



LA FISCALITA' IMMOBILIARE DOPO LA LEGGE DI STABILITA' 2016: IL PUNTO DELLA SITUAZIONE"

Torino, Hotel Golden Palace, via dell'Arcivescovado 18

11 febbraio 2016 dalle ore 17.30 alle ore 19.30

Relatore: Dr. Stefano Baruzzi

**Responsabile Gestione Immobiliare Gruppo Vittoria Assicurazioni, Socio Onorario Aspesi,
Coordinatore Commissione Fiscalità Aspesi, Dottore Commercialista Esperto di fiscalità
immobiliare ed edilizia**

Programma

- 1) Le detrazioni per la casa tra conferme e novità: recupero edilizio, risparmio energetico, bonus mobili, acquisto di abitazioni nuove e ristrutturate**
- 2) Il bonus per l'investimento in abitazioni da locare dopo il D.M. attuativo 8 settembre 2015**
- 3) Le novità sulle agevolazioni per l'acquisto della prima casa e sul leasing abitativo**
- 4) Le novità relative ai terreni: trasferimenti in regime di registro, rivalutazione dei redditi dominicali, riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni ai fini dei redditi diversi**
- 5) Le novità in materia di IMU e di TASI**
- 6) Il nuovo "reverse charge" nell'edilizia: novità della legge di Stabilità 2016 e della circolare 22 dicembre 2015 n. 37/E**
- 7) Le novità relative all'accatastamento dei fabbricati con macchinari "imbullonati"**
- 8) Le novità sul contenzioso catastale**
- 9) Le novità sulle assegnazioni o cessioni degli immobili societari ai soci e sulla trasformazione delle società commerciali in società semplici**

PRESENTAZIONE E FINALITA'

Scopo dell'incontro è di fare il punto della situazione sulle più recenti misure di politica fiscale volte a rilanciare il mercato delle vendite di abitazioni e a favorire la costituzione di nuclei familiari.

La legge di Stabilità per il 2016 (L. n. 208 del 28 dicembre 2015) ha infatti introdotto un ampio pacchetto di misure fiscali per rivitalizzare il settore edile (e altri a essi connessi, come quello dei mobili e degli elettrodomestici) e il mercato immobiliare, in parte prorogando misure già in vigore, in parte introducendo nuove disposizioni di favore.



1. Le tradizionali detrazioni per la casa tra conferme e novità: proroga per l'intero anno solare 2016 con alcune interessanti novità

Anche per tutto il 2016 sono state prorogate, senza novità, le detrazioni per il recupero edilizio e per il risparmio energetico – nelle loro forme potenziate (50% e 65%) già in vigore negli ultimi anni - e per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici a basso consumo.

Queste misure interessano soprattutto chi già possiede una casa e intende ristrutturarla oppure efficientarla sotto il profilo energetico e, in combinazione con interventi edili almeno di manutenzione straordinaria, arreararla.

La detrazione per il recupero edilizio continua a essere riconosciuta anche a chi acquista

- box o posti macchina
- e, con alcune peculiarità, a chi acquista unità immobiliari abitative ubicate in fabbricati che siano stati, nella loro interezza, interessati da interventi di restauro/risanamento conservativo o di ristrutturazione vera e propria (non è sufficiente la semplice manutenzione straordinaria).

Le predette detrazioni si articolano come segue:

- a) per il recupero edilizio, incluso l'acquisto di box: detrazione pari al 50% delle spese di recupero, IVA inclusa, fino a un massimo di 96.000 euro, da suddividere in 10 quote annuali di uguale importo. Ciò significa che la detrazione in questi casi può comportare un risparmio fiscale massimo di 4.800 euro all'anno ($96.000 * 50/100/10$ anni);
- b) per l'acquisto di abitazioni in fabbricati interamente restaurati, risanati o ristrutturati: la detrazione è pari al 50% del 25% del prezzo di acquisto dell'appartamento, IVA inclusa, con un massimo di euro 96.000, anche in questo caso da suddividere in 10 quote annue di pari importo.



