In GU la Legge di conversione del D.L. 223/2006 – Misure fiscali d`interesse per il settore

28 Agosto 2006

Si fa seguito alle precedenti news (*Ddl di conversione del D.L. 223/2006 – Nuovo regime IVA per compravendite e affitti di immobili del 4 agosto 2006*, *Modifiche apportate al Senato* e *Nuovo regime IVA per compravendite e affitti di immobili del 27 luglio 2006*) per comunicare che sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 186 del 11 agosto 2006 (S.O. n. 183/L), è stata pubblicata la Legge 4 agosto 2006, n. 248 di conversione, con modificazioni, del Decreto Legge 4 luglio 2006, n.223 recante «*Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonchè interventi in materia di entrate e di contrasto all`evasione fiscale*».

Le modifiche apportate dalla legge di conversione hanno effetto a partire dal 12 agosto 2006.

Di seguito si fornisce una sintesi di tutte le misure fiscali di interesse per il settore contenute nell`attuale testo del decreto, così come risultante dalle modifiche apportate dalla citata Legge di conversione (artt. **35**; **36**, **37**).

Sulle novità fiscali contenute nel provvedimento l`Agenzia delle Entrate ha emesso due distinte circolari: la n. **27/E** in tema di revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati, e la n. **28/E** su tutti gli altri argomenti del decreto legge, entrambe del 4 agosto 2006 (vedi allegati).

Indice
1. mantenimento dell`imposta di **registro all`1%** peri trasferimenti di immobili nell`ambito di **programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata** pubblica;
2. nuovo regime Iva/Registro per **compravendite e locazioni** di immobili:
2.1 Cessione di fabbricati
2.1.1 Cessione di abitazioni
2.1.2 Cessione di fabbricati strumentali per natura
2.2 Locazione di fabbricati
2.2.1 *Locazione di abitazioni*
2.2.2 *Locazione di fabbricati strumentali per natura*
2.3 Rettifica della detrazione;
3. responsabilità dell`**appaltatore** per i versamenti **IVA** dovuti dal **subappaltatore**;
4. responsabilità solidale dell`**appaltatore** per le **ritenute fiscali**, previdenziali e contributive sui redditi da **lavoro dipendente** operate dal **subappaltatore**;
5. ritorno dell`Iva al 10% per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria delle abitazioni e **modifiche alla detrazione Irpef** per le spese di recupero;
6. eliminazione della limitazione all`accertamento in caso di pagamento dell`**IVA calcolata su base catastale** nelle compravendite di immobili;
7. definizione di **“area edificabile””**, ai fini di **tutti i tributi**;
8. esclusione dell`**ammortamento** per le **aree su cui** insiste un **fabbricato** strumentale o pertinenziali allo stesso;
9. modifiche alle regole di determinazione del **valore fiscale** delle **rimanenze** di opere, forniture e servizi di **durata ultrannuale**;
10. revisione delle modalità di **accertamento** con gli **Studi di Settore**;
11. tassazione IRPEF delle **plusvalenze** realizzate con la **vendita di immobili acquistati** per **donazione** da meno di 5 anni;
12. obbligo, in sede di acquisto di immobili, di **indicare** nel rogito il **corrispettivo pattuito** e **modifiche all`applicazione del “criterio automatico catastale””** ai fini dell`imposta di registro;
13. obbligo di indicare le **modalità di pagamento** del corrispettivo e **riconoscimento** di una **detrazione Irpef** per le **spese** di **mediazione**;
14. modifiche al **credito d`imposta** per iredditi di **lavoro dipendente** prodotto **all`estero.**

1. Mantenimento dell` “1%“ per i programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica (art.36, c. 15)

Il D.L. 223/2006, nel testo originario, ha previsto la completa abrogazione della norma, in vigore dal 1° gennaio 2001, che stabiliva l`applicazione dell`imposta di registro all`1% e delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (168 euro ciascuna) per i trasferimenti di immobili (aree e fabbricati) compresi in piani urbanistici particolareggiati, a condizione che entro i 5 anni successivi fossero stati utilizzati edificatoriamente (norma introdotta dall`art.33, comma 3, legge 388/2000).

L`abrogazione ha efficacia per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto), che sconteranno, a partire da tale data, l`imposta di registro dell`8% (aree) o 7% (fabbricati) e le imposte ipotecarie e catastali proporzionali.

In merito, a seguito delle tempestive iniziative intraprese dall`Ance, il testo definitivo del Decreto Legge, con le modificazioni apportate dalla Legge di conversione, **mantiene** la citata **agevolazione** esclusivamente con riferimento ai **trasferimenti di immobili** in piani urbanistici particolareggiati, diretti all`attuazione di **programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica**, comunque denominati, realizzati in accordo con le Amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.

In tal modo, l`Ance ha inteso garantire il principio della neutralità fiscale dei passaggi intermedi degli immobili almeno con riferimento alla realizzazione dei programmi di edilizia residenziale convenzionata rivolti a soddisfare le esigenze abitative delle fasce sociali più deboli.

2. Nuovo regime Iva/Registro per compravendite e locazioni di immobili (art.35, c. 8-10 sexies)

Rispetto al testo originario del Decreto Legge (*cfr. Decreto Legge 223/2006 “Manovra-bis“ – Misure fiscali per gli immobilil del 6 luglio 2006*), il provvedimento, nell`attuale formulazione, contiene rilevanti novità in tema di fiscalità delle compravendite e locazioni immobiliari, di seguito

evidenziate.

2.1 Cessione di fabbricati

Le modifiche apportate in sede di conversione al D.L. 223/2006[1] hanno in sostanza introdotto:

– una differente tassazione delle compravendite a seconda che abbiano ad oggetto fabbricati a destinazione abitativa ovvero fabbricati strumentali per natura;

– la facoltà per il venditore di optare per l`applicazione dell`Iva in caso di cessione di fabbricato strumentale per natura;

– l`applicazione delle Imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale per tutti i trasferimenti di immobili strumentali per natura (imponibili od esenti Iva) e contestuale aumento dell`Imposta ipotecaria dal 2% al 3%.

2. 1. 1 Cessione di abitazioni

Rimangono assoggettate ad Iva **esclusivamente** le cessioni di fabbricati o singole unità immobiliari a destinazione abitativa se realizzate nel rispetto di queste 2 condizioni:

· l`impresa cedente è **l`impresa costruttrice**, o **quella che vi ha eseguito** (anche tramite affidamento in appalto) **interventi incisivi di recupero** (restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e urbanistica). Con la Circolare 27/E del 4 agosto 2006, l`Agenzia delle Entrate precisa che ai fini dell`imponibilità IVA possano ritenersi imprese costruttrici degli stessi fabbricati oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per la esecuzione dei lavori. A tal fine viene richiamato espressamente il concetto di impresa costruttrice contenuto nella Circolare del Ministero delle finanze 11 luglio 1996, n. 182/E;

· la cessione è effettuata **entro 4 anni** dall`ultimazione dei lavori di costruzione o di recupero.

Nell`ipotesi in cui siano verificati entrambi i suddetti requisiti, il trasferimento dell`abitazione sconta l`Iva con aliquota propria del bene oggetto di cessione, ossia:

Ü **4%** nel caso di abitazioni non di lusso cedute ad acquirenti con i requisiti «prima casa» (Nota II Bis, all`art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/1986);

Ü **10%** nel caso di abitazioni non di lusso o ristrutturate;

Ü **20%** nel caso di abitazioni di lusso

e l`Imposta di registro e le Imposte Ipotecaria e Catastale applicate in misura fissa, pari a **168 euro ciascuna** (**504 euro** complessivi).

