

Fiscalità edilizia

Legge di Stabilità per il 2016

(in attesa della pubblicazione in G.U.)

*Le novità fiscali d'interesse per il settore delle
costruzioni*

23/12/2015

SOMMARIO

PREMESSA – VALUTAZIONI DELL'ANCE	4
ELIMINAZIONE DELLE “CLAUSOLE DI SALVAGUARDIA”- (ART.1, CO.5-6)	4
DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMU (ART.1, CO.10-13-15, 21-24 E 53)	5
Nuove agevolazioni soggettive	5
IMU per i “macchinari imbullonati”	6
DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TASI (ART.1, CO. 14,28 e 54)	7
Abitazione principale – esclusione TASI	7
Riduzione TASI per l'invenduto delle imprese edili	7
Tasi - ulteriori agevolazioni soggettive.....	7
Maggiorazione dell'aliquota TASI per il 2016	8
REGISTRO/IVA PER RIACQUISTO DELLA “PRIMA CASA” (ART.1, CO.55)	8
BONUS PER ACQUISTO ABITAZIONI IN CLASSE A O B (ART.1, CO.56)	9
IMPOSTE D'ATTO IN CASO DI RIORDINO FONDIARIO (ART.1, CO.57)	10
RIDUZIONE DELL'IRES (ART.1, CO.61 E 62)	10
RECUPERO E RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA (ART.1, CO.74-75 E 87-88)	11
Ristrutturazioni edilizie ed acquisto di mobili	11
<i>Bonus mobili per le giovani coppie</i>	12
Riqualificazione energetica degli edifici	12
“65%” per la sicurezza antisismica	13
LEASING ABITATIVO – AGEVOLAZIONI FISCALI (ART.1, CO. 76-84)	14
AGEVOLAZIONI MACCHINARI STRUMENTALI (ART.1, CO.91,94,97 e 98-108)	15
Beni strumentali – “Superammortamento”	15
Beni strumentali – Credito d'imposta per il sud	18

ESTROMISSIONE IMMOBILI D'IMPRESA (ART.1, CO. 115-120 E 121).....	18
Disciplina a favore delle società	18
Disciplina a favore di imprenditori individuali	20
NOTE VARIAZIONE IVA - PROCEDURE CONCORDSUALI (ART.1, CO.126-127).....	21
CONSORZI - SPLIT PAYMENT E REVERSE CHARGE (ART.1, CO.128).....	21
COMPENSAZIONE DEBITI FISCALI/CREDITI CON P.A. (ART.1, CO.129).....	23
ACCERTAMENTO - NOVITÀ (ART.1, CO.130-132 E 134-138).....	23
Nuovi termini per gli accertamenti IVA e II.DD.	23
Definizione degli accertamenti - Rateazione	24
RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO (ART.1, CO.133)	25
LAVORO DIPENDENTE – NOVITÀ (ART.1, CO.182-190).....	25
Detassazione dei premi di produttività.....	25
Reddito da lavoro dipendente – Welfare aziendale.....	26
RIVALUTAZIONE DELLE AREE EDIFICABILI – PRIVATI (ART.1, CO.887-888).....	27
RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA (ART.1, CO.889-897).....	28

PREMESSA – VALUTAZIONI DELL'ANCE

Per quanto concerne il settore edilizio, la legge di Stabilità 2016, approvata definitivamente dal Parlamento (ed ora in attesa di essere pubblicata nella *G.U.*), contiene numerose misure fiscali di particolare significato per il rilancio dell'attività delle imprese.

In tal senso, grazie all'incessante azione dell'ANCE, si segnala l'adozione di una misura di particolare importanza per il settore, ovvero la detrazione IRPEF riconosciuta all'acquisto di case in classe energetica elevata, commisurata al 50% dell'IVA pagata dall'acquirente.

Tale misura si ritiene possa essere in grado di indirizzare la domanda verso un prodotto di qualità energetica maggiore, superando la disparità di trattamento fiscale tra l'acquisto da impresa di case di nuova generazione e l'acquisto da privati di immobili obsoleti ed energivori.

Inoltre, tra le misure fiscali contenute nel *"pacchetto casa"* della Manovra 2016, si segnala anche un intervento importante sul *leasing* abitativo, disponendo, tra l'altro, agevolazioni di natura fiscale per i giovani che lo utilizzano come strumento per accedere al mercato della *"prima casa"*, con vantaggi anche per le imprese, che vedranno attivarsi nuove opportunità di mercato, trainate dalla domanda degli operatori specializzati nella locazione finanziaria.

A queste disposizioni si aggiungono le misure già contenute nell'impianto originario del Disegno di Legge, come la proroga di un ulteriore anno dei *"bonus potenziati"* riguardanti il recupero edilizio delle abitazioni (cd. *"detrazione IRPEF del 50%"*), la riqualificazione energetica (cd. *"detrazione IREPF/IRES del 65%"*) e la messa in sicurezza degli edifici.

Anche in tema di imposte sul possesso, non può non accogliersi con favore l'eliminazione della TASI sulla *"abitazione principale"* e la riduzione all'1 per mille dell'aliquota applicata sui *"fabbricati invenduti"* delle imprese edili.

Non mancano, altresì, alcune misure specifiche per le imprese, tra le quali, quelle dirette a favorire i processi di riorganizzazione aziendale, come la riapertura dei termini per la rivalutazione dei beni d'impresa o l'estromissione agevolata degli immobili ai soci.

ELIMINAZIONE DELLE "CLAUSOLE DI SALVAGUARDIA"- (ART.1, CO.5-6)

Nel testo della legge di Stabilità 2016 viene confermata la **disattivazione, per il 2016, delle cosiddette "clausole di salvaguardia"** (previste dalla legge di Stabilità 2015) che, con effetto già dal 2016, avrebbero consentito di aumentare le aliquote dell'IVA (sia quella ridotta del 10% che quella ordinaria del 22%), e di rivedere le detrazioni e le agevolazioni fiscali vigenti, qualora non fossero state reperite risorse di un determinato ammontare (art.1, co.5-6).

In particolare, a legislazione vigente, l'art.1 co. 718-719, della legge di Stabilità 2015 (legge 190/2014) prevede, a decorrere dal 1° gennaio 2016, l'aumento delle aliquote IVA del 10% e del 22%, nel seguente modo:

Aliquote IVA vigenti	Aliquote IVA dal 1° gen.2016	Aliquote IVA dal 1° gen.2017	Aliquote IVA dal 1° gen.2018
10%	12%	13%	13%
22%	24%	25%	25,5%

Tale aumento non verrà adottato, qualora siano approvati provvedimenti normativi che assicurino maggiori entrate, o risparmi di spesa pubblica, corrispondenti al gettito atteso dal suddetto incremento delle aliquote IVA.

L'art.1, co.6, della legge di Stabilità per il 2016, per contro, interviene proprio sul citato art.1, co.718 della legge 190/2014, rinviando l'aumento delle aliquote IVA del 10% e del 22%, secondo il seguente prospetto:

Aliquote IVA vigenti fino al 31 dicembre 2016	Aliquote IVA dal 1° gen.2017	Aliquote IVA dal 1° gen.2018
10%	13%	13%
22%	24%	25%

Per quel che riguarda la revisione delle detrazioni ed agevolazioni fiscali vigenti, la legge abroga l'art.1 co.430, della Stabilità 2014 (legge 147/2013), che prevede variazioni della misura delle agevolazioni e delle detrazioni vigenti tali da assicurare maggiori entrate pari a 3.272 milioni di euro per l'anno 2016 e 6.272 milioni di euro a decorrere dal 2017 (art.1, co.5).

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMU (ART.1, CO.10-13-15, 21-24 e 53)

NUOVE AGEVOLAZIONI SOGGETTIVE

Con riferimento alle misure per la casa, il Provvedimento ha previsto **nuove forme di agevolazione IMU per determinate categorie di soggetti**.

In particolare, l'art. 1, co.10, lett.b), della legge di Stabilità 2016, stabilisce la **riduzione al 50% della base imponibile ai fini IMU** nell'ipotesi di **abitazioni** (escluse quelle classificate nelle categorie A/1, A/8 e A/9) **concesse in comodato ai parenti in linea retta entro il primo grado** (padre-figlio).

Il beneficio viene riconosciuto in presenza delle seguenti condizioni:

- **destinazione** dell'alloggio ad **abitazione principale** da parte **del comodatario**;
- **registrazione del contratto**;

- **il comodante che possiede**, oltre all'immobile concesso in comodato, un altro alloggio, nello stesso Comune, adibito a propria abitazione principale (escluse quelle classificate nelle categorie A/1, A/8 e A/9)¹.