In pratica, il risparmio fiscale massimo può essere di 4.800 euro annui, da calcolare su un prezzo di acquisto massimo (IVA inclusa) di euro 384.000 (infatti: il 25% di 384.000 è pari a euro 96.000; il 50% di euro 96.000 è pari a 48.000 e la quota annua – su dieci anni – origina una detrazione massima pari a euro 4.800).

La disposizione per l'acquisto di abitazioni in fabbricati interamente risanati o ristrutturati

Art. 16 bis, 3° c., TUIR: <<La detrazione di cui al c. 1 spetta anche nel caso di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui alle lett. c) e d) del c. 1 dell'art. 3 del DPR n. 380/2001 riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano entro diciotto mesi dalla data di termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile. La detrazione spetta al successivo acquirente o assegnatario delle singole unità immobiliari, in ragione di un'aliquota del 50% del valore degli interventi eseguiti, che si assume in misura pari al 25% del prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione e, comunque, entro l'importo massimo di 96.000 euro>>.

ESEMPI:

- un contribuente acquista un'abitazione al prezzo di 200.000 euro IVA inclusa. Il costo forfetario di ristrutturazione (25% di 200.000 euro) è di 50.000 euro (importo inferiore a euro 96.000). La detrazione (50% di 50.000 euro) è complessivamente pari a 25.000 euro (euro 2.500 annui);
- un contribuente acquista un'abitazione al prezzo di 384.000 euro. Il costo forfetario di ristrutturazione (25% di 384.000 euro) è di 96.000 euro, esattamente pari al limite massimo ammesso (eventuali eccedenze non darebbero quindi diritto ad alcun beneficio fiscale ulteriore).
La detrazione complessiva (50% di 96.000 euro) è pari a 48.000 euro (euro 4.800 annui): questa è, di fatto, la soglia massima fruibile della detrazione.



- c) per il risparmio energetico: in questo caso, l'importo massimo della detrazione dipende dalla tipologia di intervento, ferma restando la suddivisione in 10 quote annue di uguale importo

DETRAZIONE MASSIMA PER TIPOLOGIA DI INTERVENTO

Tipo di intervento

Detrazione massima

riqualificazione energetica di edifici esistenti	100.000 euro
involucro edifici (per esempio, pareti, finestre - compresi gli infissi - su edifici esistenti)	60.000 euro
installazione di pannelli solari	60.000 euro
sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale	30.000 euro
acquisto e posa in opera delle schermature solari elencate nell'allegato M del D.Lgs. n. 311/2006	60.000 euro
acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili	30.000 euro

Per calcolare l'importo della detrazione in concreto fruibile, per ogni singola categoria di interventi, occorre applicare la percentuale del 65 per cento alla spesa sostenuta e verificare se tale importo è uguale o inferiore agli importi sopra indicati. Ad es.: per la riqualificazione energetica, se la spesa sostenuta fosse 200.000 euro, il 65 per cento risulterebbe pari a euro 130.000 – quindi, superiore alla soglia massima di euro 100.000 – da ridurre pertanto a quest'ultimo importo. Ogni anno il contribuente potrà così detrarre euro 10.000 (100.000/10 anni).



Novità della Legge di Stabilità 2016 per la detrazione sul risparmio energetico (soluzione problema contribuenti c.d. "incapienti")

Possibilità di optare per cessione del credito fiscale ai fornitori che hanno effettuato gli interventi con modalità da definire con Provv. Dirett. Ag. Entrate da emanare entro 60 gg. dall'entrata in vigore della disposizione (29.2.2016).

Altra novità della Legge di Stabilità 2016 per la detrazione sul risparmio energetico

Estensione della detrazione per l'efficientamento energetico ai dispositivi per il controllo remoto

"(...) spese sostenute per l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento o produzione di acqua calda o di climatizzazione delle unità abitative, volti ad aumentare la consapevolezza dei consumi energetici da parte degli utenti e a garantire un funzionamento efficiente degli impianti".

