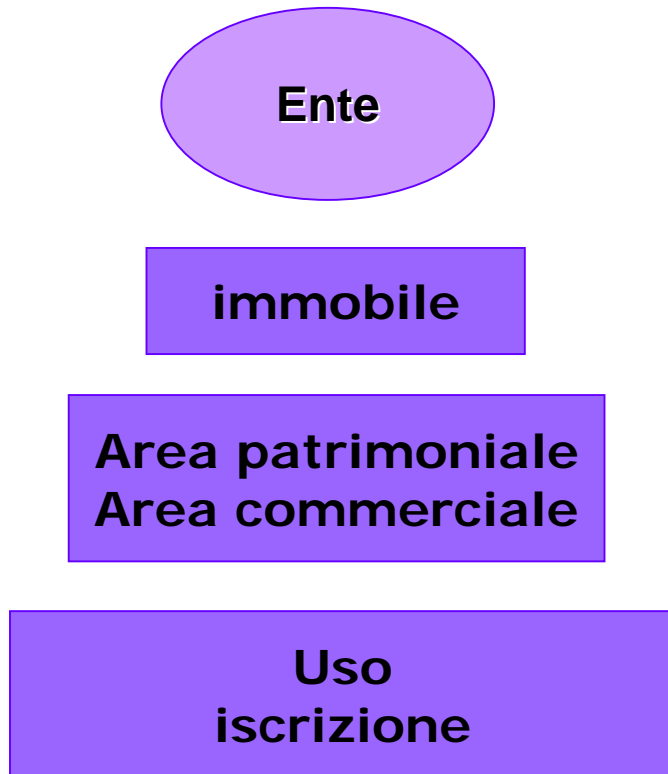


Premessa generale (1)



- ❑ **Soggettività dell'ente**
- ❑ **Definizione di immobile**
- ❑ **Identificazione catastale**
- ❑ **Libro inventari**
- ❑ **Contabilità separata**
- ❑ **Numeri di identificazione fiscali**

Premessa generale (2)

Definizione e soggettività in ambito tributario: artt. 73 e 149 TUIR

- Enfasi sulla commercialità delle attività piuttosto che sulle finalità dell'ente
- Problema della perdita di qualifica e possibili "rimedi"
- Enti ecclesiastici civilmente riconosciuti: non perdono mai la qualifica perché il fine di religione e culto è "imposto" e "garantito" dalla legge (Concordato)

Premessa generale (3)

Alcune attenzioni per difendere la qualifica di enti non commerciali

➔ rispettare l'obbligo della **contabilità separata** (art. 144, c. 2 Tuir):

Deve esistere una contabilità dell'attività **istituzionale** distinta da quella relativa alle attività **commerciali**

➔ avere un codice fiscale **diverso** dal numero di partita IVA

Premessa generale (4)

Per enti ecclesiastici:

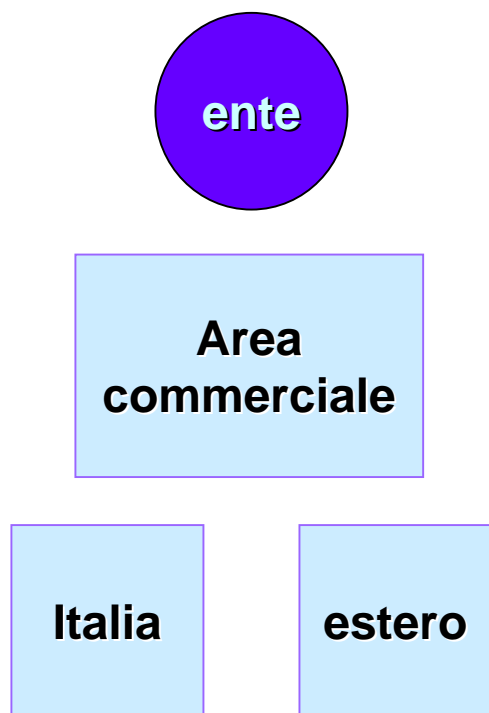
- cessioni dell'uso di immobili a terzi (locazioni, affitti, comodati)
- alienazioni
- acquisizioni

sono atti di straordinaria amministrazione soggetti ad autorizzazione preventiva:

- dell'Ordinario (per parrocchie e gli altri enti ecclesiastici diocesani)
- del Superiore (per istituti religiosi)

Premessa generale (5)

Immobili appartenenti all'area commerciale



- Prescindendo dal titolo di acquisizione: acquisto donazione
- Se iscritti libro inventari
- Tenuto ex art 2217 c.c.
- Così come previsto art.65 c.1 e 3bis TUIR
- Confermato Ag. delle Entrate -Ris. 96 del 3 agosto 2006-
- Valido per immobili strumentali (natura e destinazione) e non
- L'uscita verso l'area patrimoniale soggetta a tassazione ex art.86, c.1, lett.c TUIR

MANOVRA “VISCO-PRODI”

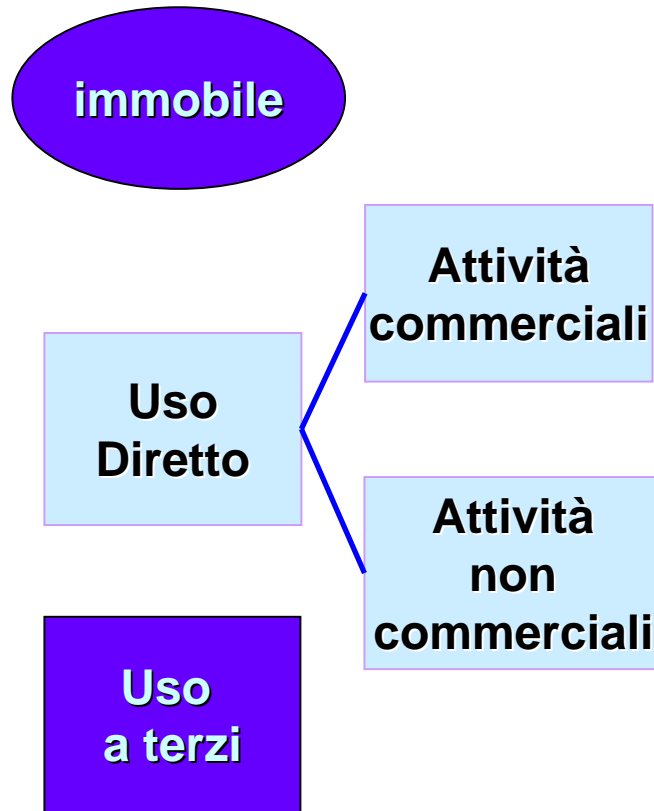
**Gli immobili posseduti
nella sfera patrimoniale
degli enti non commerciali:
utilizzo – acquisizioni – alienazioni
novità legislative**

Rag. Patrizia Clementi

Dott. Flavio Pizzini

13 gennaio 2007

Immobili area patrimoniale



- **Reddito**
- **Ammortamenti**
- **Oneri di manutenzione**
- **Acquisto**
- **Cessione**
- **ICI**

Immobili

- Abitativo
- Strumentali
- Terreni agricoli
- Terreni non edificabili
- Terreni non edificabili ma parking
- Terreni edificabili

Immobili area patrimoniale: reddito (1)

- Titolarità del reddito: attenzione al soggetto passivo nei casi di cessioni o acquisizioni di diritti reali (superficie, uso, usufrutto, abitazione)
- Imponibilità IRES: non dipende dell'uso diretto o indiretto né dall'onerosità dell'eventuale cessione
- Imponibilità IRES: anche degli immobili destinati ad attività commerciali e non considerati strumentali (coerenza dei comportamenti)

Immobili area patrimoniale: reddito (2)