A tal riguardo, tra le ulteriori novità approvate si segnala lo **sconto del 25%** sull'**IMU** dovuta per i **fabbricati locati a canone concordato** (art.1, co.53).

In particolare, viene previsto che per gli immobili locati a canone concordato (legge 431/1998), l'IMU, determinata in base all'aliquota stabilita dal Comune, è dovuta in misura pari al 75%.

Tale misura si affianca all'applicabilità, per i medesimi alloggi locati a canone concordato, della cedolare secca, con aliquota ridotta al 10%, stabilita per il quadriennio 2014-2017².

Inoltre, art.1, co.15, della legge di Stabilità 2016 prevede l'**esenzione** dall'**IMU** per le **unità immobiliari** appartenenti alle **cooperative edilizie**, a proprietà indivisa, **destinate a studenti universitari**, in qualità di soci assegnatari (anche in assenza del requisito della residenza anagrafica).

A queste misure si aggiungono, poi, l'**esenzione** da **IMU** delle **aree agricole** possedute dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali.

IMU PER I “MACCHINARI IMBULLONATI”

Sempre in tema di IMU, al fine di alleviare il carico impositivo per le imprese, è prevista l'**eliminazione dei macchinari e degli impianti utilizzati nel processo produttivo** (cd. “*macchinari imbullonati*”) **dal valore catastale dei fabbricati industriali, assoggettato ad IMU** (art.1, co.21-24).

Ciò al fine di escludere l'incidenza di tali macchinari dal valore degli immobili d'impresa, su cui applicare la suddetta imposta.

Con riferimento a tale misura, l'Agenzia delle Entrate, in risposta a quesiti formulati dal Servizio Bilancio del Senato, ha chiarito che i **nuovi criteri di determinazione delle rendite** per i **fabbricati industriali**, proposti nella di Stabilità 2016, hanno **effetto dal 1° gennaio 2016**, escludendo espressamente effetti retroattivi della nuova disposizione.

Pertanto, la nuova disciplina non potrà applicarsi ai contenziosi già pendenti, aventi ad oggetto l'accertamento della pretesa tributaria IMU sui “*macchinari imbullonati*”.

Sempre in tema di immobili delle imprese, è da evidenziare, inoltre, che non ha trovato spazio l'atteso incremento (dall'attuale 20% al 50%) della parte di IMU pagata sugli immobili strumentali che può essere portata in deduzione dalle imposte sui redditi e dall'IRAP dovuta dalle imprese.

¹ Sul punto, si ricorda che ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, il comodante deve presentare il modello di dichiarazione IMU.

² Ai sensi dell'art.9 del D.L. 47/2014, convertito, con modificazioni, nella legge 80/2014.

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TASI (ART.1, CO. 14,28 e 54)
ABITAZIONE PRINCIPALE – ESCLUSIONE TASI

Viene prevista l'**eliminazione della TASI sulla casa adibita ad “abitazione principale” del contribuente** che, pertanto, dal 1° gennaio 2016, non sosterà più alcun prelievo locale di carattere patrimoniale (né IMU né TASI – art.1, co.14, lett.a-b).

La cancellazione del prelievo interessa tutte le “*prime case*” dei contribuenti, ad eccezione delle unità immobiliari residenziali accatastate nelle categorie considerate di lusso, ossia: **A/1** (abitazioni di tipo signorile), **A/8** (abitazioni in ville) e **A/9** (castelli, palazzi di pregio artistico e storico), per le quali, quindi, viene mantenuto il prelievo IMU/TASI.

E' prevista, inoltre, l'**eliminazione della TASI** anche a favore degli **inquilini** che abbiano **destinato la casa** locata a propria “**abitazione principale**”, che, quindi, rimane a carico del proprietario locatore, limitatamente alla percentuale fissata dal Comune.

La perdita di gettito per i Comuni, conseguente all'introduzione di tali misure, verrà interamente compensata dallo Stato.

RIDUZIONE TASI PER L'INVENDUTO DELLE IMPRESE EDILI

L'art.1, co.14, lett.c, della legge di Stabilità prevede che, dal 2016, l'**aliquota base della TASI**, applicata ai cd. “**beni merce**” delle imprese edili (“*fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati*”) sia **fissata all'1 per mille**, con facoltà dei Comuni di aumentarla al massimo al 2,5 per mille o di ridurla fino ad azzerarla.

Questa modifica fissa per tali immobili un tetto massimo all'aliquota TASI che, altrimenti, dal 2016 sarebbe potuta arrivare all'aliquota massima del 10,6 per mille (più lo 0,8 per mille, che il Comune può applicare, anche nel 2016, sugli immobili diversi dall’“abitazione principale non di lusso”, che viene esentata dal tributo).

TASI - ULTERIORI AGEVOLAZIONI SOGGETTIVE

Viene confermata l'**eliminazione della TASI** a favore degli **inquilini** che abbiano **destinato la casa locata a propria “abitazione principale”³**, che, quindi, rimane **a carico del proprietario locatore**.

Quest'ultimo deve versare la TASI in base alla percentuale stabilita a suo carico dal Comune nel regolamento relativo all'anno 2015. Tuttavia, nell'ipotesi di mancata individuazione della predetta percentuale, il possessore deve pagare il tributo sui servizi indivisibili in misura pari al 90% dell'ammontare complessivo della TASI (art.1, co.14, lett.d).

³ Ad eccezione delle abitazioni classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 ed A/9.

Sempre per quel che riguarda le abitazioni concesse in locazione, a favore del proprietario, viene previsto lo **sconto del 25% sulla TASI** dovuta per i **fabbricati locati a canone concordato** (art.1, co.54).

Analogamente a quanto previsto ai fini IMU, quindi, viene stabilito che per gli immobili locati a canone concordato (legge 431/1998), la TASI, determinata in base all'aliquota stabilita dal Comune, è dovuta in misura pari al 75%.

Inoltre, vengono introdotte ulteriori agevolazioni, quali l'**applicabilità** delle **definizioni** di **"terreni agricoli ed abitazione principale"**, già dettate ai fini IMU, per l'esenzione anche dalla TASI.

A tal riguardo, in base alla formulazione della nuova disposizione, le ipotesi di esenzione soggettiva previste ai fini IMU sembrerebbero applicarsi anche alla TASI.

Pertanto, l'ambito applicativo delle esenzioni del tributo sui servizi indivisibili riguarderebbe:

- gli **immobili** delle **cooperative edilizie** a proprietà indivisa adibite a "prima casa" dai soci, gli **alloggi sociali** e quelli posseduti dal **personale delle forze armate**;
- immobili adibiti ad abitazione principale in cui risiede e **dimora l'ex coniuge assegnatario** in caso di separazione, divorzio o annullamento degli effetti del matrimonio;
- le **unità immobiliari** appartenenti alle **cooperative edilizie**, a proprietà indivisa, **destinate a studenti universitari**, in qualità di soci assegnatari.

MAGGIORAZIONE DELL'ALiquOTA TASI PER IL 2016

Viene prorogata, anche per il 2016, la facoltà per i Comuni di applicare sulle aliquote **TASI**, mediante propria delibera, un'**ulteriore maggiorazione**, pari allo **0,8 per mille**, naturalmente solo per gli immobili diversi da quelli per i quali viene stabilita l'esenzione dal tributo (quale, ad esempio, l'abitazione principale non di lusso - art.1, co.28)⁴.

REGISTRO/IVA PER RIACQUISTO DELLA "PRIMA CASA" (ART.1, CO.55)

La legge di Stabilità 2016 prevede, altresì, una disposizione in materia di applicabilità dei benefici fiscali (Registro 2%-IVA 4%) per l'acquisto della "prima casa" (art.1, co.55).

In particolare, viene stabilito che le agevolazioni si applicano **anche al riacquisto di una nuova abitazione**, a condizione che la **"prima casa" già posseduta sia venduta entro un anno dal nuovo acquisto**.

Come noto, tra le condizioni per fruire dei benefici "prima casa", ai fini dell'imposta di registro, viene stabilito che tali agevolazioni sono riconosciute se, nell'atto di acquisto

⁴ Cfr. art. 1, co. 677 legge 147/2013.

dell'alloggio, l'acquirente dichiara di non essere proprietario di un'altra abitazione per cui abbia già beneficiato delle medesime agevolazioni⁵.

Intervenendo su tale disposizione, viene prevista una deroga a tale principio, stabilendo che i suddetti **benefici** sono nuovamente **applicabili** per l'**acquisto** di una **nuova "prima casa"**, a condizione che l'**abitazione** già **posseduta** (il cui acquisto era stato a suo tempo agevolato) venga **ceduta entro un anno** dal nuovo acquisto.