"Tali dispositivi devono:

- a) mostrare attraverso canali multimediali i consumi energetici, mediante la fornitura periodica dei dati;
- b) mostrare le condizioni di funzionamento correnti e la temperatura di regolazione degli impianti;
- c) consentire l'accensione, lo spegnimento e la programmazione settimanale degli impianti da remoto".

- d) acquisto di mobili e di "grandi" elettrodomestici di classe "A" o "A+": l'importo massimo di spesa ammesso è di euro 10.000, su cui si può applicare la percentuale del 50 per cento. In pratica, ogni anno è possibile detrarre max. euro 500 (10.000 * 50/100/10 anni).

Importante limite di questa detrazione é che può essere attivata solo in combinazione con interventi edili almeno di manutenzione straordinaria, nel senso



che devo aver prima eseguito questi ultimi e poi posso acquistare gli arredi e gli elettrodomestici per la medesima unità immobiliare.

Novità della legge di Stabilità 2015: NUOVO BONUS MOBILI PER LE GIOVANI COPPIE

Le giovani coppie costituenti un nucleo familiare composto da coniugi o da conviventi more uxorio che abbiano costituito nucleo da almeno tre anni, in cui almeno uno dei due componenti non abbia superato i trentacinque anni, acquirenti di unità immobiliare da adibire ad abitazione principale, beneficiano di una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le spese documentate sostenute per l'acquisto di mobili ad arredo della medesima unità abitativa. La detrazione di cui al presente comma, da ripartire tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo, spetta nella misura del 50 per cento delle spese sostenute dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016 ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 16.000 euro. Il beneficio di cui al presente comma non è cumulabile con quello di cui alla lett. c) del comma 74.

N.B.: Rispetto al bonus per arredi e grandi elettrodomestici in vigore dal 2013 - che continua a essere in vigore anche per il 2016 - la nuova detrazione è più "potente" (limite a euro 16.000), è legata all'acquisto di abitazioni da adibire ad abitazioni principali (anziché all'esecuzione di interventi di recupero edilizio) e riguarda il solo acquisto di mobili (e non anche di "grandi elettrodomestici").

Nuovo Credito di imposta per prevenire atti illeciti (c. 982, L. n. 208/2015)

c. 982: <<Per le spese sostenute da persone fisiche non nell'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa ai fini dell'installazione di sistemi di videosorveglianza digitale o allarme, nonché per quelle connesse ai contratti stipulati con istituti di vigilanza, dirette alla prevenzione di attività criminali, è riconosciuto un credito d'imposta ai fini dell'imposta sul reddito, nel limite massimo complessivo di 15 milioni di euro per l'anno 2016. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono definiti i criteri e le procedure per l'accesso al beneficio di cui al presente comma e per il suo recupero in caso di illegittimo utilizzo, nonché le



ulteriori disposizioni ai fini del contenimento della spesa complessiva entro i limiti di cui al presente comma”.

Nuova detrazione per l'acquisto di abitazioni di classe “A” o “B” (c. 56, L. n. 208/2015)

c. 56: <<Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, il 50 per cento dell'importo corrisposto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in relazione all'acquisto, EFFETTUATO ENTRO IL 31 DICEMBRE 2016, di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B ai sensi della normativa vigente, cedute dalle imprese costruttrici delle stesse. La detrazione di cui al precedente periodo é pari al 50 per cento dell'imposta dovuta sul corrispettivo d'acquisto ed é ripartita in dieci quote costanti nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei nove periodi d'imposta successivi>>.