Fabbricati

- nel caso di uso diretto e cessione gratuita a terzi:
rendita catastale rivalutata (verificare che la rendita corrisponda alla reale consistenza dell'immobile)
- nel caso di locazione: canone annuo (v. oltre modifiche su deduzione forfetaria e su "imponibile minimo")
- casi di esenzione e non imponibilità:
 - edifici di culto e pertinenze (Ris. 3.3.2004, n. 1);
 - fabbricati con lavori (autorizzati) di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, limitatamente al periodo di validità del provvedimento durante il quale l'immobile non è comunque utilizzato ;
 - proprietà condominiali (quota millesimale < 25,82
- agevolazioni per immobili soggetti a tutela (v. oltre)

Immobili area patrimoniale: ICI

Novità tutte miranti ad aumentare il gettito

- norme di interpretazione autentica: esenzioni lett. i) e definizione aree edificabili (v. oltre: Dott.ssa Costanza Bonelli)
- ordinanza Corte Costituzionale 42/2006 su esenzione lett. i) nei casi di non coincidenza tra proprietario e utilizzatore (principio estendibile ad altri casi...) – riconosce la legittimità dell'art. 59 D.lgs. 446/97, ma nella motivazione allude ad un orientamento restrittivo circa la necessità dell'identità tra soggetto agevolato e soggetto passivo di imposta.
- obbligo di inserimento dati in dichiarazione IRES dal 2007
- comportamento dei comuni: accertamento indiscriminato degli immobili non tassati (comprese le pertinenze edifici di culto) e non riconoscono le agevolazioni per gli immobili soggetti a tutela

Area patrimoniale

immobili in uso a terzi (1)

Contratti a titolo oneroso

- Obbligo di registrazione: permangono le precedenti disposizioni. In caso di omessa registrazione presunzione dell'esistenza di un rapporto di locazione nei 4 anni precedenti
- Spese di manutenzione: deducibilità forfetaria 15% sostituita da una deduzione analitica delle spese di manutenzione ordinaria pagate senza rivalsa con il limite del 15% del canone di locazione
- Limite al potere di accertamento: se il canone ridotto del 15% se il reddito dichiarato non è inferiore al canone ridotto del 15%, ovvero non è inferiore al 10% del valore catastale del fabbricato
- Contratti di locazione a canone convenzionale

Area patrimoniale

immobili in uso a terzi (2)

Contratti a titolo gratuito

- ❑ gratuità essenziale (no compensi in forma di interventi o di prestazioni lavorative)
- ❑ comodatario può effettuare solo manutenzione ordinaria
- ❑ forma scritta del contratto (anche se non obbligatoria)
- ❑ registrazione obbligatoria (tassa fissa)
- ❑ imposizione IRES: sempre su RC rivalutata
- ❑ imposizione ICI: possibilità esenzione in funzione dell'uso e/o dell'utilizzatore

Area patrimoniale

IRES: plusvalenze per cessioni a titolo oneroso - regime ordinario

Plusvalenza patrimoniale realizzata fuori dal reddito d'impresa origina "redditi diversi" ex. Art. 67 TUIR

- Vendita di beni (fabbricati/terreni agricoli) acquisiti, acquistati o costruiti da meno di 5 anni:
 - se acquistati a titolo oneroso: dalla data dell'atto;
 - se acquisiti per successione: dalla data di apertura;
 - se acquisiti per donazione: dalla data di acquisto a titolo oneroso da parte del donante (art. 37 c. 38 del D.L. 223/2006). Base imponibile: costo/acquisto per il donante. Decorrenza dal **4 luglio 2006** (cf. circolare 28/2006/E)
- Vendita di terreni edificabili e indennità per esproprio di terreni o per cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi

Area patrimoniale plusvalenze per cessioni a titolo oneroso imposta sostitutiva (1)

- La finanziaria 2006 (art.1 comma 496 legge 266/2005) ha previsto per gli atti posti in essere dopo il 1 gennaio 2006, su richiesta della parte venditrice resa al notaio, possa essere applicata una imposta sostitutiva de 12,50% in deroga all'art.67 c.1 lett.b del TUIR
- Possono usufruirne le società semplici, le persone fisiche, non titolari di reddito d'impresa e, alle medesime condizioni, gli enti non commerciali.
- Il DI 223/2006 ha precisato che la sanzione amministrativa in caso di occultamento in tutto o in parte del corrispettivo pattuito è determinata dal 50% al 100% della maggiore imposta accertata