In tutti gli altri casi, compresa la cessione oltre il quadriennio dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o recupero, il trasferimento è esente da Iva ed assoggettato ad Imposta di Registro con aliquota del **7%** ed Imposte Ipotecaria e Catastale rispettivamente pari al **2%** e all`**1%** (**3%** complessivo), sempre fatta salva l`ipotesi della cessione di abitazione non di lusso ad acquirente con i requisiti «prima casa», alla quale si applicano l`Imposta di Registro con aliquota del **3%** e le Imposte Ipotecaria e Catastale in misura fissa, pari a **168 euro ciascuna** (**336 euro** complessivi).

Si ricorda che l`esenzione da Iva comporta l`indetraibilità dell`imposta pagata in relazione a tutti i costi sostenuti dall`impresa per la costruzione, l`acquisto ed il recupero del fabbricato. A tal fine il provvedimento (art. 35, comma 8, lett.b), modifica l`art. 19-bis 1, lett. i, del DPR IVA 633/72, per estendere alle società di compravendita l`indetraibilità oggettiva dell`IVA per l`acquisto, la locazione, la manutenzione, il recupero e la gestione di fabbricati e porzioni di fabbricato a destinazione abitativa (la detraibilità resta confermata solo per le imprese aventi come oggetto principale dell`attività la costruzione di immobili, cioè per le imprese edili che cedono tali fabbricati entro 4 anni dall`ultimazione).

Per quanto riguarda l`**Iva già detratta nel passato**, il provvedimento *(art. 35, comma 9)* chiarisce espressamente che non opera la rettifica della detrazione ai sensi dell`art. 19bis2 del DPR 633/1972 in relazione ai:

– fabbricati abitativi posseduti al 4 luglio 2006 (tale ipotesi riguarda esclusivamente i soggetti che hanno mutato il regime fiscale in conseguenza delle nuove disposizioni contenute nel decreto legge; C.M. 27/E del 2006);

– fabbricati abitativi posseduti dalle imprese che li hanno costruiti o che vi hanno eseguito interventi di recupero, per i quali alla data del 4 luglio 2006, sia già trascorso il termine dei 4 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o recupero.

CESSIONE DI FABBRICATI ABITATIVI		
Impresa cedente	**Entro i 4 anni dall`ultimazione**	**Oltre i 4 anni dall`ultimazione**
Impresa che lo ha costruito o Impresa che lo ha ristrutturato *(art. 31, lett. c, d ed e della legge 457/1978)*	**Imponibili IVA** [(1)]	**Esenti IVA** [(2)]
Tutte le altre imprese	**Esenti IVA** [(2)]	

(1) *Rimangono invariate le aliquote IVA vigenti: **4%** per la "prima casa""; **10%** per le abitazioni non di lusso o ristrutturate; **20%** per le abitazioni di lusso. In tali casi, l`Imposta di Registro e le Imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa, pari a **168 euro ciascuna** (**504 euro** complessivi).*

(2) *Imposta di Registro al **7%** ed imposte ipotecarie e catastali al **3%**, ad eccezione dell`ipotesi di cessione di "prima casa"" assoggettata ad Imposta di registro al **3%** ed Imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, pari a **168 euro ciascuna** (**336 euro** complessivi). L`Esenzione da IVA comporta l`indetraibilità dell`imposta pagata in relazione a tutti i costi sostenuti dall`impresa per la costruzione, l`acquisto ed il recupero del fabbricato.*

2.1.2 Cessione di fabbricati strumentali per natura

Più articolata è la modifica al regime di tassazione dei trasferimenti immobiliari che hanno ad oggetto «fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni» [2].

Si tratta, in sostanza, dei cosiddetti **fabbricati strumentali per natura**, catastalmente classificati in:

– **Categoria A/10** (uffici e studi privati);

– **Gruppo B** (unità immobiliari per uso di alloggio collettivo);

– **Gruppo C** (unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varie);

– **Gruppo D** (opifici ed in genere fabbricati costruiti per le speciali esigenze di un`attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni);

– **Gruppo E** (altre unità immobiliari che, per le singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi).

Per le cessioni di tali fabbricati, o di porzioni di questi, il provvedimento, introducendo il nuovo n. 8-*ter* al comma 1 dell`art. 10 del DPR 633/1972, stabilisce l`esenzione Iva ad eccezione di 4 specifici casi:

– cessioni effettuate dalle imprese costruttrici, o che vi hanno eseguito (anche tramite affidamento in appalto) interventi incisivi di recupero (restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e urbanistica), entro 4 anni dall`ultimazione dei lavori di costruzione o di recupero;

– cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi Iva che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d`imposta in percentuale pari od inferiore al 25%. Con la Circolare 27/E del 4 agosto 2006, l`Agenzia delle Entrate ha precisato in merito che la percentuale di detrazione in base al quale si determina il regime fiscale della cessione è ricavabile provvisoriamente dalla percentuale di detraibilità (pro-rata) dell`anno precedente o nell`ipotesi in cui non è possibile far riferimento a tale percentuale (es. attività iniziata nell`anno di acquisto dell`immobile) deve farsi riferimento a una percentuale presuntiva. Al fine dell`applicazione della norma, nell`atto di acquisto occorre menzionare la dichiarazione dell`acquirente che la propria percentuale di detraibilità supera o meno il 25%. Nell`ipotesi in cui l`operazione non sia stata assoggettata ad IVA in via opzionale (vedi di seguito), l`acquirente, qualora al termine del periodo di imposta in cui è avvenuta la cessione rilevi che la propria percentuale di detraibilità sia risultata non superiore al 25%, deve comunicarlo al cedente per l`assoggettamento dell`operazione ad IVA;

– cessioni effettuate nei confronti di soggetti non esercenti attività d`impresa, arte o professione. Sempre la suddetta Circolare 27/E del 2006 precisa che in tal caso resta obbligatorio l`assoggettamento ad IVA (si tratta di acquirenti consumatori finali che non hanno diritto alla detrazione dell`IVA in via di rivalsa). Anche in tal caso nell`atto deve essere menzionata la dichiarazione dell`acquirente sul fatto che lo stesso non agisce nell`esercizio di impresa, arte o professione. Per gli enti che esercitano sia attività rilevanti che attività escluse dall`IVA, nell`atto di acquisto deve essere dichiarato che l`acquisto del fabbricato è effettuato in relazione allo svolgimento dell`attività non commerciale;

– cessioni effettuate tra soggetti che, nel relativo atto, hanno espressamente manifestato l`opzione per l`imposizione Iva. In tal caso, precisa la Circolare 27/E, gli operatori continueranno a beneficiare della detrazione dell`IVA. La possibilità di optare per il regime IVA è possibile solo in casi diversi dalle tre ipotesi di imponibilità IVA obbligatoria sopra richiamate. In sostanza, l`opzione per l`imponibilità IVA riguarda le cessioni di immobili strumentali effettuate nei confronti dei soggetti passivi IVA che non subiscono limitazioni all`esercizio della detrazione. Anche in tal caso occorre menzionare nell`atto di acquisto l`opzione per l`imponibilità IVA. In caso contrario, si applica il regime ordinario di esenzione IVA.