Esempi (prezzo acquisto euro 200.000 oltre IVA)

- IVA prima casa 4% (euro 8.000): detrazione (50%) euro 4.000 (euro 400 annui per 10 anni)
- IVA 10% (euro 20.000): detrazione (50%) euro 10.00 (euro 1.000 annui per 10 anni)
- IVA 22% (euro 44.000): detrazione (50%) euro 22.000 (euro 2.200 annui per 10 anni)

Nota bene:

- Previsione, almeno per il momento, solo per il 2016;
- “acquisto” di u.i. abitative senza alcuna esclusione, neppure per A/1, A/8 o A/9;
- acquisto da “imprese costruttrici” (sia per u.i. di nuova costruzione che di u.i. interessate da interventi di recupero di rango superiore (restauro/risanamento conserv. o ristruttur. edilizia o urbanistica) ? Vedasi infra la risposta negativa data in occasione di Telefisco 2016 dai funzionari dell’Ag. Entrate;
- a prescindere dal tipo di utilizzo che si darà al bene (quindi, sia se da adibire a propria abitazione, principale o secondaria, che se destinato alla locazione o al comodato o anche se tenuto sfitto).



Anche se in modo più circoscritto, questa misura tende a "sovrapporsi" in parte alle altre due misure esistenti, ossia la detrazione IRPEF (50%) sull'acquisto di abitazioni in fabbricati interamente restaurati/risanati o ristrutturati e la deduzione IRPEF per l'acquisto di abitazioni da locare, nuove o ristrutturate, di cui all'art. 21 della manovra "Sblocca Italia".

Chiarimenti forniti in occasione di Telefisco 2016

Si riportano di seguito le indicazioni fornite dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate il 28.1.2016 in occasione di "Telefisco 2016":

- a) "(...) Dal tenore letterale della norma si desume che il presupposto agevolativo sia l'acquisto di immobili nuovi (ovvero quelli per i quali non sia intervenuto un acquisto intermedio) venduti direttamente dalle imprese costruttrici dei medesimi. Restano pertanto escluse le vendite effettuate da imprese che hanno solo eseguito lavori di recupero edilizio, per le quali potrebbero tuttavia ricorrere i presupposti per la diversa agevolazione di cui al comma 3 dell'art. 16 bis del TUIR"; (N.B: interpretazione molto discutibile e di assai dubbia esattezza, sulla quale anche ANCE ha manifestato riserve)
- b) ai fini della detrazione in discorso e in applicazione del principio di cassa è necessario che il pagamento dell'IVA avvenga nel periodo di imposta 2016. Trattasi di precisazione di dubbia esattezza, sulla quale anche ANCE ha manifestato riserve, considerato che il beneficio è vincolato alla stipula del rogito nel 2016 e non alla data di pagamento del prezzo, diversamente da quanto stabilito per la detrazione generale per il recupero edilizio per la quale fa invece fede la data del bonifico.
- Tra l'altro, con riferimento alla detrazione per l'acquisto di abitazioni in fabbricati interamente ristrutturati, la circolare n. 24/E/2004 ha precisato che, in caso di pagamento di acconti, il contribuente può comunque fruire della detrazione direttamente e complessivamente nell'anno di stipula del rogito, calcolandola sull'intero prezzo, risultante in atto, a prescindere dal fatto che in parte questo sia stato pagato in precedenti annualità;



- c) **l'IVA in acconto versata nel 2016 per acquisti effettuati nel 2017 non è detraibile perché la norma si riferisce agli acquisti effettuati o da effettuare <<entro il 31 dicembre 2016>>;**
- d) **la cessione di fabbricati abitativi da parte di imprese costruttrici può essere assoggettata a IVA anche dopo i cinque anni dalla fine lavori dietro esercizio dell'apposita opzione di legge. <<In presenza di quest'ultima condizione, la detrazione IRPEF (...) può essere riconosciuta indipendentemente dalla data di fine lavori, posto che, al riguardo, il comma 56 in commento non indica alcun termine finale>>;**
- e) **<<nel silenzio della norma, si ritiene che l'acquisto nel periodo di imposta 2016 di un appartamento che l'impresa costruttrice cedente abbia precedentemente concesso in locazione consenta comunque di fruire della detrazione>>.**