Tale modifica, in forza del rimando normativo contenuto ai nn.21 e 39, della Tabella A, Parte II allegata al D.P.R. 633/1972, **produce effetti anche ai fini IVA**, in caso di **acquisto o costruzione di una nuova abitazione dall'impresa** (aliquota IVA al 4%).

BONUS PER ACQUISTO ABITAZIONI IN CLASSE A O B (ART.1, CO.56)

Viene introdotta una **detrazione IRPEF commisurata al 50% dell'IVA dovuta sull'acquisto di abitazioni in classe energetica A o B**, effettuato **dal 1° gennaio al 31 dicembre 2016**, da ripartire in 10 quote annuali di pari importo, a partire dal periodo d'imposta nel quale l'acquisto è effettuato e nei 9 successivi.

Il beneficio, quindi, spetterà alle **persone fisiche** che **nel 2016 acquisteranno dalle imprese costruttrici abitazioni in classe A o B**, di nuova costruzione od incisivamente ristrutturate, **a prescindere dall'uso che ne faranno** (come "*prima casa*", abitazione da dare in affitto o da tenere a disposizione) ed a prescindere dall'accatastamento (potendo questa essere anche qualificata come "*casa di lusso*", classificata in una delle categorie catastali A/1-abitazioni di tipo signorile, A/8-abitazioni in ville o A/9-castelli, palazzi di pregio artistico e storico).

La misura è stata concepita dall'ANCE come strumento di incentivazione del mercato residenziale, per indirizzare la domanda verso l'acquisto di abitazioni di nuova generazione, con effetti positivi sulla riqualificazione del tessuto urbano e sulla qualità dell'abitare.

La limitazione temporale ad un anno, decisa durante l'iter parlamentare del DdL, in ragione dell'esiguità delle risorse disponibili e dell'esigenza di testarne l'efficacia, ne accentua la natura fortemente anticongiunturale, come strumento di smobilizzo dell'inventario delle imprese di costruzioni.

Proprio in quest'ottica, infatti, la disposizione è in grado di incrementare la domanda nel comparto residenziale, attribuendo all'acquirente dell'abitazione un significativo risparmio d'imposta.

Basti pensare, ad esempio, che su un acquisto di un'abitazione per 250.000 euro di prezzo, il contribuente risparmierà:

- 5.000 euro complessivi (500 euro l'anno), se si tratta di "*prima casa*",
- 12.500 euro complessivi (1.250 euro l'anno), se si tratta di una seconda casa.

⁵ Ai sensi del co.1, lett.c, della nota II-bis, dell'art.1, della Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986.

PREZZO	DESTINAZIONE	IVA PAGATA	DETRAZIONE COMPLESSIVA	DETRAZIONE ANNUALE
€ 250.000	"prima casa"	€ 10.000 (4% di € 250.000)	€ 5.000 (50% IVA pagata)	€ 500 (1/10 detrazione complessiva)
	seconda casa	€ 25.000 (10% di € 250.000)	€ 12.500 (50% IVA pagata)	€ 1.250 (1/10 detrazione complessiva)

IMPOSTE D'ATTO IN CASO DI RIORDINO FONDARIO (ART.1, CO.57)

Nel corso dell'iter parlamentare del Provvedimento, è stata introdotta l'**esenzione** dalle **imposte di registro, ipocatastali e di bollo** per gli **atti e i provvedimenti** emanati in esecuzione dei **piani di ricomposizione e riordino fondiario** adottati dalle Regioni, Comuni, Province e comunità montane (art.1, co.57).

Come noto, l'atto di ricomposizione fondiaria ha lo scopo di ristabilire l'originaria "capacità edificatoria" dei lottizzanti, superando gli squilibri apportati dalle decisioni degli Enti locali esplicitate nelle convenzioni attuative.

A tal riguardo, si ricorda che, in base alla disciplina ad oggi in vigore, gli atti di redistribuzione di aree tra co-lottizzanti scontano l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale e, se posti in essere da imprese, sono esclusi da IVA⁶.

Con la modifica approvata, pertanto, tali atti potranno beneficiare di un regime fiscale ancora più vantaggioso, consistente nell'esenzione generale dalle imposte d'atto (registro, ipo-catastali e bollo).

Si tratta di una misura particolarmente positiva, tenuto conto che, come più volte evidenziato dall'ANCE, gli atti di ricomposizione fondiaria si sostanziano in scambi di aree, tra soggetti attuatori di piani urbanistici, caratterizzati dall'assenza di qualsiasi intento speculativo ed, anzi, posti in essere al mero scopo di riequilibrare la posizione dei singoli attuatori, superando gli squilibri che spesso si vengono a creare a seguito delle convenzioni attuative stipulate con gli Enti territoriali.

In quest'ottica, quindi, la completa detassazione di tali atti, ai fini delle imposte di registro, ipo-catastali e di bollo, non può che valutarsi positivamente.

RIDUZIONE DELL'IRES (ART.1, CO.61 e 62)

Viene prevista la **riduzione** dell'**aliquota IRES** (imposta sul reddito sulle società), **dall'attuale 27,5% al 24%** a decorrere **dal 1° gennaio 2017**.

⁶ Cfr. ANCE "Scambio di aree tra lottizzanti – L'orientamento ANCE recepito nella R.M.56/E/2015" - ID N. 20754 del 3 giugno 2015 e "Scambio di aree tra lottizzanti – AdE risponde all'ANCE" - ID N. 20631 del 22 maggio 2015.

RECUPERO E RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA (ART.1, CO.74-75 e 87-88)**RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE ED ACQUISTO DI MOBILI**

La legge di Stabilità 2016 conferma la proroga delle detrazioni per le ristrutturazioni edilizie, con una modifica dell'art.16 del DL 63/2013 convertito, con modificazioni, nella legge 90/2013.

In particolare, l'art.1, co.74, lett.c, della citata legge estende a tutto il 2016 il termine d'applicazione della **detrazione IRPEF "potenziata" al 50%** per gli **interventi di recupero del patrimonio edilizio**, nel **limite massimo di 96.000 euro** per unità immobiliare, per le **spese sostenute dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016**, relative a:

- **interventi di recupero edilizio** (manutenzione ordinaria sulle parti comuni, manutenzione straordinaria, restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia), nonché ulteriori interventi agevolabili (ad esempio, eliminazione delle barriere architettoniche, misure volte a prevenire atti illeciti di terzi);
- **acquisto di abitazioni** poste all'interno di **fabbricati** interamente **ristrutturati** da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, ovvero da cooperative edilizie, che provvedono, **entro diciotto mesi dal termine dei lavori**, alla successiva vendita o assegnazione dell'immobile⁷.

In tale ipotesi, la detrazione del 50% va calcolata forfetariamente, su un importo pari al 25% del corrispettivo di acquisto, da assumere nel limite massimo di 96.000 euro per unità immobiliare.

Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017, invece, salvo ulteriori proroghe, la detrazione continuerà ad operare nella misura ordinaria del 36%, nel limite massimo di 48.000 euro, ai sensi dell'art.16-bis del D.P.R. 917/1986 – TUIR.

Resta confermato che, al momento dell'accredito dei bonifici di pagamento delle spese agevolate, le banche operano una ritenuta pari all'8% a titolo di acconto delle imposte sul reddito dovute dall'impresa esecutrice degli interventi⁸.

Viene, altresì, prorogata la detrazione IRPEF del 50% **per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici**, ivi compresi i **grandi elettrodomestici** dotati di etichetta energetica, di classe non inferiore alla **A+** (**A** per i **forni**), destinati ad abitazioni ristrutturate, riconosciuta per le **spese sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2016**, fino ad un **importo massimo di 10.000 euro** (art.1, co.74, lett.c)⁹.

⁷ Al riguardo, si ricorda che il termine entro cui deve essere effettuata la cessione dell'abitazione, originariamente fissato a sei mesi dalla fine dei lavori di recupero del fabbricato, è stato esteso a diciotto mesi dal 1° gennaio 2015 (cfr. art.1, co.48, legge 190/2014).

⁸ Ai sensi dell'art.25 del D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, nella legge 122/2010, come modificato dall'art.1, co.657, della legge 190/2014 (dal 1° gennaio 2015, la misura della ritenuta è passata dal 4% all'8%).

⁹ Tale agevolazione è stata introdotta a partire dal 4 agosto 2013 dall'art.16, co.2, del D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, nella legge 90/2013.