In questi ultimi 4 casi, il trasferimento è assoggettato ad Iva con aliquota propria del bene oggetto della cessione, in misura pari al:

Ü **10%** per uffici e negozi facenti parte di fabbricati a prevalente destinazione abitativa: (cosiddetti fabbricati "Tupini""), ceduti dall`impresa costruttrice, e per i fabbricati o porzioni di fabbricato ristrutturato;

Ü **20%** per tutti gli altri casi

e l`Imposta di Registro si applica in misura fissa, pari a **168 euro** mentre le Imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura proporzionale rispettivamente pari al **3%** e all`**1%** (**4%** complessivamente).

Le principali novità delle operazioni di cessione di tale tipologia di fabbricati consistono proprio:

– nell`applicazione dell`Imposta di Registro in misura fissa (pari a 168 euro ciascuna) sia nell`ipotesi di trasferimenti imponibili agli effetti dell`Iva, che in caso di esenzione;

– nel contestuale aumento dell`Imposta Ipotecaria che dal 2% passa al 3%.

In tutti gli altri casi, il trasferimento è esente da Iva ed assoggettato ad Imposta di Registro in misura fissa di euro 168. In sostanza l`imposta di registro in misura fissa si applica sia per le cessioni assoggettate ad IVA che per quelle esenti dall`imposta in attuazione del principio di alternatività IVA/Registro previsto dall`art. 40 del DPR 131/86 (C.M. 27/E). Si applicano, inoltre le Imposte Ipotecaria e Catastale rispettivamente pari al **3%** e all`**1%** (**4%** complessivo). Pertanto, anche tali operazioni scontano l`applicazione dell`Imposta Ipotecaria con aliquota maggiorata (dal 2% al 3%).

A tal riguardo, una specifica agevolazione è prevista, a decorrere dal 1° ottobre 2006, per le cessioni di immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi (di cui agli art. 37 del D.Lgs. 58/1998 e art. 14*bis* della legge 86/1994), ovvero imprese di locazione finanziaria, ovvero banche ed intermediari finanziari (di cui agli artt.106-107 del D.Lgs. 385/1993), limitatamente all`acquisto e al riscatto dei beni da concedere o concessi in leasing, per le quali le volture catastali e le trascrizioni degli atti sono assoggettate ad Imposte Ipotecaria e Catastale ridotte della metà, ovverosia

rispettivamente pari all` **1,5%** e allo **0,5%** (**2%** complessivo).

Anche con riferimento alle cessioni di fabbricati strumentali per natura, si ricorda, infine, che l`esenzione da Iva comporta l`indetraibilità dell`imposta pagata in relazione a tutti i costi sostenuti dall`impresa per la costruzione, l`acquisto ed il recupero del fabbricato.

Per quanto riguarda l`**Iva già detratta nel passato**, il provvedimento *(art. 35, comma 9)* chiarisce espressamente che la rettifica della detrazione, ai sensi dell`art. 19bis2 del DPR 633/1972, opera esclusivamente nel caso in cui, nel primo atto successivo al 12 agosto 2006 (data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto), il cedente non opti per l`imposizione Iva dell`operazione.

CESSIONE DI FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA			
Impresa cedente	**Entro i 4 anni dall`ultimazione**	**Oltre i 4 anni dall`ultimazione**	
Impresa che lo ha costruito o Impresa che lo ha ristrutturato *(art. 31, lett. c, d ed e della legge 457/1978)*	**Imponibili IVA** [(1)]	**Imponibili IVA** [(1)], se alternativamente : – l`acquirente è: **1.** soggetto passivo IVA con pro-rata = 25% **2.** privato non esercente impresa, arti o professioni – il venditore nell`atto manifesta opzione per imposizione IVA	**Esenti IVA** [(2)]
	Sempre		
Tutte le altre imprese	**Imponibili IVA** [(1)], se alternativamente : – l`acquirente è: **1.** soggetto passivo IVA con pro-rata = 25% **2.** privato non esercente impresa, arti o professioni – il venditore nell`atto manifesta opzione per imposizione IVA		**Esenti IVA** [(2)]

(1) *Rimangono invariate le aliquote IVA vigenti: **10%** per uffici e negozi facenti parte di fabbricati a prevalente destinazione abitativa, cosiddetti fabbricati "Tupini"" e per i fabbricati o porzioni di fabbricato ristrutturato; **20%** per tutti gli altri casi. In tali ipotesi, l`Imposta di Registro si applica in misura fissa, pari a **168 euro** mentre le Imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura proporzionale rispettivamente pari al **3%** e all`**1%** (**4%** complessivamente).*

(2) *Imposta di Registro in misura fissa di Euro 168 ed imposte ipotecarie e catastali rispettivamente pari al **3%** e all`**1%** (**4%** complessivamente). L`Esenzione da Iva comporta l`indetraibilità dell`imposta pagata in relazione a tutti i costi sostenuti dall`impresa per la costruzione, l`acquisto ed il recupero del fabbricato.*

2.2 Locazione di fabbricati

Per quanto riguarda le locazioni, finanziarie o non, le modifiche apportate al D.L. 223/2006[3] hanno in sostanza introdotto:

- una differente tassazione delle locazioni a seconda che abbiano ad oggetto fabbricati a destinazione abitativa ovvero fabbricati strumentali per natura;
- la facoltà per il locatore di optare per l`applicazione dell`Iva in caso di locazione di fabbricato strumentale per natura;
- l`obbligo di registrazione di tutti i contratti di locazione, anche se imponibili Iva;
- l`applicazione dell`Imposta di Registro, in misura proporzionale con aliquota dell`1%, per tutti i contratti di locazione di fabbricati strumentali per natura (imponibili od esenti Iva).

Le nuove disposizioni si applicano anche in caso di affitto d`aziende il cui valore complessivo sia costituito per più del 50% dal valore normale dei fabbricati[4] e, contemporaneamente, qualora l`eventuale applicazione dell`IVA o dell`imposta di Registro per la locazione di aziende consenta di conseguire un risparmio di imposta rispetto alle disposizioni per la locazione di fabbricati (in sostanza le disposizioni della legge 248/2006 si applicano se meno favorevoli; C.M. 27/E).

2.2.1 Locazione di abitazioni

Viene sostanzialmente confermato il disposto dell`art. 35, comma 8, dell`originario testo del D.L. 223/2006 che prevede l`esenzione da IVA, con contestuale applicazione dell`imposta di registro al 2% per tutte le locazioni di fabbricati abitativi, comprese le pertinenze, a prescindere dalle caratteristiche del locatore.

Fermo restando l`obbligo di registrazione in termine fisso (30 giorni dalla data di stipulazione[5]) per i contratti stipulati a partire dal 4 luglio 2006, per i contratti di locazione in corso, che passano dal regime Iva al registro (abitazioni locate dalle imprese che le hanno costruite per la vendita), il provvedimento dispone la registrazione di un`apposita dichiarazione, le cui modalità e termini di presentazione e versamento verranno stabiliti con provvedimento del Direttore dell`Agenzia delle Entrate da emanare entro il 15 settembre 2006.

Si ricorda che l`esenzione da Iva comporta l`indetraibilità dell`imposta pagata in relazione a tutti i costi sostenuti dall`impresa per la costruzione, l`acquisto ed il recupero del fabbricato.

