Manovra 2006 – Ulteriori chiarimenti ministeriali sul collegato alla finanziaria 2006

14 Marzo 2006

La rivalutazione delle aree possedute da privati non esercenti attività commerciale è ammessa anche per i terreni precedentemente rivalutati, previo versamento entro il 30 giugno 2006 dell`imposta sostituiva del 4% sul nuovo valore rideterminato.

Inoltre, il reddito dei fabbricati abitativi patrimonializzati e concessi in locazione dalle imprese è comunque determinato in misura pari al canone di locazione ridotto, sino ad una massimo del 15% dello stesso, delle sole spese di manutenzione ordinaria effettivamente sostenute, mentre nessun altro onere è ammesso in deduzione.

Queste le principali indicazioni fornite dall`Agenzia delle Entrate con la **Circolare n. 10/E del 13 marzo 2006** in ordine alle disposizioni introdotte con il D.L. 30 settembre 2005 n.203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n.248 (cosiddetto "*Collegato alla legge finanziaria 2006*")

Di seguito si illustrano le precisazioni fornite con riferimento alle disposizioni di maggior interesse per il settore.
Rivalutazione delle aree possedute da privati

Come noto, l`art.11-*quaterdecies*, comma 4, del D.L. 203/2005 (così come risultante dalle modifiche apportate dalla relativa legge di conversione n. 248/2005) ha previsto la riapertura dei termini per effettuare la rivalutazione delle aree edificabili e agricole possedute da privati non esercenti attività commerciale, mediante il pagamento di un`imposta sostitutiva dell`IRPEF pari al 4% del nuovo valore rideterminato dei terreni, originariamente introdotta dalla legge finanziaria 2002 (L. 448/2001).

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**.

Al riguardo, l`Agenzia ha confermato che è possibile procedere alla rideterminazione del valore delle aree che già in passato avevano fruito della medesima agevolazione con riferimento alla data del 1° gennaio 2002, del 1° gennaio 2003 o del 1° luglio 2003.

In tal caso, è necessario far redigere e giurare una nuova perizia di stima del valore dei terreni determinato alla data del 1° gennaio 2005 e versare l`imposta sostitutiva del 4%, calcolata sul nuovo valore, entro il prossimo 30 giugno 2006.

Inoltre, l`Amministrazione ha ribadito che l`imposta sostitutiva versata in occasione delle precedenti rivalutazioni può essere unicamente richiesta a rimborso, ai sensi dell`art. 38 del DPR 602/1973, mentre non è ammessa nessuna compensazione e, nel caso in cui si sia optato per il pagamento rateale, le eventuali quote residue non vanno versate.

Per approfondimenti in materia si rinvia ai documenti Rivalutazione delle aree edificabili – Nuovi termini e riepilogo applicazione del 16 gennaio 2006 ed Manovra 2006 – Chiarimenti dell`Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2006.
Reddito dei fabbricati abitativi posseduti dalle imprese e concessi in locazione

L`art.7, comma 1, del D.L. 203/2005, ha modificato l`art.90 del TUIR – DPR 917/1986 in materia di determinazione del reddito imponibile per i fabbricati, diversi da quelli strumentali e da quelli destinati alla vendita, posseduti dalle imprese e concessi in locazione (si tratta, in sostanza, delle abitazioni non destinate alla vendita, ma alla locazione).

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 affitto 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.

La modifica ha effetto a decorrere dal periodo d`imposta in corso alla data del 4 ottobre 2005, data di entrata in vigore del D.L. 203/2005 (periodo d`imposta 2005 per i contribuenti con esercizio coincidente con l`anno solare).

Al riguardo, l`Agenzia ha precisato che:

- Ø non viene prevista alcuna maggiorazione al limite massimo del 15% a beneficio degli immobili situati nel comune di Venezia e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, come invece previsto per la determinazione dei redditi fondiari dall`art.37, comma 4-bis, ultimo periodo del TUIR (che fissa al 25% la riduzione forfetaria del canone di locazione per tali immobili);
- Ø le spese di manutenzione ordinaria eccedenti il limite del 15% del canone non sono deducibili nei periodi d`imposta successivi, anche se nel corso di questi l`importo delle spese sia inferiore al predetto limite;
- Ø resta fermo, anche dopo le modifiche apportate dal D.L. 203/2005, il principio stabilito dall`art.90, comma 2, del TUIR – DPR 917/1986, per cui non è ammesso in deduzione nessun altro onere relativo a tali fabbricati.

Deve, così intendersi confermata la precisazione fornita dall`Agenzia nelle precedente Circolare n.6/E/2006, secondo la quale la norma contiene un divieto assoluto di deducibilità di tutti i componenti negativi relativi a tali immobili, compresi anche gli interessi passivi ad essi relativi, sia di funzionamento, sia di finanziamento;

Ø la nuova disciplina rileva anche ai fini IRAP, per cui il reddito di tali fabbricati, calcolato sulla base delle nuove regole, concorre alla determinazione del valore della produzione netta.

Deducibilità dei canoni di leasing immobiliare

Come noto, l`art.5-ter, aggiunto in sede di conversione del D.L. 203/2005, ha esteso al leasing immobiliare il criterio di deducibilità dei canoni già previsto relativamente ai contratti di leasing mobiliare, ossia la deducibilità viene condizionata dal fatto che la durata del contratto sia pari alla 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 tra gli 8 anni e i 15 anni.

Le nuove disposizioni hanno, comunque, efficacia per i contratti stipulati a decorrere dal 4 dicembre 2005 (giorno successivo alla data di entrata in vigore della legge 248/2005).