Area patrimoniale plusvalenze per cessioni a titolo oneroso imposta sostitutiva (2)

- L'art. 2 c. 21 del DL 262/2006 convertito legge 286/2006 c.310 ha:
 - innalzato dal 12,50% al 20% l'aliquota;
 - escluso da tale regime la cessione di aree fabbricabili
- L'opzione è quindi utilizzabile solo per compravendite di fabbricati o terreni agricoli posseduti da meno di 5 anni
- Decorrenza:
 - atti pubblici e scritture private autenticate dal 3 ottobre 2006 per quanto attiene l'aliquota e dal 1° gennaio 2007 per l'esclusione
 - scritture private presentate per la registrazione dal 3 ottobre 2006

Area patrimoniale plusvalenze per cessioni a titolo oneroso imposta sostitutiva (3)

Avvertenze

- La legge pone in capo al notaio l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle cessioni per le quali il contribuente abbia esercitato l'opzione per l'imposta sostitutiva
- le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni di area edificabile debbono essere liquidate in dichiarazione dei redditi così come quelle per le quali non c'è opzione

Area patrimoniale

vendita abitazioni e pertinenze a persone fisiche - imposta di registro (1)

- Comma 309 legge 296/2006 modifica c. 497 L. 266/2005
- A tutte le cessioni di abitazioni e loro pertinenze effettuate dal 1 gennaio 2007
- chiunque sia il venditore (società; ente; persona fisica)
- a condizione che l'acquirente sia persona fisica non esercente attività d'impresa
- e ne richieda l'applicazione in sede di rogito
- l'imposta dovuta potrà essere calcolata solo sul valore catastale (registro ipotecarie e catastali)

Area patrimoniale

vendita abitazioni e pertinenze a persone fisiche - imposta di registro (2)

Attenzione

- Permane l'obbligo di indicare in atto il corrispettivo effettivamente convenuto e percepito
- Permane per il fisco la possibilità di accertare un eventuale maggior valore in capo al cedente anche ai fini della eventuale plusvalenza
- Permane l'obbligo di allegare all'atto apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con le modalità di pagamento e l'identificazione dell'eventuale mediatore intervenuto con la precisazione del corrispettivo riconosciuto
- *antiriciclaggio*

Area patrimoniale

vendita aree incluse in piani urbanistici particolareggiati - imposta di registro (1)

- L'art. 33 c. 3 L. 388/2000 prevedeva per l'alienazione di aree ricadenti in piani particolareggiati approvati dal Comune e recepiti in Convenzione l'applicazione:
 - dell'imposta di registro 1%
 - catastali e ipotecarie: fisse ciascuna Eur.168,00
- L'art 36 c. 15 del DL 223/2006 ha abrogato l'agevolazione dal 4 luglio 2006
- In sede di conversione l'abrogazione da assoluta è divenuta parziale

Area patrimoniale

vendita aree incluse in piani urbanistici particolareggiati - imposta di registro (2)

Attualmente per effetto della legge 248/2006 il regime agevolativo è fatto salvo per:

"..i trasferimenti di immobili ricompresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione di programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica..." e anche (dal 1 gennaio 2007) di iniziativa privata

		Regime Normale	Regime Agevolato
-imposta di registro	<i>fabbricati</i>	7%	1%
	<i>terreni</i>	8%	1%
-imposta catastale		1%	168,00
-imposta ipotecaria		2%	168,00

Area patrimoniale fabbricati rurali: nuovo classamento (1)

