previste dall`art.102, comma 7 del TUIR – DPR 917/1986 – *art.5-ter*.

In particolare, l`art.102, comma 7, del TUIR, prima dell`intervento delle nuove disposizioni, prevedeva la deducibilità dei canoni di leasing aventi ad oggetto beni immobili, a condizione che la durata dei contratti non fosse inferiore a otto anni.

Con l`art.5-ter, aggiunto in sede di conversione del D.L. 203/2005, viene ora esteso al leasing immobiliare il criterio di deducibilità dei canoni già previsto relativamente ai contratti di leasing mobiliare, ossia **la metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito, a norma del D.M. 31 dicembre 1988, in relazione all`attività esercitata dall`impresa stessa**, con il vincolo ulteriore che **il medesimo contratto di leasing immobiliare abbia una durata minima che varia tra gli otto anni e i quindici anni**.

In altri termini, si ipotizzi che il bene immobile oggetto di un contratto di leasing, abbia un coefficiente di ammortamento pari al 3%, corrispondente ad una vita utile fiscale pari a più di 33 anni, per il quale la metà del periodo di ammortamento è, quindi, pari a 17 anni (periodo superiore rispetto ai 15 anni previsti dalla norma).

In questo caso, la deducibilità dei canoni di leasing è ora consentita, a condizione che il contratto di leasing sia stato stipulato per un periodo minimo di 15 anni (limite massimo di durata minima del contratto), non occorrendo pertanto che sia stipulato per un periodo superiore, pari alla metà esatta del periodo di ammortamento.

Le nuove disposizioni hanno, comunque, efficacia per i contratti stipulati a decorrere dal 2 dicembre 2005 (data di entrata in vigore della legge 248/2005) ;

AGEVOLAZIONE PER GLI INVESTIMENTI IN AREE SVANTAGGIATE

In tema di **agevolazioni fiscali per gli investimenti in aree svantaggiate** (di cui all`art.8 della legge 388/2000 e successive modifiche), viene stabilito che la locazione di complessi immobiliari polifunzionali non determina la decadenza dal credito d`imposta, in quanto non viene a configurarsi la destinazione degli immobili agevolati ad una struttura produttiva diversa (viene, in sostanza, reintrodotta la disposizione contenuta nel D.L. 163/2005, decaduto per mancata conversione in legge) – *art.7, comma 1-bis*;

STUDI DI SETTORE

Per quanto riguarda l`asseverazione degli studi di settore, viene disposta la **possibilità**, in caso di **mancato adeguamento alle risultanze degli studi di settore**, di **attestazione**, da parte dei soggetti autorizzati (es. dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali, a cui vengono aggiunti, tra gli altri, i dipendenti e i funzionari delle associazioni di categoria abilitati all`assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, etc.) e su richiesta dei contribuenti, delle **cause** che giustificano la **non congruità dei ricavi** dichiarati rispetto a quelli stimati dagli Studi, nonchè quelle di **incoerenza** rispetto agli indici economici dagli stessi individuati (con l`abrogazione, invece, del comma 2 dell`art.3, del D.M. 164/1999, viene eliminata l`attestazione della congruità dell`ammontare dei ricavi o dei compensi dichiarati a quelli determinati sulla base degli studi di settore) – *art.7-sexies*;

IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI

In tema di imposta comunale sugli immobili, sono due le principali novità normative contenute nel testo della legge di conversione 248/2005:

- una norma interpretativa, in materia di **ICI**, in base alla quale un`**area** è da considerarsi comunque **fabbricabile**, ai fini del medesimo tributo, se è utilizzabile a scopo edificatorio **in base allo strumento urbanistico generale**, indipendentemente dall`adozione degli strumenti attuativi del medesimo – *art.11-quaterdecies, comma 16*.
- l`**esenzione** dall`**ICI** relativamente agli immobili utilizzati dagli enti non commerciali, di cui all`art.73, comma 1, lett. c, del TUIR DPR 917/1986, destinati all`esercizio delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonchè di culto, a prescindere dalla natura commerciale o meno delle stesse- *art.7, comma 2-bis*.

REDDITO DEI FABBRICATI ABITATIVI POSSEDUTI DALLE IMPRESE

Diversamente, **resta ferma**, anche a seguito delle modifiche apportate dalla legge di conversione, la **disposizione** già contenuta nell`art.7, comma 1, dell`originario testo del D.L. 203/2005, con la quale è stato modificato l`art.90 del TUIR – DPR 917/1986 in materia di **determinazione** del **reddito** imponibile per i **fabbricati**, **diversi da** quelli **strumentalie** da **quelli destinati alla vendita**, **posseduti** dalle **imprese** e **concessi in locazione** *(cfr. Manovra 2006-Decreto Legge 203/2005 Collegato alla Finanziaria 2006 del 6 ottobre 2005).*

In particolare, con l`art.7 del D.L. 203/2005, il reddito derivante dalla locazione di tali immobili, pari in precedenza al canone di locazione ridotto forfetariamente del 15%, viene ora determinato in base al canone di locazione ridotto delle sole spese sostenute nel periodo d`imposta, debitamente documentate, riferibili agli interventi di manutenzione ordinaria (di cui alla lett. a, del comma 1, dell`art. 3 del DPR 380/2001) effettuati sugli stessi immobili.

Tale deduzione, comunque, compete esclusivamente entro il limite del 15% dell`importo del canone. Resta comunque fermo l`obbligo del raffronto con la rendita catastale dell`unità immobiliare poichè, ai fini fiscali, deve comunque essere assunto il maggiore dei due importi.