Per quanto riguarda l`**Iva già detratta nel passato** (abitazioni locate dalle imprese che le hanno costruite per la vendita con applicazione dell`Iva al 10% sino al 3 luglio 2006), il provvedimento *(art. 35, comma 9)* stabilisce che, anche in questo caso, non opera la rettifica della detrazione, ai sensi dell`art. 19bis2 del DPR 633/1972, solo in relazione ai fabbricati abitativi posseduti dalle imprese che li hanno costruiti, per i quali alla data del 4 luglio 2006, sia già trascorso il termine dei 4 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione.

LOCAZIONE DI ABITAZIONI (COMPRESA LA LOCAZIONE FINANZIARIA)		
Impresa Locatrice	**Regime IVA**	**Imposta di Registro**
Tutte	**Esenzione**	**2%**

2.2.2 Locazione di fabbricati strumentali per natura

Per la definizione di tali fabbricati, si rinvia a quanto già precisato nel precedente paragrafo 2.1.2 (*Cessioni di fabbricati strumentali per natura*).

In particolare, per le locazioni di tali fabbricati, il provvedimento (modificando il n. 8 e introducendo il n.8-*ter* al comma 1 dell`art. 10 del DPR 633/1972) stabilisce l`esenzione Iva ad eccezione di 3 specifici casi:

– locazioni effettuate nei confronti di locatari soggetti passivi Iva, che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d`imposta in percentuale pari od inferiore al 25%. Per quanto concerne la percentuale di detrazione si rinvia a quanto precisato in merito alla cessione di beni strumentali. La percentuale di detrazione del conduttore deve essere valutata inizialmente al momento di stipula del contratto di locazione, nel quale deve essere menzionata la relativa dichiarazione del conduttore;

– locazioni effettuate nei confronti di locatari soggetti non esercenti attività d`impresa, arte o professione;

– locazioni effettuate da locatori che hanno espressamente manifestato l`opzione per l`imposizione Iva nel contratto.

In questi ultimi 3 casi, la locazione è assoggettata ad Iva con aliquota ordinaria al **20%** e ad Imposta di Registro in misura proporzionale, pari all`**1%**.

A seguito della reintroduzione di ipotesi di locazioni soggette ad IVA è stata reintrodotta la possibilità di optare per l`applicazione separata dell`imposta IVA in presenza di locazione di immobili abitativi esenti (art. 36, terzo comma, DPR 633/72).

Le principali novità delle operazioni di locazione di tale tipologia di fabbricati consistono:

– nella facoltà per il locatore di optare per l`applicazione dell`Iva;

– nell`obbligo di registrazione del contratto, con applicazione dell`Imposta di Registro, in misura proporzionale con aliquota dell`1%, anche nell`ipotesi di locazione imponibile agli effetti dell`Iva;

In tutti gli altri casi, la locazione è esente da Iva ed assoggettata ad Imposta di Registro con aliquota dell`**1%**.

Per i contratti di locazione finanziaria è, inoltre, previsto che l`Imposta di Registro corrisposta per i canoni di locazione possa essere portata, nel caso di riscatto del bene, a scomputo di quanto dovuto a titolo di Imposte Ipotecaria e Catastale.

Anche con riferimento alle locazioni di fabbricati strumentali per natura, si ricorda, infine, che l`esenzione da Iva comporta l`indetraibilità dell`imposta pagata in relazione a tutti i costi sostenuti dall`impresa per la costruzione, l`acquisto ed il recupero del fabbricato.

Per quanto riguarda l`**Iva già detratta nel passato**, il provvedimento *(art. 35, comma 9)* chiarisce espressamente che la rettifica della detrazione, ai sensi dell`art. 19bis2 del DPR 633/1972, opera esclusivamente nel caso in cui il cedente non opti per l`imposizione Iva dell`operazione.

Ai fini dell`applicazione delle nuove disposizioni, (sia per le locazioni di abitazioni che per quelle di immobili strumentali), le parti devono presentare per la registrazione un`apposita dichiarazione, nella quale può essere esercitata da parte del locatore, per i soli immobili strumentali, l`opzione relativa all`imponibilità Iva, che ha effetto a decorrere dal 4 luglio 2006. Le modalità, o termini di presentazione della dichiarazione e di versamento dell`Imposta di Registro verranno stabiliti con provvedimento del Direttore dell`Agenzia delle Entrate, da emanare entro il 15 settembre 2006.

LOCAZIONE DI FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA (COMPRESA LA LOCAZIONE FINANZIARIA)		
Impresa Locatrice	**Regime IVA**	**Imposta di Registro**
Tutte	**Esenzione**	**1%**
	Imponibilità [(1)],se alternativamente : – il locatario è: **1.** soggetto passivo IVA con pro-rata = 25% **2.** privato non esercente impresa, arti o professioni – il locatore nell`atto manifesta opzione per imposizione IVA	**1%**

(1) *Rimane invariata l`aliquota IVA vigente del **20%** e l`Imposta di Registro si applica in misura proporzionale pari all`**1%** (l`atto, ancorchè relativo ad un`operazione imponibile ai fini IVA, va obbligatoriamente registrato).*

2.3 Rettifica della detrazione

Per quanto riguarda le disposizioni sulla rettifica della detrazione Iva[6], il provvedimento, così come modificato dalla legge di conversione, recepisce quanto sostenuto dall`Ance, neutralizzando gli effetti retroattivi e rendendo definitive (pertanto, non rettificabili) le detrazioni Iva legittimamente operate dalle imprese fino all`entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Infatti, viene previsto che **la rettifica** della detrazione **non operi** per:

– fabbricati abitativi (locati o non) posseduti al 4 luglio 2006, da imprese diverse da quelle costruttrici o ristrutturatrici;
– fabbricati abitativi (locati o non) posseduti dalle imprese che li hanno costruiti o che vi hanno eseguito interventi di recupero, per i quali alla data del 4 luglio 2006 sia già trascorso il termine dei 4 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione

o recupero;
- fabbricati strumentali per natura se, nell`atto di compravendita, il cedente opta per l`imposizione Iva[7];
- fabbricati strumentali per natura concessi in locazione se il locatore, opta per l`imposizione Iva.

Diversamente, la rettifica della detrazione opera per i fabbricati abitativi posseduti (locati o non) dalle imprese che li hanno costruiti o recuperati, quando, al 4 luglio 2006, non è ancora decorso il termine dei 4 anni dall`ultimazione dei lavori.

In tal caso:

- se si tratta di fabbricato abitativo non locato, allo scadere del quadriennio, opera la rettifica della detrazione, ai sensi dell`art.19bis2, comma 3, del D.P.R. 633/1972 (con la restituzione integrale dell`Iva detratta sulla costruzione o il recupero);

- se si tratta di fabbricato abitativo locato, opera la rettifica della detrazione, ai sensi dell`art.19bis2, comma 2, del D.P.R. 633/1972 (ossia con riferimento a tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio dalla costruzione), ovvero comma 4, qualora l`impresa applichi la detrazione d`imposta secondo la regola del pro-rata (ai sensi dell`art.19, comma 5, del medesimo D.P.R. 633/1972).