Dubbi manifestati dai commentatori e dall'Ance sulla spettanza della detrazione nei seguenti casi non ancora trattati dall'Agenzia delle Entrate

- **Acquisto congiunto di abitazione e pertinenza ? Dovrebbe spettare ove si segua l'insegnamento relativo alla detrazione del 50 per cento per l'acquisto di u.i. in fabbricati interamente ristrutturati (c.m. n. 24/E/2004)**
- **Acquisto di abitazione da parte di società di persone: secondo ANCE spetta giacché il reddito è imputato ai soci per trasparenza. Tra l'altro, la stessa circolare n. 57/E/97 ha ammesso anche tali soggetti alla detrazione sul recupero edilizio**
- **Acquisto di diritto reale: secondo ANCE spetta anche per la nuda proprietà, l'usufrutto e l'uso in base a quanto disposto dall'art. 9.5 del TUIR, che ai fini delle imposte sui redditi assimila i diritti reali alle cessioni a titolo oneroso, come peraltro confermato dalle circolari n. 24/E/2004 e 1/E/2007 in relazione alla detrazione per l'acquisto di abitazioni in fabbricati interamente ristrutturati.**



2. Il bonus “Sblocca Italia per l’investimento in abitazioni da locare” dopo il D.M. attuativo 8 settembre 2015

In questo caso, non si tratta di una detrazione (che verrebbe sottratta dall’imposta IRPEF dovuta), bensì di una deduzione (che, come tale, viene dedotta dal reddito imponibile).

Questa misura consente di acquistare abitazioni di nuova costruzione o ristrutturate, dal 2014 al 2017, a condizione di locarle entro 6 mesi dall’acquisto a un canone contenuto all’interno di determinati parametri definiti dalla normativa in materia di locazioni.

La deduzione è pari al 20 per cento del prezzo di acquisto e quest’ultimo viene riconosciuto fino a un massimo di euro 300.000.

La suddivisione della deduzione è su 8 anni (euro $300.000 \times 20 / 100 = 60.000$; $60.000 / 8$ anni = 7.500 euro annui).

Si possono portare in deduzione anche gli interessi passivi sul mutuo contratto per l’acquisto, senza limiti di importo.

Le abitazioni non devono appartenere alle categorie catastali A/1, A/8, A/9 e devono essere di classe energetica “A” o “B”.

N.B.: Il recente D.M. attuativo 8 settembre 2015 (G.U. 3 dicembre 2015) ha fornito alcune indicazioni molto favorevoli, di fatto ammettendo al bonus anche abitazioni per le quali i lavori di costruzioni potevano non essere ancora stati avviati nel novembre 2014 (per approfondimenti, cfr. l’appendice di seguito riportata).

Appendice

Il bonus per l’investimento in abitazioni da locare dopo il D.M. attuativo 8 settembre 2015

Art. 21 (“Misure per l’incentivazione degli investimenti in abitazioni in locazione”) del D.L. 12.9.2014 n. 133 conv. da L. 11.11.2014 n. 164 (“Misure urgenti per l’apertura dei cantieri, la realizzazione delle opere pubbliche, la digitalizzazione del Paese, la semplificazione burocratica, l’emergenza del dissesto idrogeologico e per la ripresa delle attività produttive”).



1. Per l'acquisto, effettuato **dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2017**, di unità immobiliari a destinazione residenziale, **di nuova costruzione, invendute** alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto (**n.b.: dal 12.11.2014**) od oggetto di interventi di **ristrutturazione edilizia o di restauro e di risanamento conservativo** di cui all'art. 3, c. 1, lett. d) e c), del t.u. DPR 6.6.2001, n. 380, é riconosciuta all'acquirente, persona fisica non esercente attività commerciale, una deduzione dal reddito complessivo pari al **20 per cento del prezzo di acquisto** dell'immobile risultante dall'atto di compravendita, **nel limite massimo complessivo di spesa di 300.000 euro, nonché degli interessi passivi dipendenti da mutui contratti per l'acquisto** delle unità immobiliari medesime.