- La legge 286/2006 ha previsto la verifica dei requisiti di ruralità dei fabbricati e l'individuazione dei fabbricati non censiti al catasto
- L'Agenzia del Territorio identificherà i fabbricati non iscritti o non più rurali ed inviterà il contribuente alla regolarizzazione entro 90 giorni: diversamente procederà direttamente con oneri a carico del contribuente.
- Le rendite catastali attribuite produrranno effetto:
 - dal 1 gennaio dell'anno successivo alla data in cui avrebbe dovuto essere effettuata l'annotazione;
 - dal 1 gennaio dell'anno di notifica della richiesta di aggiornamento catastale

Area patrimoniale fabbricati rurali: nuovo classamento (2)

- Per effetto della legge 286/2006 è stato ampliato il criterio per il riconoscimento della ruralità fiscale dei fabbricati abitativi
- Oltre a quelli già utilizzati è ora richiesto che il fabbricato sia posseduto da un soggetto che riveste la qualifica di imprenditore agricolo iscritto nel Registro Imprese in specifiche tipologie.

Area patrimoniale

tassazione immobili soggetti a tutela (1)

- ❑ L'art.11 c.2 L.413/91 prevede che per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico ai sensi dell'art.3 legge 1089/1939 il reddito sia *in ogni caso determinato mediante l'applicazione della minore fra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria in cui è collocato il fabbricato*
- ❑ *L'Amministrazione ha sottolineato come questa agevolazione sia accordata esclusivamente a fabbricati che non rappresentino beni merce o non siano strumentali per attività d'impresa da parte del proprietario.*
- ❑ *La locazione a terzi non comporta la perdita dell'agevolazione*

Area patrimoniale

tassazione immobili soggetti a tutela (2)

Ambito dei beni soggetti a tutela

per enti senza fine di lucro: quelli che hanno più di 50 anni e sono opera di autore non più vivente (art. 10, c. 5, D.Lgs. 42/2004)

Agevolazioni diverse imposte oltre IRES

- ❑ ICI:
 - ❑ registro
 - ❑ imposta sulle assicurazioni
 - ❑ erogazioni liberali per restauri deducibili/detraibili
- attenzione**
- ❑ denuncia detenzione
 - ❑ prelazione se alienazioni

Area patrimoniale

tassazione immobili soggetti a tutela (3)

ICI (art. 2, c. 5, D.L. 16/93)

Il valore degli immobili di interesse storico-artistico si ottiene *applicando alla rendita catastale, determinata mediante l'applicazione della tariffa d'estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato, i moltiplicatori di cui all'articolo 5, comma 2, del D.Lgs 502/1994.*

Circa il diritto all'agevolazione da parte degli enti si veda la Sentenza della Corte Costituzionale n. 345/2003; per l'applicabilità agli enti ecclesiastici: Cassazione, Sentenza 24167/2004

Area patrimoniale

tassazione immobili soggetti a tutela (4)

Imposta di registro (DPR 131/86, tariffa parte I, art. 1)

Si applica l'aliquota agevolata del **3%**, a condizione che l'acquirente:

- dichiarare nell'atto di compravendita gli estremi del vincolo in base alle risultanze dei registri immobiliari, quando per i beni trasferiti sussista il vincolo di protezione e conservazione;
- quando il vincolo non sussiste, presenti contestualmente all'atto di compravendita da registrare, una attestazione nella quale risulti che è in corso la procedura per sottoporre i beni acquistati al vincolo.

Area patrimoniale tassazione immobili soggetti a tutela (5)

Decadenza agevolazione (cf nota II della Tariffa)

Cause di decadenza dell'agevolazione:

- entro il termine di due anni a decorrere dalla data di registrazione, non viene documentata l'avvenuta sottoposizione del bene al vincolo;
- i beni vengono in tutto o in parte alienati prima che siano stati adempiuti gli obblighi della loro conservazione o protezione;
- venga effettuato il mutamento di destinazione degli immobili senza la preventiva autorizzazione della competente soprintendenza;
- sia mancato l'assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato.

Area patrimoniale tassazione immobili soggetti a tutela (6)

Conseguenze decadenza dell'agevolazione (cf nota II della Tariffa)

A seguito della decadenza dell'agevolazione, si dovranno pagare:

- la maggiore imposta dovuta
- gli interessi di mora
- la soprattassa nella misura del 30%.