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE			
Tipologia di fabbricato	**Impresa**	**Non sono scaduti i 4 anni dall`ultimazione**	**Sono scaduti i 4 anni dall`ultimazione**
Abitativi posseduti e non locati al 4 luglio 2006	**Impresa che lo ha costruito o ristrutturato** *(art. 31, lett. c, d ed e della legge 457/1978)*	**NO Rettifica** [(1)]	**NO Rettifica ai sensi dell`art.19bis2 DPR 633/1972**
	Tutte le altre imprese	**NO Rettifica ai sensi dell`art.19bis2 DPR 633/1972**	
Abitativi posseduti e dati in locazione al 4 luglio 2006	**Impresa che lo ha costruito per la successiva vendita**	**SI Rettifica** [(2)]	**NO Rettifica ai sensi dell`art.19bis2 DPR 633/1972**
	Tutte le altre imprese	**NO Rettifica** [(3)]	
Strumentali per natura non locati	**Impresa che lo ha costruito o ristrutturato** *(art. 31, lett. c, d ed e della legge 457/1978)*	**NO Rettifica** [(4)]	**NO Rettifica ai sensi dell`art.19bis2 DPR 633/1972** a condizione chevenditore nel primo atto successivo all`entrata in vigore della legge di conversione manifesti opzione per imposizione Iva
	Tutte le altre imprese	**NO Rettifica ai sensi dell`art.19bis2 DPR 633/1972** a condizione chevenditore nel primo atto successivo all`entrata in vigore della legge di conversione manifesti opzione per imposizione Iva	
Strumentali per natura locati	**Tutte le imprese**	**NO Rettifica ai sensi dell`art.19bis2 DPR 633/1972** a condizione chelocatore manifesti opzione per imposizione Iva, con modalità e tempistica individuata con Provvedimento ministeriale, da emanarsi entro il 15settembre 2006	

(1) *Trascorso il termine dei 4 anni, se l`immobile non è stato ancora ceduto, l`impresa opererà la rettifica, con l`integrale restituzione dell`Iva detratta relativamente ai costi sostenuti per la costruzione, l`acquisto e il recupero del predetto fabbricato, ai sensi dell`art. 19bis2, comma 3 del DPR 633/1972.*

(2) *Opera la rettifica della detrazione, ai sensi dell`art.19bis2, comma 2, del D.P.R. 633/1972 (ossia con riferimento a tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio dalla costruzione), ovvero comma 4, qualora l`impresa applichi la detrazione d`imposta secondo la regola del pro-rata (ai sensi dell`art.19, comma 5, del medesimo D.P.R. 633/1972).*

(3) *La rettifica non opera in quanto, anche in base alle previgenti disposizioni, la locazione era esente da Iva e soggetta ad Imposta di registro con aliquota del 2%.*

(4) *Trascorso il termine dei 4 anni, opererà la rettifica, con l`integrale restituzione dell`Iva detratta relativamente ai costi sostenuti per la costruzione, l`acquisto e il recupero del predetto fabbricato, ai sensi dell`art.19bis2, comma 3 del DPR 633/1972 se, in sede di cessione, non si opti per l`imposizione Iva.*

Fermo restando che, sul punto, occorre che l`Amministrazione finanziaria si pronunci sulle modalità operative delle nuove disposizioni (la Circolare 27/E del 4 agosto non ha fornito chiarimenti in merito), è evidente la sperequazione che sembra colpire le imprese del settore rispetto agli altri operatori, costringendo le stesse, seppur limitatamente alle abitazioni i cui lavori, alla data del 4 luglio 2006, siano ultimati da meno di 4 anni, a restituire in tutto o in parte l`Iva già detratta in fase di costruzione.

3. Responsabilità dell`appaltatore per versamenti Iva del subappaltatore *(art.35, c. 5-6 ter)*

L`appaltatore diventa responsabile dei versamenti Iva dovuti dal subappaltatore per le prestazioni di manodopera nel settore dell`edilizia.

In particolare, viene introdotto il meccanismo dell`inversione contabile ("*reverse charge*"), in base al quale il versamento dell`Iva non è più eseguito dal subappaltatore, ma direttamente dall`appaltatore, il quale quindi è tenuto non solo al pagamento, ma anche al versamento dell`imposta.

In pratica:

§ il subappaltatore fattura i lavori all`appaltatore senza addebito dell`Iva e con l`indicazione della norma che lo esenta dall`applicazione dell`imposta;

§ l`appaltatore integra la fattura ricevuta, con l`indicazione dell`aliquota e della relativa imposta dovuta, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro dei corrispettivi (di cui all`art.24 del DPR 633/1972), sia in quello degli acquisti (di cui all`art.25 del citato DPR 633/1972).

Come precisato dall`Agenzia delle Entrate con la Circolare 28/E del 4 agosto 2006, il meccanismo dell`inversione contabile si applica anche agli eventuali rapporti di subappalto posti in essere dal subappaltatore.

L`entrata in vigore della disposizione è comunque subordinata all`approvazione della stessa da parte dell`Unione Europea.

Tenuto conto che il meccanismo potrebbe provocare una rilevante eccedenza di crediti Iva in capo al subappaltatore, in un`ottica di garanzia di tempestivo recupero degli stessi, il provvedimento, come modificato dalla legge di conversione, anche tenuto conto delle sollecitazioni dell`Ance, conferma oltre alla possibilità di **richiesta di rimborso annuale** (ai sensi dell`art.30, comma 2, lett.a, del D.P.R. 633/1972, come appositamente modificato dall`art. 35, comma 6-*bis* del provvedimento in esame) anche la **facoltà di effettuare la compensazione infrannuale** tra diverse imposte e contributi (ai sensi dell`art.8, comma 3, del D.P.R. 542/1999) **ed estende**, a favore degli **operatori** con **volume d`affari** costituito per **almeno l`80%** da prestazioni rese in **esecuzione** di contratti **di subappalto**, il **limite** di **compensazione** annuale da 516.456,90 **a 1.000.000 di euro**.

4. ***Responsabilità solidale dell`appaltatore per ritenute fiscali e previdenziali sui redditi da lavoro dipendente operate dal subappaltatore*** *(art.35, c. 28-34)*

In merito alle disposizioni relative allo specifico regime della responsabilità solidale tra il committente principale e le imprese appaltatrici e subappaltatrici, l`intervento dell`Ance ha consentito il rinvio dell`entrata in vigore della norma.

Si ricorda che il D.L. 223/2006 ha introdotto la responsabilità solidale a carico dell`appaltatore per le ritenute Irpef e per i contributi previdenziali e assicurativi dovuti dal subappaltatore relativamente ai propri dipendenti.

Gli importi dovuti per la responsabilità solidale non possono comunque eccedere complessivamente l`ammontare del corrispettivo dovuto dall`appaltatore al subappaltatore.

La responsabilità solidale viene però meno se l`appaltatore verifica, acquisendo la relativa documentazione prima di effettuare il pagamento, che gli adempimenti a carico del subappaltatore, relativi all`opera o il servizio affidatogli (effettuazione e versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e versamento dei contributi previdenziali e assicurativi), sono stati correttamente eseguiti da quest`ultimo.

L`appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo sino all`esibizione della documentazione da parte del subappaltatore.

A tal fine è previsto che gli atti che devono essere notificati entro un termine di decadenza al subappaltatore sono notificati entro lo stesso termine anche al responsabile in solido.

Il committente, inoltre, prima di effettuare il pagamento all`appaltatore, deve richiedere e farsi esibire la documentazione attestante il corretto assolvimento degli adempimenti cui è tenuto l`appaltatore stesso. L`inosservanza di tale disposizione comporta l`applicazione di una sanzione amministrativa, da 5.000 a 200.000 euro, se gli adempimenti connessi all`opera o al servizio oggetto dell`appalto non siano stati adempiuti dall`appaltatore o dagli eventuali subappaltatori.

A fronte di tale disposizione, l`Ance ha evidenziato l`esigenza di individuare, a livello normativo, una precisa documentazione attestante la regolarità delle predette imprese rispetto ai lavoratori occupati, sia ai fini fiscali che contributivi, per escludere la responsabilità solidale.