Le spese sostenute per l'acquisto di mobili si considerano nel complesso, ai fini della detrazione, a prescindere dall'importo delle spese per i lavori di ristrutturazione, come, peraltro, già previsto per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2015.

Restano ferme le attuali modalità operative delle suddette detrazioni, che devono essere ripartite in 10 quote annuali di pari importo.

BONUS MOBILI PER LE GIOVANI COPPIE

La legge di Stabilità introduce, per il 2016, un nuovo **"bonus mobili"** a favore delle **giovani coppie** che **acquistano** una **"prima casa"**, a condizione che almeno uno dei componenti non abbia superato i 35 anni d'età e siano sposati o conviventi da almeno 3 anni.

In particolare, viene attribuita una **detrazione IRPEF del 50%** per le giovani coppie che **acquistano**, dal **1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016**, **mobili** destinati all'arredo della nuova abitazione **"prima casa"**, calcolata su un **ammontare complessivo non superiore a 16.000 euro** (art.1, co.75).

Il **beneficio**, da ripartire in dieci quote annuali di pari importo, **non è cumulabile** con il **"bonus mobili" ordinario**, collegato agli interventi di recupero edilizio.

RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI

L'art.1, co.74, lett.a), e 87, della legge di Stabilità 2016 conferma, altresì, la **proroga della detrazione IRPEF/IRES per la riqualificazione energetica degli edifici esistenti** che si applicherà ancora **nella misura del 65%** per le **spese sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2016**, anche con riferimento ai lavori su parti comuni condominiali (ovvero su tutte le unità immobiliari che compongono il condominio)¹⁰.

Inoltre, per le persone fisiche appartenenti alle cd. **"fasce deboli"**, viene previsto un **regime alternativo** di fruizione della **detrazione del 65%** per interventi, effettuati nel corso del 2016, di **riqualificazione energetica sulle parti comuni condominiali** degli edifici.

Tali soggetti possono **optare**, in luogo della detrazione spettante, per la **cessione** del corrispondente **credito fiscale ai fornitori che hanno eseguito i lavori**, con le modalità che verranno definite in un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (da emanare entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di Stabilità 2016).

La suddetta possibilità è riconosciuta a favore dei seguenti soggetti:

- **pensionati con redditi inferiori o uguali a 7.500 euro annui**¹¹;
- **lavoratori dipendenti con un reddito complessivo inferiore o uguale ad 8.000 euro**¹²;

¹⁰ Cfr. l'art.14 del D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, nella legge 90/2013.

¹¹ Cfr. art.11, co.2, del D.P.R. 917/1986 – TUIR.

¹² Cfr.art.13, co.1, lett.a, del D.P.R. 917/1986 – TUIR.

- **soggetti che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, inferiori o uguali a 4.800 euro**¹³.

In sostanza, con tale disposizione viene riconosciuta la possibilità di godere dell'agevolazione anche ai cd. "soggetti incapienti".

Viene previsto, altresì, che **dal 1° gennaio 2016** l'**agevolazione** per gli **interventi di riqualificazione energetica** degli edifici è **estesa** anche in favore degli **interventi energetici** eseguiti sugli **immobili posseduti** dagli ex istituti autonomi per le case popolari (**ex IACP** – art.1, co.87).

Ulteriore novità, contenuta nell'art. 1, co. 88, della legge di Stabilità 2016, riguarda l'**estensione del beneficio** cd. **del 65%** anche alle spese sostenute per l'**acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi** multimediali a distanza degli **impianti di riscaldamento, produzione di acqua calda o di climatizzazione delle unità abitative**.

Tali dispositivi devono essere volti ad aumentare la consapevolezza dei consumi energetici da parte degli utenti e a garantire un funzionamento efficiente degli impianti.

Resta ferma, anche per le spese agevolabili con la detrazione di 65%, l'applicabilità della ritenuta operata dalle banche al momento dell'accredito dei bonifici di pagamento, in misura pari all'8%, a titolo di acconto delle imposte sul reddito dovute dall'impresa esecutrice degli interventi.

"65%" PER LA SICUREZZA ANTISISMICA

Dal **1° gennaio al 31 dicembre 2016** viene riconosciuta la proroga anche del "**Bonus antisismica**"¹⁴, che consiste in una **detrazione IRPEF/IRES** pari al **65%** delle spese sostenute, sino ad un ammontare massimo di **96.000 euro**, per interventi di messa in sicurezza statica.

Il beneficio riguarda le "**abitazioni principali**" e gli immobili a destinazione produttiva, situati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2, individuate in base ai criteri idrogeologici di cui all'Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3274 del 2003¹⁵).

Come noto, questa forma di agevolazione si applica relativamente agli interventi per i quali la richiesta del titolo edilizio dei lavori è stata presentata a partire dal 4 agosto 2013, data di entrata in vigore della legge 90/2013, di conversione del D.L. 63/2013.

La detrazione, riconosciuta per gli interventi di **messa in sicurezza statica** riguardanti le parti strutturali e per la **redazione della documentazione obbligatoria**, atta a comprovare la sicurezza statica (di cui all'art.16-*bis*, co.1, lett.*i*, del D.P.R. 917/1986), è fruibile con le modalità già previste per la detrazione IRPEF per le ristrutturazioni

¹³ Cfr.art.13, co.5, lett.a, del D.P.R. 917/1986 – TUIR.

¹⁴ Cfr. l'art.16, co.1-*bis*, del D.L. 63/2013.

¹⁵ Si tratta dei valori stabiliti al n.2, lett.*b*, dell'allegato 1 all'O.P.C.M. 3274/2013 (CRITERI PER L'INDIVIDUAZIONE DELLE ZONE SISMICHE – INDIVIDUAZIONE, FORMAZIONE E AGGIORNAMENTO DEGLI ELENCHI NELLE MEDESIME ZONE).

edilizie, e deve essere ripartita obbligatoriamente in 10 quote annuali di pari importo (art.1, co.74, lett.c).

LEASING ABITATIVO – AGEVOLAZIONI FISCALI (ART.1, CO. 76-84)

L'art.1, co.76-84, della legge di Stabilità 2016 introduce il nuovo regime del contratto di leasing abitativo e, al contempo, prevede, sino al 2020, detrazioni IRPEF per i giovani che lo utilizzano per l'acquisto dell'abitazione principale.

In particolare, al fine di uniformare il trattamento fiscale del finanziamento dell'acquisto dell'abitazione principale in leasing a quello tramite mutuo ipotecario, a favore dei **soggetti di età inferiore a 35 anni e con reddito complessivo non superiore a 55.000 euro**, la **detrazione IRPEF del 19%** (art.15 del TUIR)¹⁶ viene estesa a:

- i **canoni** derivanti dal contratto di leasing, per un **importo non superiore a 8.000 euro** l'anno,
- il **prezzo di riscatto** dell'abitazione, per un **importo non superiore a 20.000 euro**.

La medesima detrazione, seppur con **limiti massimi dimezzati** (4.000 euro per i canoni e 10.000 euro per il prezzo di riscatto), viene riconosciuta anche ai **soggetti di età pari o superiore a 35 anni, sempre con reddito complessivo massimo di 55.000 euro**.

Tali **agevolazioni** sono efficaci relativamente ai contratti conclusi **dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2020**.

Così come la detrazione IRPEF per gli interessi passivi relativi ai mutui ipotecari, anche quella relativa ai canoni di leasing ed al prezzo di riscatto è riconosciuta per l'acquisto dell'abitazione principale.

Vengono, inoltre, previste **agevolazioni in tema di imposta di registro a favore delle società di leasing** (o delle banche e degli intermediari finanziari autorizzati all'attività di leasing finanziario) che **acquistano abitazioni "non di lusso"**¹⁷, **per poi concederle in leasing ad utilizzatori in possesso dei requisiti "prima casa"**.

In questa ipotesi, l'acquisto dell'abitazione è soggetto ad **imposta di registro con aliquota agevolata pari all'1,5%** (anziché quella ordinaria del 9%).

Non vengono, invece, previste agevolazioni ai fini IVA (essendo questa un'imposta di matrice comunitaria e, quindi, derogabile solo previa autorizzazione dell'UE), per cui l'acquisto da parte delle società di leasing di abitazioni non di lusso cedute dalle

¹⁶ Sul punto, si ricorda che in base alla predetta disposizione gli interessi passivi pagati per i mutui ipotecari, relativi all'acquisto dell'abitazione principale, sono deducibili in misura pari al 19%, sino ad un massimo di 4.000 euro annui.