Area patrimoniale

tassazione immobili soggetti a tutela (7)

Erogazioni liberali

Le erogazioni liberali effettuate a favore di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, ricerca e documentazione di rilevante valore culturale e artistico (comprese le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici) finalizzate al **restauro** dei beni soggetti a tutela sono oneri che il TUIR riconosce:

- detraibili per le persone fisiche (art. 15, c. 1, lett. h)
- deducibili per i soggetti con reddito d'impresa (art. 100, c. 1, lett. f)

Si veda l'interessante Risoluzione 5 aprile 2005, n. 42/E

Nozione di area fabbricabile: novità ed effetti IRES-registro (1)

- L'art.36 c.2 del DL 223/2006 introduce una nuova definizione fiscale di area fabbricabile precisando che è tale quella che *"..è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune indipendentemente dall'approvazione della regione e dell'adozione di strumenti attuativi del medesimo..."*
- *In caso di operazioni di cessione di queste aree quando ricomprese nell'area patrimoniale avremo effetti:*
 - *IRES : plusvalenze imponibili indipendenti dal periodo di possesso e non applicabilità imposta sostitutiva*
 - *registro: applicazione aliquota dell'8% (art1, c 1, Tariffa Parte Prima DPR 131/86) e non più il 15%*
- *Decorrenza: 4 luglio 2006*

Nozione di area fabbricabile: novità ed effetti IRES-registro (2)

Avvertenze

- La decorrenza è dal 4 luglio 2006 ancorché la circolare 28/2006/E (p.23) qualifichi la disposizione come “*..norma recante disposizioni di natura interpretativa*”
- L'art 35 c.23 ter del DL 223/2006 ha introdotto il comma 5bis all'art.52 del DPR 131/86 liberando l'Ufficio dal vincolo della valutazione catastale nella compravendita di terreni (edificabili e non)
- Il comma 307 della Finanziaria 2007 ha peraltro previsto che i “... criteri utili per la determinazione valore normale dei fabbricati...” sono individuati periodicamente con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

La rinascita delle imposte di successione e donazione (1)

- Dopo un primo tentativo fallito con l'approvazione della legge di conversione n. 286/2006 del DL 262/2006 è stata ripristinata l'efficacia della disciplina dettata dal D.Lgs. 346/90 come vigente alla data del 24 ottobre 2001
- La normativa è richiamata in vita:
 - con modifiche in relazione alle aliquote;
 - con l'abrogazione espressa di alcune disposizioni
- La nuova normativa ha decorrenza:
 - agli atti pubblici formati, agli atti a titolo gratuito fatti e alle scritture private autenticate ed a quelle presentate per la registrazione a partire dal **29 novembre 2006**
 - alle successioni apertesesi dal **3 ottobre 2006**

La rinascita delle imposte di successione e donazione (2)

- Sia per l'imposta di successione che per quella di donazione l'aliquota prevista quando il beneficiario è tra gli "Altri Soggetti" è l'8% senza franchigia.
- Ipotecaria 2% catastale 1%
- Per il soggetto cui l'obbligo è posto in capo il termine di presentazione della dichiarazione di successione è stato portato in sede di legge di conversione a 12 mesi dall'apertura della successione

La rinascita delle imposte di successione e donazione (3)

Il valore degli immobili

Il valore dei beni immobili eventualmente ricompresi nell'atto di donazione o nell'attivo ereditario è determinato:

- Piena proprietà: il valore venale del bene alla data di apertura della successione;
- Nuda proprietà: differenza fra il valore della piena proprietà e quello del diritto di cui è gravata;
- Diritti reali: (usufrutto, uso, abitazione) applicando il metodo previsto dall'art. 17 d.Lgs. 346/90

In questo ambito persiste l'efficacia del meccanismo della valutazione automatica basata sul valore catastale dell'immobile così come previsto dall'art. 34 c. 5 del D.Lgs. 346/90