Il testo della legge 248/2006, recependo pienamente quanto richiesto, **rinvia** l`**entrata in vigore** delle disposizioni successivamente **all`emanazione** di un **apposito decreto interministeriale**, da emanarsi entro 90 giorni dall`entrata in vigore della legge, che **individu**i la suddetta **documentazione**.

L`azione dell`Ance ha, inoltre, ottenuto successo anche per quanto attiene il **limite di operatività della** predetta **responsabilità** che, circoscritto **ad un anno dal termine dei lavori** in base alla Legge Biagi (art.29, comma 2, D.Lgs.276/2003), è stato anche esteso, rispetto alla normativa in atto, all`effettuazione ed al versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente.

Infine, è stata espressamente riconosciuta l`**esclusione** della responsabilità da parte dei **committenti privati non esercenti attività commerciale**.

Le disposizioni, pertanto, si applicheranno per i contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi conclusi successivamente all`emanazione del suddetto decreto interministeriale, ed interesseranno le imprese (soggetti Iva), nonchè, in ogni caso, le società (soggetti Ires), lo Stato e gli Enti pubblici.

5. ***Ritorno dell`Iva al 10% per le manutenzioni delle abitazioni e modifiche alla detrazione Irpef per le spese di recupero*** *(art.35, c. 19-20, e c.35-ter-35 quater)*

Come da tempo auspicato dall`Ance, la Legge 248/2006, di conversione del D.L. 223/2006, recepisce la Direttiva europea[8], che consente la proroga sino al 2010 dell`applicazione delle aliquote Iva ridotte per i settori ad alta intensità di manodopera.

In particolare, l`art. 35, comma 35-*ter* della Legge di conversione prevede la **reintroduzione**, **dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006**, dell`**Iva** ridotta al **10%** per gli interventi di **manutenzione ordinaria e straordinaria** delle abitazioni.

Contestualmente, per il medesimo periodo, l`art. 35, comma 35-*quater* stabilisce che la percentuale di **detrazione Irpef** relativa alle spese di recupero dei fabbricati abitativi viene **ridotta** dall`attuale 41% (che, quindi, rimane in vigore dal 1° gennaio fino al 30 settembre 2006) **al 36%** nei limiti di Euro 48.000 per abitazione (e non più nei limiti di Euro 48.000 per ciascun comproprietario o familiare convivente o detentore). In sostanza dal 1° ottobre 2006 il limite di Euro 48.000 deve essere suddiviso tra i soggetti che hanno diritto alla detrazione.

Resta fermo quanto già stabilito dal D.L. 223/2006, in base al quale, per le spese sostenute a partire dal 4 luglio 2006, deve essere indicato separatamente in fattura il costo della manodopera relativa all`intervento, a pena di decadenza dal diritto alle agevolazioni.

Con la Circolare 28/E l`Agenzia delle Entrate ha precisato che la detrazione IRPEF nella misura del 41% può essere fruita solo ed esclusivamente in corrispondenza di lavori fatturati con l`aliquota del 20%. Coerentemente, per i lavori fatturati con l`aliquota del 10% dovrà essere applicata la detrazione nella misura del 36%.

6. Eliminazione della limitazione all`accertamento in caso di pagamento dell`IVA sulla base del valore catastale nelle compravendite di immobili *(art.35, c. 2- 4 e c.23-bis)*

Viene confermata, anche dopo le modifiche apportate dalla Legge di conversione, l`abrogazione della disposizione (prevista dall`art.15, D.L. 41/1995, convertito nella legge 85/1995), in base alla quale, per le cessioni di fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C soggette ad Iva, gli Uffici non potevano procedere alla rettifica del corrispettivo dichiarato nell`atto, se lo stesso fosse indicato in misura non inferiore al valore catastale (rendita, rivalutata del 5% e moltiplicata per i coefficienti catastali variabili a seconda della tipologia degli immobili).

Al riguardo, si evidenzia che tale disposizione non derogava comunque al principio generale, sancito dal DPR 633/1972, per cui la base imponibile Iva è costituita dal corrispettivo contrattuale, ma, come precisato dall`Amministrazione finanziaria con la Risoluzione 62/E del 29 aprile 1996, la stessa era volta solo ad «*individuare situazioni che suggeriscono l`opportunità di eseguire controlli da cui possano emergere elementi concreti che gli Uffici IVA possono utilizzare per l`esercizio dei poteri di accertamento*».

Allo stesso modo, viene confermata la possibilità di procedere alla rettifica delle dichiarazioni Iva e delle imposte sul reddito, nell`ipotesi in cui venga accertato che il valore di trasferimento di beni immobili si discosti dal valore normale degli stessi, intendendosi per tale il prezzo, o corrispettivo, mediamente praticato per beni della stessa specie (art.14 del D.P.R. 633/1972).

In sostanza, viene del tutto eliminato il principio che comportava, di fatto, l`attestazione del corrispettivo contrattuale esposto in fattura in misura pari al valore catastale, confermando che, in ogni caso, per le cessioni soggette ad Iva la base imponibile è il prezzo di vendita.

Tuttavia, nell`ipotesi in cui questo sia inferiore al valore normale del bene (prezzo mediamente praticato per le vendite di immobili similari) vengono aumentati i poteri di accertamento, sia ai fini Iva che delle imposte sul reddito.

In merito, la legge di conversione, all`art.35, comma 23-*bis*, prevede ulteriormente che, nel caso di **trasferimento** immobiliare **finanziato con mutuo** ipotecario **o finanziamento bancario**, il **valore normale non** possa essere **inferiore** all`**ammontare** del **mutuo** o del **finanziamento** erogato.

7. Definizione di "area edificabile"" ai fini di tutti i tributi *(art.36, c. 2)*

Viene confermata la definizione di "area edificabile"" fornita dall`art.36, comma 2, del D.L.223/2006 e valevole per tutti i tributi: imposte sul reddito (IRPEF/IRES), IVA, Imposta di registro e ICI.

In particolare, un`area è da considerarsi fabbricabile, se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale (PRG) adottato dal Comune, indipendentemente dall`approvazione dello stesso da parte della Regione e dall`adozione degli strumenti attuativi.

La norma definisce l`area come edificabile con la semplice adozione del piano regolatore generale e, quindi, anche senza l`approvazione da parte della Regione. Ciò comporta, di fatto, l`aumento del prelievo, dovendo pagare tutte le imposte sul valore venale in comune commercio del terreno, pur non potendo lo stesso essere edificato per la mancanza degli strumenti attuativi.

8. Esclusione dell`ammortamento per le aree su cui insiste un fabbricato strumentale *(art.36, c. 7-8)*

Il D.L. 223/2006 ha introdotto il principio della non ammortizzabilità, ai fini fiscali (con la conseguente indeducibilità delle quote di ammortamento), delle aree occupate dai fabbricati strumentali. La disposizione vuole uniformare i principi fiscali a quelli civilistici (di redazione del bilancio), per i quali è già prevista la separata indicazione contabile del valore del fabbricato da quello del terreno.

In pratica, dal valore complessivo dell`immobile strumentale deve essere scorporato quello dell`area su cui lo stesso insiste, o comunque pertinenziale, e può essere oggetto di ammortamento solo il fabbricato.