¹⁷ Ovvero le abitazioni non accatastate nelle categorie *A/1-abitazioni di tipo signorile*, *A/8-abitazioni in ville o A/9-castelli, palazzi di pregio artistico e storico*.

imprese costruttrici, entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori dovrebbe scontare comunque l'applicazione dell'IVA con aliquota del 10%¹⁸.

A parziale copertura di questa agevolazione, viene prevista l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale per le cessioni, da parte degli utilizzatori, dei contratti di leasing aventi ad oggetto abitazioni, anche in caso di applicazione dell'IVA¹⁹.

In particolare, l'aliquota del registro sarà pari al:

- 1,5% nel caso di cessione del contratto di leasing a favore di soggetti per i quali ricorrono i requisiti "prima casa",
- 9% nel caso di cessione del contratto di leasing a soggetti non in possesso dei citati requisiti.

Anche le norme in materia di imposta di registro sono efficaci a decorrere dal 1° gennaio 2016 e sino al 31 dicembre 2020.

Sotto il profilo generale, si osserva che la norma dovrebbe avere un impatto positivo sul settore, sia con riferimento al trasferimento alle società di leasing di abitazioni invendute, sia di fabbricati in corso di costruzione, o addirittura commissionati direttamente dalle società di leasing.

Tra l'altro, non è richiesto che le abitazioni oggetto del contratto siano in classe energetica A o B.

AGEVOLAZIONI MACCHINARI STRUMENTALI (ART.1, CO.91,94,97 e 98-108)

BENI STRUMENTALI – "SUPERAMMORTAMENTO"

L'art.1, co.91-94 e 97, della legge di Stabilità 2016 introduce un'agevolazione fiscale per incentivare le imprese all'acquisto di nuovi impianti e macchinari funzionali all'attività produttiva, sulla falsariga di quanto previsto in Francia dalla cosiddetta "*legge Macron*".

In particolare, l'incentivo riguarda gli **acquisti di beni strumentali, anche in leasing, effettuati nel periodo 15 ottobre 2015 - 31 dicembre 2016**, e consiste nella **possibilità di ammortizzare il 40% in più del costo d'acquisto del bene**.

In questo modo, l'ammortamento verrà calcolato non sul 100% del costo del bene, come avviene in base alle regole ordinarie, ma sul 140% del costo dello stesso²⁰.

¹⁸ La norma, da approfondire, sembrerebbe però consentire addirittura l'aliquota del 4%, in presenza di utilizzatori con requisiti "prima casa".

¹⁹ In pratica, si supera il principio di alternatività IVA/registro, stabilito dall'art.40 del DPR 131/1986, che, al fine di evitare la doppia tassazione proporzionale, prevede l'applicazione del registro in misura fissa in presenza di operazioni già assoggettate ad IVA.

²⁰ Ad esempio, se un bene ha un costo d'acquisto di 10.000 euro, da ammortizzare in 10 anni, la quota d'ammortamento, considerando l'incentivo, sarà pari a 1.400 euro, anziché 1.000 euro l'anno (Cfr. ANCE "Disegno di Legge di Stabilità 2016 Atto n.2111/S – Misure fiscali" – ID n.22478 del 27 ottobre 2015).

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate, in una risposta fornita al Servizio Bilancio del Senato, conferma, con specifico riferimento all'acquisto di beni strumentali mediante contratti di *leasing*, che il cd. "superammortamento" deve essere calcolato sull'intero valore del bene acquistato in locazione finanziaria.

E' stato previsto che il **superammortamento non produce effetti** ai fini dei valori utilizzati per il **calcolo** degli **Studi di Settore**.

Anche le **imprese di costruzioni potranno usufruire** di tale **incentivo** per il **rinnovo** del **parco** dei **beni strumentali** relativi all'attività d'impresa.

Il **beneficio** è, invece, **escluso per l'acquisto** di:

- **di beni immobili strumentali;**
- **nuovi beni mobili strumentali** con **coefficiente** di ammortamento (di cui al D.M. 31 dicembre 1988) **inferiore a 6,5%;**
- **macchinari di cui all'Allegato 3** della legge di Stabilità 2016, che si riporta di seguito.

Allegato 3
(articolo 1, comma 48)

Gruppo V - Industrie manifatturiere alimentari	Specie 19 - Imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture	8,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)	8,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 4/b - Stabilimenti termali, idrotermali	Condutture	8,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione	10,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassosi acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento	12,0%
Gruppo XVIII - Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 4 e 5 - Ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse) ad eccezione dei macchinari e delle attrezzature, anche circolanti su rotaia, necessari all'esecuzione di lavori di manutenzione e costruzione di linee ferroviarie e tramviarie	7,5%
Gruppo XVIII - Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 1, 2 e 3 - Trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza)	12,0%

(omissis)

BENI STRUMENTALI – CREDITO D'IMPOSTA PER IL SUD

Sempre in tal ambito, viene, altresì, incentivato, mediante l'attribuzione di un credito d'imposta, l'acquisto di macchinari (ad esclusione degli immobili) in favore delle imprese localizzate nelle regioni del Sud Italia (Campania, Puglia, Basilicata, Calabria e Sicilia – art.1 co.98-108).

In particolare, sono **agevolabili** gli **acquisti** (anche mediante contratti di leasing), facenti **parte di un progetto di investimento**, relativi a **macchinari, impianti ed attrezzature** destinati a strutture produttive già esistenti o collocate *ex novo* **nelle medesime Regioni**²¹.

Tale **credito d'imposta** viene riconosciuto per gli **acquisti di macchinari** nuovi effettuati **dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2019**. Inoltre, il beneficio, modulato a seconda delle dimensioni dell'impresa, spetta nella misura del:

- **20%** nel limite massimo di 1,5 milioni di euro per le **piccole imprese**;
- **15%** nel limite massimo di 5 milioni di euro per le **medie imprese**;
- **10%** nel limite massimo di 15 milioni di euro per le **grandi imprese**.

Si ricorda che, ai fini dell'applicabilità del beneficio, le caratteristiche relative alle dimensioni dell'impresa sono individuate in base alla normativa europea, in materia di aiuti di Stato a finalità regionale²².

Per completezza, si ricorda che le modalità di calcolo e fruizione del beneficio saranno individuate da successivi Provvedimenti emanati dall'Agenzia delle Entrate.

ESTROMISSIONE IMMOBILI D'IMPRESA (ART.1, CO. 115-120 e 121)

DISCIPLINA A FAVORE DELLE SOCIETÀ

L'art.1, co.115-120 della legge di Stabilità 2016, contiene, altresì, disposizioni in materia di scioglimento delle società, ivi comprese quelle non operative, mediante l'**assegnazione o cessione agevolata** degli **immobili d'impresa** ai **soci** (estromissione), e di **trasformazione** delle stesse **in società semplici**.

Con tali misure viene, quindi, consentito anche alle società "di comodo" di sciogliersi o di trasformarsi in società semplici, evitando il regime fiscale di svantaggio a loro applicabile (ad es, aliquota IRES pari al 38% ed esclusione dai rimborsi IVA).

Ai fini della disposizione, vengono considerate "di comodo" le società non operative in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione dei beni ai soci o della trasformazione in società semplice.

In particolare, l'estromissione riguarda **tutti i beni immobili non utilizzati direttamente nell'attività produttiva** (non strumentali per destinazione), ossia gli

²¹ Si tratta del "*progetto di investimento iniziale*" come definito dall'art. 2, punti 49, 50 e 51, del Regolamento UE 17 giugno 2014, n. 651/2014 della Commissione.

²² Cfr. art. 107, par. 3, lett. c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea e Carta degli Aiuti a finalità regionale 2014-2020 C (2014 6424 *final del 16 settembre 2014*).

immobili patrimonio e strumentali per natura²³, gli immobili cd. “merce”, nonché i beni mobili iscritti in pubblici registri.

Tali beni possono essere **assegnati** o **ceduti** ai soci in forma agevolata **entro il 30 settembre 2016**, mediante il **pagamento** di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

L'imposta, con **aliquota** pari all'**8%**, **aumentata** al **10,5%** nell'ipotesi in cui la **società** sia “**non operativa**”, viene **applicata** sulla **differenza** fra il **valore normale** dei beni assegnati ed il loro **costo fiscalmente riconosciuto**.

Per gli immobili, a richiesta della società, il valore normale può essere determinato (anziché in base all'art.9 del TUIR)²⁴ mediante il criterio catastale, in base alla rendita rivalutata con i moltiplicatori previsti ai fini dell'imposta di registro (art.52, co.4, D.P.R. 131/1986)²⁵.

Per le cessioni, ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo deve essere almeno pari al valore normale, determinato con il criterio “ordinario”, ovvero con quello catastale.