Pertanto, si rammenta che per i contratti stipulati anteriormente alla suddetta data, la deducibilità fiscale dei canoni di leasing immobiliare rimane ammessa se il relativo contratto ha una durata almeno pari ad otto anni (secondo le regole stabilite dall`art.102, comma 7 del TUIR – DPR 917/1986, nel testo previgente alla data di entrata in vigore della legge 248/2005).

Al riguardo, viene precisato che:

Ø ai fini della determinazione della metà del periodo d`ammortamento, non assume rilievo la regola stabilita dall`art.102, comma 2, secondo la quale i coefficienti devono essere ridotti alla metà per il primo esercizio.

Inoltre, i coefficienti di ammortamento da applicare sono quelli previsti per il settore di attività in cui opera il conduttore, a prescindere dall`effettivo utilizzo del bene o dalla eventuale locazione dello stesso a terzi. Ad esempio, con riferimento ad una società immobiliare che acquista in leasing un immobile e lo affitta a terzi, si deve comunque considerare il coefficiente di ammortamento relativo all`attività della società immobiliare.

In caso, poi, di cessione del contratto di leasing da un locatario finanziario ad un altro, continuano ad applicarsi i coefficienti riferiti al primo utilizzatore, a condizione che la modifica contrattuale non dia luogo ad un nuovo contratto di locazione finanziaria (in quest`ultimo caso, si avrà, invece, una nuova decorrenza del periodo d`ammortamento, calcolato con riferimento ai coefficienti applicabili al settore di attività in cui opera il nuovo utilizzatore);

Ø i nuovi vincoli sulla deducibilità dei canoni di locazione finanziaria operano, secondo il disposto dell`art.102, comma 7, del TUIR – DPR 917/1986, indipendentemente dai criteri di contabilizzazione adottati dall`utilizzatore. Pertanto, tali nuove regole si applicano anche nei confronti dei soggetti che abbiano adottato i principi contabili internazionali (IAS 17).

Per quanto riguarda i contratti di leasing appalto, è stato poi confermato che:

Ø le nuove disposizioni trovano applicazione per i contratti stipulati a decorrere dal 4 dicembre 2005 (data successiva a quella di entrata in vigore della legge 248/2005 che ha convertito il D.L. 203/2005), non essendo necessaria, per la conclusione del medesimo contratto, anche la consegna dell`opera;

Ø diversamente, per la verifica della durata minima del contratto di leasing occorre avere riguardo al momento a partire dal quale decorre l`obbligo di pagamento dei canoni, che può coincidere con la data di stipula del contratto o, se diversa, alla successiva data di consegna dell`opera (come nell`ipotesi di leasing appalto).

Per approfondimenti in materia, si rinvia al documento Leasing immobiliare – Nuove modalità di calcolo della deduzione del canone del 23 gennaio 2006.

Modifiche al regime fiscale di esenzione per le cessioni di partecipazioni -PEX

L`art. 5, comma 1, lett. b) del D.L. 203/2005 ha modificato l`art. 87 del TUIR, DPR 917/1986, che disciplina il regime della cosiddetta *participation exemption* (“Pex“), ossia l`esenzione da imposta delle plusvalenze realizzate con la vendita di partecipazioni societarie, al ricorrere di determinate condizioni,.

In particolare, le modifiche riguardano la percentuale di esenzione (prima totale e poi fissata al 95% dal D.L. 203/2005 e ridotta ulteriormente, dalla legge di conversione 248/2005, al 91% per le plusvalenze realizzate entro il 2006 e all`84% a partire da quelle realizzate dal 1° gennaio 2007), nonchè il periodo minimo di possesso delle partecipazioni (requisito previsto dalla lett. a del comma 1 del predetto art. 87 TUIR DPR 917/1986) che da 12 mesi è stato innalzato a 18 mesi.

In proposito, con la Circolare n.10/E/2006, l`Amministrazione finanziaria ha chiarito che

Ø le percentuali di esenzione applicabili alle plusvalenze sono le seguenti:

DATA DI REALIZZO DELLA PLUSVALENZA	PERCENTUALE DI ESENZIONE DA IRES
§ Fino al 3 ottobre 2005	100%
§ Dal 4 ottobre 2005 al 2 dicembre 2005	95%
§ Dal 3 dicembre 2005 al 31 dicembre 2006	91%
§ Dal 1° gennaio 2007	84%

Si ricorda, che nel caso in cui si realizzi una minusvalenza, resta ferma l`indeducibilità totale della stessa prevista sin dall`entrata in vigore della riforma fiscale, attuata con il D.Lgs. 344/2003;

Ø la modifica del periodo minimo di possesso, da 12 a 18 mesi, rileva solo ai fini dell`accesso al regime di parziale esenzione delle plusvalenze. Resta fermo, quindi, il periodo minimo di 12 mesi ai fini dell`indeducibilità totale delle minusvalenze sulle partecipazioni aventi gli altri requisiti della “Pex“ (iscrizione delle medesime partecipazioni tra le immobilizzazioni finanziarie; esercizio di un`attività commerciale della partecipata e residenza di quest`ultima in un Paese diverso da quelli a fiscalità privilegiata).

Ciò può determinare il verificarsi dei seguenti regimi fiscali:

PERIODO DI POSSESSO DELLA PARTECIPAZIONE	TASSAZIONE PLUSVALENZE	TASSAZIONE MINISVALENZE

§ meno di 12 mesi interi	Imponibili al 100%	Deducibili al 100%
§ tra 12 e 18 mesi interi	Imponibili al 100%	Indeducibili al 100%
§ da più di 18 mesi interi	Esenti in base alla % relativa alla data di realizzo	Indeducibili al 100%

4483-Circolare n. 10-E del 13 marzo 2006.pdfApri