Rispetto al testo originario del citato decreto[9], il provvedimento risultante dalle modifiche apportate dalla legge di conversione dispone che il **costo delle aree** sia **quantificato** in base ad un`**apposita perizia** di stima, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri e dei periti industriali edili. **In ogni caso**, il valore delle predette aree **non** può essere **inferiore al 20%**, **o** al **30%** se trattasi di fabbricato industriale, del **costo complessivo**.

La disposizione si applica a decorrere dal periodo d`imposta in corso al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto legge), con riferimento a tutti i fabbricati strumentali per natura e per destinazione. Ne sono esclusi gli impianti e i macchinari, ancorchè infissi al suolo.

9. Modifiche alle regole di determinazione del valore fiscale delle rimanenze di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale *(art.36, c. 20-21)*

Viene confermato che, ai fini della determinazione del valore delle rimanenze finali di opere e servizi di durata superiore ad un anno, non può più essere operata la riduzione per rischio contrattuale del 2% (elevata al 4%, se trattasi di opera eseguita all`estero da soggetti non residenti).

Prima della modifica, l`art.93, comma 3, del TUIR – D.P.R. 917/1986 (abrogato dal D.L. 223/2006) prevedeva che la valutazione delle opere di durata ultrannuale in corso di realizzazione al termine dell`esercizio, fatta in base ai corrispettivi pattuiti, poteva essere ridotta in misura non superiore al 2%, a giudizio del contribuente, per tener conto del rischio contrattuale.

Tale facoltà è stata abrogata, con effetto a partire dal periodo d`imposta 2006.

La norma comporta un anticipo del pagamento delle imposte su parte del valore delle rimanenze (2%) che veniva tassato solo all`atto dell`ultimazione della prestazione.

10. Revisione delle modalità di accertamento con gli Studi di Settore *(art.37, c. 2-3)*

Viene confermata, per i soggetti in contabilità ordinaria (come la maggior parte delle imprese associate), la possibilità di subire accertamenti tramite gli Studi di Settore, qualora anche solo per un periodo d`imposta i ricavi dichiarati siano inferiori a quelli stimati dagli stessi Studi.

Prima, invece, per i medesimi soggetti, l`accertamento da Studi di Settore era applicato quando i ricavi dichiarati risultavano inferiori a quelli stimati per due periodi d`imposta su tre consecutivi.

La modifica ha efficacia dal periodo d`imposta per il quale il termine di presentazione della dichiarazione scade successivamente alla data di entrata in vigore del decreto legge (quindi, già dal periodo d`imposta 2005, per il quale il termine di presentazione delle dichiarazioni è scaduto il 31 luglio, se effettuata tramite banca o posta, o il prossimo 31 ottobre, se effettuata in via telematica).

Con la stessa decorrenza, inoltre, vengono abrogati gli indici di natura economica finanziaria e patrimoniale, introdotti dalla legge 311/2004 ed individuati dal Provvedimento ministeriale 18 gennaio 2006 (*cfr*. News ANCE n.2879 del 28 giugno 2006).

Per il primo periodo d`imposta di applicazione, è possibile procedere, entro le stesse date di presentazione delle dichiarazioni (Unico 2006, per il periodo d`imposta 2005), all`adeguamento dei ricavi dichiarati a quelli stimati dagli Studi. In tal ambito la maggiorazione del 3% in sede di adeguamento, commisurata ai ricavi e compensi non annotati, si applica qualora la differenza tra i ricavi annotati nelle scritture contabili e quelli risultanti dagli Studi di settore sia superiore al 10% dei ricavi annotati. (C.M. 28/E).

La norma comporta la necessità, per le imprese con ricavi non superiori a 5.164.569 euro, di adeguare i ricavi dichiarati a quelli stimati dagli Studi anche per un singolo periodo d`imposta, al fine di evitare possibili accertamenti.

11. Tassazione IRPEF delle plusvalenze realizzate con la vendita di immobili acquistati per donazione da meno di 5 anni *(art.37, c. 38-39)*

Si conferma l`introduzione, a partire dal 4 luglio 2006, della tassazione Irpef delle plusvalenze realizzate dalla vendita di fabbricati ricevuti per donazione, quando effettuata entro cinque anni, decorrenti dalla data di acquisto da parte del donante.

La plusvalenza tassabile è, in questo caso, data dalla differenza tra corrispettivo di cessione e prezzo di acquisto o costo di costruzione sostenuto dal donante.

Prima di tale modifica, la cessione di fabbricati acquistati per donazione non generava plusvalenze tassabili.

La norma non riguarda i redditi d`impresa, ma le plusvalenze immobiliari realizzati da privati che, comunque, fruiscono della tassazione favorevole del 12,50%, introdotta, dal 1° gennaio 2006, dall`art.1, comma 496, della legge 266/2005.

12. Obbligo di indicare nel rogito il corrispettivo pattuito e modifiche all`applicazione del "criterio automatico catastale"" ai fini dell`imposta di registro *(art.35, c. 21, 23 e 23 ter)*

La Finanziaria 2006 (art.1, comma 497, legge 266/2005) ha introdotto il principio in base al quale l`imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale, in caso di compravendita di abitazioni e relative pertinenze tra persone fisiche non esercenti attività commerciale, possono applicarsi comunque sul valore catastale dell`immobile, a prescindere dal prezzo di cessione dichiarato nel rogito.

Con tale disposizione viene, in sostanza, prevista la possibilità di dichiarare nel rogito il prezzo di vendita effettivo dell`abitazione, senza che lo stesso assuma rilevanza ai fini fiscali, in quanto l`imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale si applicheranno comunque sul valore catastale delle medesime abitazioni cedute (rendita catastale, rivalutata del 5% e moltiplicata per il coefficiente di 120, o di 110 se l`immobile costituisce una "prima casa"" per il soggetto acquirente).

Deve comunque trattarsi di cessione:

- realizzata tra persone fisiche non esercenti attività commerciale (sono escluse le compravendite tra imprese e tra privati e imprese);
- avente ad oggetto fabbricati ad uso abitativo e relative pertinenze (sono quindi esclusi, ad esempio, i negozi, gli uffici e gli edifici industriali).

In ogni caso, l`applicazione di questo principio non è automatica, ma subordinata alla richiesta dell`acquirente resa al notaio rogante.

Il D.L. 223/2006 ha integrato tale disciplina, prevedendo comunque l`obbligo di indicare, nel rogito, il corrispettivo pattuito ed un`ulteriore riduzione degli oneri notarili dal 20% al 30%.

Il mancato rispetto di tale obbligo comporta l`applicazione delle imposte sull`intero importo del corrispettivo, con una sanzione amministrativa dal 50% al 100% della differenza tra l`imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato.

La disposizione si applica agli atti pubblici formati ed alle scritture private autenticate a decorrere dal 6 luglio 2006 (secondo giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto).

Da evidenziare inoltre che, modificando l`art.52 del D.P.R. 131/1986, il provvedimento risultante dalle modifiche apportate dalla legge di conversione, prevede che la **possibilità**, ai fini dell`imposta di registro, di **dichiarare nell`atto il valore catastale** (rendita rivalutata del 5% e moltiplicata per i coefficienti catastali), **per evitare l`accertamento** da parte degli uffici dell`Amministrazione, sia **limitata** alle sole **compravendite** di **abitazioni** e pertinenze effettuate **tra persone fisiche** non esercenti attività commerciale (di cui all`art.1, comma 497, legge 266/2005).

Per tutte le altre tipologie di cessioni, quindi, l`applicazione della valutazione automatica non è più sufficiente per evitare l`accertamento.