Viene prevista, inoltre, l'**imposta sostitutiva** con l'**aliquota** del **13%** sulle **riserve** in **sospensione d'imposta** che vengono annullate per effetto dell'estromissione.

Le predette **imposte** devono essere **versate** per il **60% entro il 30 novembre 2016**, ed il restante **40% entro il 16 giugno 2017**.

Sotto il profilo delle **imposte d'atto**, in caso di **assegnazioni** o **cessioni** ai soci, **eventualmente soggette** ad **imposta proporzionale** di **registro**, l'**aliquota** viene **ridotta** della **metà** e le **imposte ipotecarie** e **catastali** si applicano **in misura fissa** (ossia, per gli immobili, registro dal 9% al 4,5% ed ipo-catastali pari a 50 euro ciascuna).

²³ Si tratta degli immobili accatastati per natura nella Categoria A/10, Gruppo B,C,D ed E (ai sensi dell'art. 43. co. 2 del TUIR), che mantengono la strumentalità anche se non utilizzati direttamente nell'attività, ma locati a terzi.

²⁴ **D.P.R. 22-12-1986 n. 917 - Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi**

(omissis)

Art. 9. Determinazione dei redditi e delle perdite

(omissis)

3. Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. (...)

(omissis)

²⁵ Per le abitazioni (esclusa la categoria A/10), il moltiplicatore è pari a 126.

Si ritiene che quest'ultima disposizione sia volta a consentire, anche nell'ipotesi di cessione/assegnazione soggette ad IVA relative ad immobili strumentali per natura, l'applicazione delle imposte ipo-catastali in misura fissa.

Come noto, infatti, in base alla disciplina attualmente vigente, l'assegnazione/cessione di immobili strumentali (es. capannoni, magazzini, etc.), sia nell'ipotesi in cui l'operazione sia soggetta ad imposta di registro sia nel caso in cui sia soggetta ad IVA, sconta sempre l'applicazione del registro nella misura fissa di 200 euro e le ipo-catastali pari al 4% complessivo²⁶.

Tenuto conto della portata generale dell'agevolazione e alla luce della formulazione normativa, all'estromissione di tali immobili sembrerebbero comunque applicabili le imposte ipo-catastali in misura fissa (anziché 4%), ferma restando la necessità di una conferma ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria di tale orientamento.

Al riguardo, infatti, non potendo per gli immobili strumentali per natura applicarsi in ogni caso l'imposta di registro in misura proporzionale, in fase di assegnazione/cessione, il mancato riconoscimento delle imposte ipo-catastali in misura fissa costituirebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra fattispecie rientranti nel complessivo regime agevolato.

Sul tema, comunque, l'ANCE promuoverà le più opportune iniziative affinché tale interpretazione normativa venga accolta.

Le **medesime disposizioni** si applicano anche alle **società**, di capitali e non, aventi per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni, **che si trasformano in società semplici**.

In tal caso, l'imposta sostitutiva (con aliquota dell'8%, ovvero del 10,5% per le società "non operative") si applica sulla differenza fra il valore normale degli immobili posseduti all'atto della trasformazione, ed il loro costo fiscalmente riconosciuto.

Anche in questa ipotesi, inoltre, è prevista l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta relative alla società che si trasforma in società semplice.

DISCIPLINA A FAVORE DI IMPRENDITORI INDIVIDUALI

E' stata introdotta la facoltà di estromissione dei beni d'impresa anche a favore dell'imprenditore individuale (art.1, co.121).

In particolare, viene previsto che **l'imprenditore individuale**, entro il **31 maggio 2016**, **può optare per l'esclusione dei beni immobili strumentali** (art.43, co. 2, del D.P.R. 917/1986-TUIR) **dal patrimonio dell'impresa**, mediante il pagamento di **un'imposta sostitutiva** dell'IRPEF e dell'IRAP in misura pari all'**8%**, con effetto dal periodo d'imposta 2016.

L'imposta viene calcolata sulla differenza tra il valore normale degli immobili strumentali ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

²⁶ Ai sensi dell'art. 10, co. 1, del D.Lgs 347/1990, e art. 1 *bis*, della Tariffa allegata al medesimo decreto legislativo.

Per gli imprenditori individuali vengono, in sostanza, introdotte disposizioni analoghe a quelle già previste in tema di assegnazione agevolata di immobili d'impresa in favore delle società (Snc, Sas, Srl, Spa, Sapa), con la differenza che, per questi ultimi, deve trattarsi di beni immobili non strumentali (ossia immobili patrimonio) e di beni mobili registrati.

In ogni caso, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni relative all'assegnazione agevolata in favore delle società (art.1, co.115-120).

NOTE VARIAZIONE IVA - PROCEDURE CONCORDSUALI (ART.1, CO.126-127)

Nel testo della legge di Stabilità viene stabilito che la **modifica** alla **disciplina IVA** delle **note di variazione** (art. 26 del D.P.R. 633/1972) **si applica** *“nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016”* (art.1, co.126-127).

Come noto, con una modifica al citato art.26, la legge di Stabilità 2016 consente al fornitore di un bene o al prestatore di un servizio, di recuperare anticipatamente l'IVA sui crediti non riscossi nel caso in cui il cessionario/committente venga sottoposto a procedure concorsuali, senza attendere la conclusione della suddetta procedura.

In particolare, viene previsto che il **cedente che ha emesso la fattura** per operazioni non ancora pagate, **può recuperare l'IVA su tale fattura**, mediante nota di variazione, **a condizione che il cessionario/committente sia stato assoggettato ad una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016**.

In sostanza, conta esclusivamente il momento in cui il cessionario/committente sia assoggettato alla procedura concorsuale (**dal 31 dicembre 2016**).

Pertanto, l'estensione dell'ambito applicativo di questa norma di favore per il cedente si applica anche a tutte le fatture già emesse (e non ancora riscosse) alla data del 31 dicembre 2016, anche se all'atto dell'emissione delle fatture il cessionario/committente non sia ancora stato assoggettato a procedure concorsuali.

CONSORZI - SPLIT PAYMENT E REVERSE CHARGE (ART.1, CO.128)

Nell'ambito dei lavori pubblici, l'art. 1, co. 128 della legge di Stabilità prevede che nell'ipotesi in cui il **consorzio aggiudicatario di appalti pubblici** fattura alla Stazione appaltante con il meccanismo dello *“split payment”*, i consorziati fatturano, a loro volta, le prestazioni al consorzio in *“reverse charge”*.

La disposizione, tuttavia, sarà efficace solo dopo l'autorizzazione di deroga da parte dell'UE all'art.395 della Direttiva 2006/112/UE in materia di IVA.

Accogliendo le istanze dell'ANCE, viene, così, risolto il problema della posizione di credito IVA in cui si viene a trovare il consorzio a seguito dell'entrata in vigore, dal 1° gennaio 2015, del meccanismo della scissione dei pagamenti (*“split payment”* – art.17-ter, D.P.R. 633/1972)²⁷.

²⁷ Infatti, il nuovo art.17-ter del D.P.R. 633/1972 è stato introdotto dall'art.1, co.629, lett.b, della legge 190/2014 – legge di Stabilità 2015.

Sul tema, si ricorda che, in base al meccanismo della “*scissione dei pagamenti*” (cd. “*split payment*”), dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2017²⁸, per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di determinate Amministrazioni pubbliche²⁹, l’IVA deve essere da queste versata direttamente all’Erario.

Come noto, la nuova disciplina produce effetti anche con riferimento al comparto dei lavori pubblici, ed anche nell’ipotesi in cui la prestazione viene eseguita attraverso l’utilizzo di strutture associative di natura consortile (consorzi) che agiscono in virtù di un “*mandato senza rappresentanza*”, ossia in nome proprio ma per conto delle singole imprese consorziate.

Infatti, nel caso in cui il consorzio affidi i lavori alle proprie consorziate, il processo di fatturazione della complessiva operazione nei confronti della PA committente avviene, ad oggi, con le seguenti modalità:

- il consorzio emette fattura nei confronti dell’Ente pubblico, applicando il regime della “*scissione dei pagamenti*”,
- le singole imprese fatturano al consorzio in regime ordinario.

E’ evidente che ciò determina l’emergere dell’eccedenza di credito IVA in capo al Consorzio (che, non ricevendo più l’imposta dalla PA committente, non può compensare l’IVA pagata alle singole imprese consorziate), con la connessa difficoltà di recupero dello stesso, tenuto conto che, generalmente, le struttura associativa viene meno al termine dei lavori.