La rinascita delle imposte di successione e donazione (4)

Confermate le esenzioni

In forza di quanto previsto negli art. 1 e 3 del D.Lgs 346/90 l'imposta non troverà applicazione tra l'altro anche:

- alle donazioni di modico valore trasferite attraverso la semplice consegna;
- ai trasferimenti effettuati:
 - a favore di ..fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che operino in particolari settori
 - a favore di Onlus e fondazioni ex legge 461/1998
 - a favore di... fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che si impegnino a perseguire precisi obiettivi ed a rendicontarli entro 5 anni

La rinascita delle imposte di successione e donazione (5)

Confermate le esenzioni

- ❑ esenzione per enti ecclesiastici:
in forza di equiparazione concordataria
- ❑ trasferimenti esenti art. 3:
 - esenti anche da imposta registrazione sulle donazioni ex art. 53 D.Lgs. 346/90
 - esenti anche da ipotecarie e catastali ex artt. 1 e 10 D.Lgs. 347/90

La rinascita delle imposte di successione e donazione (6)

EQUIPARAZIONE CONCORDATARIA AGLI ENTI DI BENEFICENZA O DI ISTRUZIONE

*“agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di **istruzione**” (art. 7, c. 3, L. 121/1985)*

*“enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'**istruzione** o altre finalità di pubblica utilità” non vi è alcuna imposizione (art. 3 D.Lgs. 346/90)*

La rinascita delle imposte di successione e donazione (7)

Handicap e trasferimenti a titolo gratuito

- I trasferimenti realizzati per successione o donazione a favore di portatori di handicap grave scontano l'imposta solo se superiori a euro 1.500.000 per ogni beneficiario.
- Se il trasferimento supera l'importo della franchigia si applicano le aliquote ordinarie (4 – 6 – 8) sulla differenza

Area patrimoniale rendite catastali (1)

- Con decreto 6 dicembre 2006 in G.U.12 dicembre 2006 n.288 l'Agencia del Territorio ha determinato le procedure attuative ed i termini per la trasmissione telematica ai Comuni delle dichiarazioni di variazione e di nuova costruzione utilizzabili sino all'introduzione del "modello unico digitale dell'edilizia" previsto dall'art. 34-quinquies del Decreto del 10 gennaio 2006 convertito legge 80/2006
- Entro 90 giorni i Comuni devono riscontrare la coerenza dei dati trasmessi con gli elementi di valutazione in loro possesso e comunicare le eventuali discordanze che hanno rilevato
- Gli Uffici provinciali dell'Agencia del Territorio procederanno quindi agli adempimenti di validazione delle rendite catastali

Area patrimoniale rendite catastali (2)

Rivalutazione immobili categoria B

rivalutazione del 40% del moltiplicatore previsto dal c. 5 dell'art. 52, D.P.R. 131/1986 (D.L. 262/2006, art. 2, c. 45)

- rilevanza ai fini dell'imposta di registro, delle imposte ipotecarie e catastali e dell'ICI
- decorrenza 3.10.2006
- secondo lo statuto del contribuente le modifiche introdotte ai tributi periodici (in questo caso ICI) applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono, ma...

Area patrimoniale rendite catastali (3)

Rivalutazione immobili categoria B

- sono interessati dalla modifica molti degli immobili tipicamente di proprietà degli enti, ad esempio in:
 - B1 sono compresi collegi, convitti, educandati, ricoveri, orfanotrofi, ospizi, conventi, seminari;
 - in B2 case di cura ed ospedali;
 - in B5 scuole e laboratori scientifici;
 - in B6 biblioteche, pinacoteche, musei e simili
- non sono interessati gli oratori delle parrocchie, anche se in B7 sono classati: *“cappelle ed oratori non destinati all’esercizio pubblico dei culti”* (queste sono, ad esempio, le cappelle e gli oratori delle residenze private)

Tematiche varie (1)

- Informazioni obbligatorie nei rogiti
- Obbligo per mediatori di registrazione preliminari e contratti di locazione: loro responsabilità solidale