13. Obbligo di indicazione delle modalità di pagamento in sede di acquisto di immobili e riconoscimento di una detrazione Irpef per le spese di mediazione *(art.35, c. 22-23)*

All`atto di cessione di immobili, anche se assoggettato ad Iva, le parti hanno l`obbligo di rendere dichiarazione sostitutiva di atto notorio, recante:

- § indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo;
- § dichiarazione di essersi avvalse di un mediatore con indicazione della relativa spesa sostenuta e delle modalità di pagamento della stessa, più indicazione del numero di partita IVA o del codice fiscale dell`agente immobiliare.

In caso di incompleta o mendace indicazione di tali dati, si applica una sanzione amministrativa da 500 a 10.000 euro.

La disposizione si applica agli atti pubblici formati ed alle scritture private autenticate a decorrere dal 6 luglio 2006 (secondo giorno successivo alla pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* del decreto).

Rispetto al testo originario del decreto, il provvedimento risultante dalle modifiche apportate dalla legge di conversione prevede il riconoscimento, dal 1° gennaio 2007, di una **detrazione Irpef** (art.15, comma 1, lett.b *bis*, del D.P.R. 917/1986) pari al **19%** dei **compensi** pagati a soggetti di **intermediazione** immobiliare in dipendenza dell`acquisto di unità immobiliari da adibire ad abitazione principale, assunti per un importo **massimo** di **1.000 euro l`anno**.

14. Modifiche al credito d`imposta per i redditi di lavoro dipendente prodotto all`estero *(art.36, c. 30)*

Viene confermato, anche dopo le modifiche apportate dalla Legge di conversione, che il credito d`imposta riconosciuto relativamente al reddito di lavoro dipendente prodotto all`estero debba essere commisurato, non all`ammontare delle imposte pagate all`estero, ma alla quota parte corrispondente alla retribuzione convenzionale che, in Italia, concorre alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

[1] Modificando il Testo Unico dell`IVA (DPR 633/1972, in particolare l`art.10, comma 1, n. 8-*bis*), il D.L. 223/2006, vigente dal 4 luglio all` 11 agosto 2006, aveva previsto l`esenzione da Iva, con contestuale applicazione dell`imposta di registro, per tutti i trasferimenti di fabbricati, o loro porzioni (abitative e non), ad eccezione delle cessioni effettuate:

- § da imprese costruttrici, o che vi hanno eseguito (anche tramite affidamento in appalto) interventi incisivi di recupero (restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e urbanistica);
- § entro 5 anni dall`ultimazione dei lavori di costruzione o di recupero.

[2] Il D.L. 223/2006, come emendato in sede di conversione, modificando il Testo Unico dell`IVA (DPR 633/1972, in particolare introducendo il n.8-ter all`art.10, comma 1), relativamente ai fabbricati strumentali per natura, riprende la definizione degli stessi già presente all`art.43, comma 2, secondo periodo, del TUIR DPR 917/1986:

Art.43- Immobili non produttivi di reddito fondiario

1. Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l`esercizio di arti e professioni.

2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l`esercizio dell`arte o professione o dell`impresa commerciale da parte del possessore. ***Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*** si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato, salvo quanto disposto nell`art. 65, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all`ultimo periodo del comma 1-bis dell`articolo 95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato.

[3] Modificando il Testo Unico dell`IVA (in particolare l`art.10, comma 1, n.8, del DPR 633/1972) l`originario testo del D.L. 223/2006, prevedeva l`esenzione da IVA, con contestuale applicazione dell`imposta di registro al 2%, per le locazioni di tutte le tipologie di fabbricato, a prescindere dalle caratteristiche del locatore. Allo stesso modo, anche i contratti di leasing erano considerati esenti da IVA, ma, a differenza delle locazioni non finanziarie, venivano assoggettati ad imposta di registro in misura fissa (168 euro).

[4] Così come determinato dall`art. 14, comma 3, del DPR 633/1972 «*prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l`operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi*».

[5] Ai sensi dell`art.5 e art.17, comma 1, del D.P.R. 131/1986, come modificato dall`art.68 della legge 342/2000 (*cfr.* Circolare Ministeriale n.207/E del 16 novembre 2000).

[6] Il testo originario del D.L. 223/2006 (art.35, comma 9) non escludeva l`operatività della rettifica della detrazione IVA (ai sensi dell`art.19-bis2, del DPR 633/1972), ma prevedeva solo che, in sede di prima applicazione delle nuove disposizioni, l`imposta dovuta per effetto della stessa dovesse essere versata, anche mediante compensazione, in tre rate annuali, la prima delle quali entro il 27 dicembre 2006.

[7] Tale regola vale anche per i fabbricati strumentali per natura posseduti dalle imprese che li hanno costruiti o recuperati, quando sono trascorsi i 4 anni dall`ultimazione dei lavori e, in sede di cessione, venga esercitata per l`imposizione Iva.

[8] Sulla *Gazzetta Ufficiale dell`Unione europea* del 22 febbraio 2006 è stata pubblicata la Direttiva 2006/18/CE del Consiglio del 14 febbraio 2006, che, modificando la DIR. 77/388/CEE, autorizza la proroga dell`applicazione delle aliquote Iva ridotte per i settori ad alta intensità di manodopera e che, in particolare in Italia, ha permesso dal 2000 l`applicazione dell`aliquota IVA ridotta al 10% per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria delle abitazioni.

L`accordo raggiunto prevede:

- § la possibilità per gli Stati membri che hanno già adottato il regime agevolato di prorogarne l`applicazione sino al 31 dicembre 2010, con decorrenza dal 1º gennaio 2006, al fine di garantire la continuità giuridica nel proprio ordinamento. Tale previsione evita così l`eventualità di subire procedimenti di infrazione per quegli Stati Membri che abbiano continuato ad applicare le aliquote IVA ridotte in attesa dell`approvazione della proroga;
- § la possibilità per gli Stati membri che hanno già beneficiato del regime agevolato di adottare, in casi eccezionali, l`aliquota IVA ridotta per un terzo servizio, tra quelli previsti nelle categorie di cui all`allegato K della stessa Dir.77/388/CEE, comunicando preventivamente alla Commissione Europea la modifica dell`elenco dei servizi agevolati per la relativa autorizzazione;
- § la possibilità per gli Stati membri che non hanno adottato il regime agevolato prima del 31 dicembre 2005 di chiederne l`applicazione per uno o più servizi, facendone preventiva richiesta di autorizzazione alla Commissione Europea, entro il 31 marzo 2006;
- § la presentazione, entro il 30 giugno 2007, al Parlamento e al Consiglio dell`Unione, da parte della Commissione Europea, di una relazione di valutazione dell`impatto delle aliquote ridotte applicate ai servizi prestati localmente, in particolare, in termini di creazione di occupazione, di crescita economica e del mercato interno.

[9] L`art.35, comma 7, del D.L. 223/2006, nel testo originario, prevedeva che il costo delle aree fosse quantificato in misura pari al maggiore tra il valore esposto in bilancio e quello corrispondente al 20% del valore del fabbricato o 30% se fabbricato industriale.

4437-Circ 28-E 04 agosto 2006 ALL5.pdfApri

4437-Clirc 27-E 04 agosto 2006 ALL4.pdfApri

4437-Art. 37 ALL3.pdfApri

4437-Art. 36 ALL2.pdfApri

4437-Art. 35 ALL1.pdfApri