Sotto tale profilo, per quel che riguarda i **consorzi aggiudicatari di appalti pubblici**, le cui fatture nei confronti della Stazione appaltante per i lavori eseguiti ricadono nel sistema dello “*split payment*”, viene prevista **l’applicazione dell’inversione contabile per le fatture emesse dai consorziati al consorzio**.

La disposizione, tuttavia, sarà efficace solo dopo l’autorizzazione di deroga da parte dell’UE all’art.395 della Direttiva 2006/112/UE in materia di IVA.

Si tratta di una norma fortemente voluta dall’ANCE che, proprio con riferimento all’applicabilità dello “split payment” in presenza di strutture consortili, aveva intrapreso le più opportune iniziative presso le competenti Sedi, volte ad ottenere l’operatività dell’equivalente meccanismo del “reverse charge” nei rapporti di fatturazione interna tra consorzio ed imprese consorziate.

²⁸ Il sistema della “*scissione dei pagamenti*”, infatti, è stato autorizzato dal Consiglio dell’UE con la Decisione n.2015/1401 del 14 luglio 2015 per una durata triennale (1° gennaio 2015 - 31 dicembre 2017) non rinnovabile.

²⁹ Si tratta in particolare delle operazioni effettuate nei confronti di:

- Stato, organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica,
- enti pubblici territoriali e consorzi tra essi costituiti,
- camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura,
- istituti universitari,
- aziende sanitarie locali,
- enti ospedalieri,
- enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico,
- enti pubblici di assistenza e beneficenza e quelli di previdenza.

In tal modo, verrà superata la grave criticità connessa all'emersione di un ingente credito IVA in capo ad un soggetto (il consorzio) destinato a venir meno al completamento dell'opera.

Diversamente, il credito IVA emergerà in capo alle singole imprese consorziate.

In linea generale, comunque, l'ANCE continuerà ad evidenziare, anche in sede europea, le gravi criticità legate all'estrema lentezza del sistema italiano di rimborso dei crediti IVA vantati dalle imprese ed amplificati dallo "split payment".

COMPENSAZIONE DEBITI FISCALI/CREDITI CON P.A. (ART.1, CO.129)

Anche, per il 2016, viene riconosciuta la **possibilità di compensare le somme iscritte a ruolo con i crediti commerciali vantati nei confronti della P.A.**³⁰, non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, relativi a somministrazioni, forniture ed appalti, previa acquisizione, da parte del creditore, della certificazione relativa all'esigibilità del credito, rilasciata dalla medesima P.A. (art.1, co.129)³¹.

Le modalità attuative di tale misura verranno definite con un Decreto del MEF di concerto con il MISE, da adottare entro novanta giorni dall'entrata in vigore della legge di Stabilità 2016.

Come noto, l'art.28-*quater* del D.P.R. 602/1973 prevede che i crediti commerciali vantati nei confronti della P.A.³², non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, relativi a somministrazioni, forniture ed appalti, possono essere compensati con le somme iscritte a ruolo, previa acquisizione, da parte del creditore, della certificazione relativa all'esigibilità del credito, rilasciata dalla medesima P.A.³³.

Si ricorda che, sul tema, sono intervenuti, nel corso degli anni, diversi e successivi Provvedimenti, volti a definire l'ambito applicativo di tale strumento, specie per quel che riguarda il termine di notifica delle cartelle di pagamento che hanno consentito di effettuare la compensazione con i crediti verso la P.A.³⁴.

ACCERTAMENTO - NOVITÀ (ART.1, CO.130-132 e 134-138)

NUOVI TERMINI PER GLI ACCERTAMENTI IVA E II.DD.

La legge di Stabilità 2016 **allunga i termini di accertamento ai fini IVA** (art.57, D.P.R. 633/1972) e **delle imposte sui redditi** (art.43, D.P.R. 600/1973), a decorrere dagli

³⁰ Si tratta delle P.A. di cui all'art.1, co.2, del D.Lgs.165/2001, ossia della quasi totalità delle P.A..

³¹ Cfr. l'art.12, co.7-*bis*, del D.L. 145/2013, convertito, con modificazioni, nella legge 9/2014 - cd. "*Decreto Destinazione Italia*".

³² Si tratta delle P.A. di cui all'art.1, co.2, del D.Lgs.165/2001, ossia della quasi totalità delle P.A..

³³ L'individuazione delle modalità attuative generali della disposizione sono state demandate ad appositi Decreti ministeriali, emanati con i D.M. 25 giugno 2012 e 19 ottobre 2012.

³⁴ L'originario termine era stato fissato al 30 aprile 2012 (D.M. 19 ottobre 2012), poi prorogato diverse volte negli anni, fino al 31 dicembre 2014 (D.M. 13 luglio 2015, in attuazione dell'art.12, co-7-*bis* del Decreto "*Destinazione Italia*").

avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 ed ai periodi d'imposta successivi (art.1, co.130-132).

In sostanza, i tempi di accertamento si allungano di un anno e potranno essere effettuati fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (ad oggi il termine è fissato al 31 dicembre del quarto anno successivo).

Allo stesso modo, nell'ipotesi di dichiarazioni nulle, ovvero di mancate dichiarazioni ai fini delle predette imposte, le verifiche potranno essere eseguite entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (ad oggi il termine è fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo).

Inoltre, sempre ai fini IVA e delle imposte sul reddito, vengono eliminate le disposizioni relative al raddoppio dei termini in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia per reati tributari.

DEFINIZIONE DEGLI ACCERTAMENTI - RATEAZIONE

Vengono, altresì, disposte misure di favore per i soggetti che siano decaduti dalla rateazione relativa al versamento delle sole imposte sui redditi, in conseguenza della definizione³⁵ degli accertamenti mediante adesione del contribuente o conciliazione giudiziale (ai sensi del D.Lgs. 218/1997).

In particolare, i contribuenti vengono riammessi ad una nuova rateazione, a condizione che entro il 31 maggio 2016 riprendano il versamento della prima delle rate scadute (art.1, co.134-138).

La stessa legge di Stabilità 2016 stabilisce le regole relative alla ripresa dei versamenti.

In particolare, viene stabilito che:

- il **soggetto interessato**, nei dieci giorni successivi al versamento, **trasmette copia** della relativa **quietanza** all'agente della riscossione competente per territorio, affinché lo stesso proceda alla sospensione dei carichi eventualmente iscritti a ruolo, ancorché rateizzati ai sensi dell'art.19 del D.P.R. 602/1973;
- l'**agente della riscossione** procede alle **seguenti operazioni**:
 - **ricalcola** le **rate** dovute tenendo conto di tutti i pagamenti effettuati anche a seguito di iscrizione a ruolo, imputandole alle analoghe voci dell'originario piano di rateazione;
 - **provvede** allo **sgravio** degli stessi carichi iscritti a ruolo, dopo aver verificato il versamento delle rate residue.

Sul tema, viene, altresì, stabilito che non sono ripetibili le somme versate, ove superiori all'ammontare di quanto dovuto e ricalcolato in base alle medesime disposizioni contenute nella legge di Stabilità.

Il **debitore decade** dal **piano di rateazione** a cui è stato riammesso **in caso di mancato pagamento di due rate** anche **non consecutive**, esclusa ogni ulteriore proroga.

³⁵ Ovvero dell'omessa impugnazione.

A seguito della trasmissione della quietanza, non possono essere avviate nuove azioni esecutive.

Infine, viene previsto che, se la **rateazione** è **richiesta** dopo una **segnalazione effettuata** ai sensi dell'**articolo 48-bis** del **D.P.R. 602/1973**, la stessa non può essere concessa limitatamente agli importi che ne costituiscono oggetto³⁶.

RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO (ART.1, CO.133)

L'art.1, co.133, della legge di Stabilità 2016 stabilisce l'**anticipo, al 1° gennaio 2016, dell'entrata in vigore della riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario**, introdotta dal recente D.Lgs. 158/2015, che prevede, tra l'altro, la modifica della disciplina connessa all'errata applicazione del *reverse charge* (ex art.6, co.9-bis, del D.Lgs. 471/1997).

In estrema sintesi, si ricorda che le novità relative alle violazioni in materia di *reverse charge*, prevedono:

- la generale applicazione della sanzione in misura fissa (invece che in misura proporzionale, come attualmente stabilito);
- l'applicazione della sanzione in misura proporzionale (dal 90% al 180% dell'imposta) solo per le violazioni più gravi (intento fraudolento).

LAVORO DIPENDENTE – NOVITÀ (ART.1, CO.182-190)

DETASSAZIONE DEI PREMI DI PRODUTTIVITÀ

L'art.1, co.182-189, della legge di Stabilità 2016 prevede, altresì, la **parziale detassazione**, con aliquota del **10%**, **dei premi di produttività**, per un ammontare **massimo di 2.000 euro**, a favore di lavoratori dipendenti con **redditi non superiori a 50.000 euro**.

Viene, così, ripristinata la detassazione dei premi di produttività, con un ampliamento della platea dei lavoratori coinvolti, che, introdotta nel 2008 e successivamente prorogata, aveva subito un arresto nel 2015 a causa della mancanza di risorse.

Il **limite massimo** della **detassazione** viene, poi, **elevato a 2.500 euro** per le **aziende** che **coinvolgono** pariteticamente i **lavoratori nell'organizzazione del lavoro**.

Al riguardo, viene stabilito che i premi di produttività devono essere erogati in esecuzione di contratti aziendali o territoriali³⁷ (art.1, co.187).

³⁶ Come noto, l'art. 48-bis del D.P.R. 602/1973 prevede che le Pubbliche Amministrazioni possano sospendere i pagamenti, per importi superiori a 10.000 euro, nell'ipotesi in cui il beneficiario risulti inadempiente rispetto all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle esattoriali, per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo.

³⁷ Ai sensi dell'art.51 del D.Lgs. 81/2015.

In ogni caso, viene specificato che determinate somme erogate al dipendente (a titolo, ad esempio, di contributi previdenziali, spese per vitto e trasporto collettivo), già escluse dal reddito di lavoro dipendente, sono esenti anche dall'imposta sostitutiva³⁸.

I criteri di misurazione degli incrementi di produttività, nonché le modalità applicative dell'agevolazione, vengono demandati ad un Decreto del Ministro del lavoro, di concerto con il MEF, da emanare entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della legge di Stabilità (art.1, co.188).

REDDITO DA LAVORO DIPENDENTE – WELFARE AZIENDALE

Sotto tale profilo, intervenendo sull'art.51, co.2, del D.P.R. 917/1986 - TUIR, viene in parte aggiornata la disciplina delle somme erogate al lavoratore che non concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente (art.1, co.190).

In particolare, al fine di favorire il *welfare* aziendale, dal 1° gennaio 2016 viene stabilito che sono escluse dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente assoggettato ad IRPEF:

- l'**utilizzo** delle **opere** e dei **servizi riconosciuti** dal datore di lavoro **volontariamente** o in **conformità** di **accordi contrattuali**, offerti alla generalità o a categorie di dipendenti e ai loro familiari, per le finalità di educazione, istruzione, assistenza sociale, ecc... (*nuova lett f del co.2, art.51 del TUIR*)³⁹.

La **disposizione**, già contenuta nel TUIR, viene **dettagliata** specificando che le predette erogazioni **sono riconosciute** dal datore di lavoro **volontariamente** o **in base ad accordi contrattuali**;

- le somme, i servizi e le prestazioni erogati alla generalità o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei loro familiari, dei **servizi di educazione e istruzione**⁴⁰, per la frequenza di **ludoteche**, **centri estivi** ed **invernali** e per borse di studio a favore dei medesimi familiari (*nuova lett f-bis del co.2, art.51 del TUIR*).

In merito, rispetto alla formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2015, la disposizione viene aggiornata **estendendo l'esclusione da IRPEF** alle **somme erogate a favore dei familiari del dipendente**:

- per finalità di **educazione** o istruzione anche **in età prescolare** (asili nido), **ivi compresi** eventuali **servizi integrativi** e di **mensa**;

³⁸ Si tratta delle somme e dei valori di cui all'art.51, co.2, e co.3, ultimo periodo, del D.P.R. 917/1986 – TUIR, come modificato dalla medesima legge di Stabilità 2016. Inoltre, il Provvedimento specifica che tali erogazioni non concorrono a formare il reddito neppure nell'ipotesi in cui vengano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione dei premi di produttività.

³⁹ Si tratta delle finalità sociali/assistenziali individuate all'art.100 del TUIR, collegate a determinate spese sostenute dal datore di lavoro. Si ricorda che, per il datore di lavoro, le medesime spese sono deducibili per un importo complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese sostenute per il lavoro dipendente, risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

⁴⁰ Compresi i servizi integrativi e di mensa.

- per l'**accesso a ludoteche o centri estivi o invernali**⁴¹;
- le somme e le prestazioni corrisposte alla generalità o a categorie di dipendenti per la fruizione dei **servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti** (aggiunta della lett f-ter al co.2, art.51 del TUIR).

Tale disposizione viene inserita *ex novo* nel TUIR, sempre nell'ottica di incentivare il *welfare* aziendale.

In merito, viene, altresì, specificato che, ai fini dell'esclusione dall'IRPEF, l'erogazione di tali somme a cura del datore di lavoro può avvenire mediante documenti (in formato cartaceo o elettronico), riportanti un valore nominale (aggiunta del co.3-*bis* all'art.51 del TUIR).

RIVALUTAZIONE DELLE AREE EDIFICABILI – PRIVATI (ART.1, CO.887-888)

L'art.1, co.887-888, della legge di Stabilità 2016 prevede una nuova riapertura dei termini per la **rivalutazione** delle **aree edificabili** ed **agricole, possedute da privati** non esercenti attività commerciale, introdotta dall'art.7 della legge 448/2001, ed oggetto, nel tempo, di diverse proroghe e riaperture di termini.

In sostanza, viene nuovamente ammessa la possibilità di rideterminare il valore d'acquisto dei terreni edificabili ed agricoli posseduti da privati non esercenti attività commerciale alla data del 1° gennaio 2016, mediante la redazione di una perizia giurata di stima ed il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, pari al 8% dell'intero valore rivalutato delle aree⁴².

Per completezza, si ricorda che la maggiorazione dell'aliquota all'8% si applica anche alle ipotesi di rivalutazione delle partecipazioni qualificate e non⁴³.

Il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato in unica rata entro il 30 giugno 2016, ovvero in 3 rate annuali di pari importo da corrispondere entro il 30 giugno di ciascuna delle annualità 2016, 2017 e 2018.

In sostanza mediante la rivalutazione, i possessori possono utilizzare il nuovo valore dell'area come riferimento ("nuovo valore d'acquisto") ai fini del calcolo delle imposte sui redditi (ossia della cd. "plusvalenza" – artt.67 e 68 del D.P.R. 917/1986 – TUIR) e delle imposte d'atto dovute in fase di cessione del terreno.

⁴¹ L'attuale formulazione della disposizione si riferisce solo alle "*colonie climatiche*".

⁴² L'aliquota dell'imposta sostitutiva, originariamente fissata al 4%, è stata raddoppiata all'8% a decorrere dall'ultima rivalutazione, riconosciuta fino al 30 giugno 2015 dalla legge 190/2014 (legge di Stabilità 2015).

⁴³ Si ricorda che ai sensi dell'art. 5, co.2, della legge 448/2001 l'imposta sostitutiva era stata stabilita in origine, in misura pari al 4% per le partecipazioni qualificate, e al 2% per quelle non qualificate (ai sensi dell'art. 81, co.1, lett. c, e c-*bis*, del D.P.R. 917/1986 – TUIR).

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA (ART.1, CO.889-897)

L'art.1, co. 889-897 della legge di Stabilità 2016 stabilisce la **riapertura** dei **termini** per la **rivalutazione dei beni d'impresa** risultanti nel bilancio relativo all'esercizio 2014, con applicazione di un'imposta sostitutiva del **16%** per i **beni ammortizzabili** e **12%** per quelli **non ammortizzabili**, da applicare sul maggior valore riconosciuto.

Sono espressamente esclusi dalla suddetta rivalutazione gli immobili alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa, ossia gli "*immobili merce*" delle imprese di costruzione.

La rivalutazione deve essere eseguita con riferimento al bilancio relativo all'esercizio 2015, e deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

Gli **effetti** della **rivalutazione**, effettuata relativamente all'esercizio 2015, verranno **riconosciuti**, in termini di maggior valore dei beni, **a decorrere dal 2018** (ossia dal terzo esercizio successivo a quello in cui è effettuata la rivalutazione).

Tuttavia, per i soli **beni immobili d'impresa** gli **effetti della rivalutazione**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, vengono **anticipati al 1° dicembre 2017**.

Le imposte sostitutive sono versate in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è effettuata.

Viene, inoltre, riconosciuta la possibilità di operare l'**affrancamento del saldo attivo** generato a seguito della rivalutazione ed iscritto in bilancio, con il pagamento di un'**imposta sostitutiva delle imposte sul reddito e dell'IRAP, pari al 10%**.