2. La deduzione di cui al comma 1 spetta, nella medesima misura e nel medesimo limite massimo complessivo, anche per le spese sostenute dal contribuente persona fisica non esercente attività commerciale per prestazioni di servizi, dipendenti da **contratti d'appalto, per la costruzione di un'unità immobiliare a destinazione residenziale su aree edificabili già possedute** dal contribuente stesso prima dell'inizio dei lavori o sulle quali sono già riconosciuti diritti edificatori. Ai fini della deduzione le predette spese di costruzione sono attestate dall'impresa che esegue i lavori.

3. Fermo restando il limite massimo complessivo di 300.000 euro, la deduzione spetta anche per l'acquisto o realizzazione di ulteriori unità immobiliari da destinare alla locazione.

4. La deduzione, spetta a condizione che:

a) l'unità immobiliare acquistata sia **destinata, entro sei mesi dall'acquisto o dal termine dei lavori di costruzione, alla locazione per almeno otto anni** e purché tale periodo abbia **carattere continuativo**; il diritto alla deduzione, tuttavia, non viene meno se, per **motivi non imputabili al locatore**, il contratto di locazione si risolve prima del decorso del suddetto periodo e ne viene stipulato un altro **entro un anno** dalla data della suddetta risoluzione del precedente contratto;

b) l'unità immobiliare medesima sia a destinazione **residenziale**, e **non sia classificata o classificabile nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9**;



c) l'unità immobiliare **non** sia ubicata nelle zone omogenee classificate E, ai sensi del D.M. dei lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444;

d) l'unità immobiliare consegua prestazioni energetiche certificate in **classe A o B**, ai sensi dell'allegato 4 delle Linee Guida nazionali per la classificazione energetica degli edifici di cui al D.M. dello sviluppo economico 26.6.2009 (G.U. n. 158 del 10.7.2009), ovvero ai sensi della normativa regionale, laddove vigente;

e) **il canone di locazione non sia superiore** a quello indicato nella convenzione di cui all'articolo 18 del T.U. DPR n. 380/2001, ovvero non sia superiore al minore importo tra il canone definito ai sensi dell'art. 2, c. 3, della L. 9.12.1998, n. 431, e quello stabilito ai sensi dell'art. 3, c. 114, della L. 24.12.2003, n. 350;

f) **non sussistano rapporti di parentela entro il primo grado tra locatore e locatario.**

4-bis. Le persone fisiche non esercenti attività commerciale possono cedere in **usufrutto**, anche contestualmente all'atto di acquisto e anche prima della scadenza del periodo minimo di locazione di otto anni, le unità immobiliari acquistate con le agevolazioni fiscali di cui al presente articolo, a soggetti giuridici pubblici o privati operanti da almeno dieci anni nel settore dell'alloggio sociale, come definito dal D.M. delle infrastrutture 22 aprile 2008 (G.U. n. 146 del 24.6.2008, a condizione che venga mantenuto il vincolo alla locazione alle medesime condizioni stabilite dal c. 4, lettera e), e che il corrispettivo di usufrutto, calcolato su base annua, non sia superiore all'importo dei canoni di locazione calcolati con le modalità stabilite dal medesimo c. 4, lettera e).

5. La deduzione é ripartita in otto quote annuali di pari importo, a partire dal periodo d'imposta nel quale avviene la stipula del contratto di locazione e non é cumulabile con altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge per le medesime spese.

6. Le ulteriori modalità attuative del presente articolo sono definite con decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti e del Ministero dell'economia e delle finanze.



Decreto interministeriale del 8.9.2015 - Min. Infrastrutture e Trasporti ed Economia e Finanze (in G.U. n. 282 del 3.12.2015)

Modalità di attuazione e procedure di verifica ex art. 21, c.6, D.L. n. 133/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 164/14, in materia di deduzione per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione di unità immobiliari da destinare alla locazione.

Preambolo D.M. <<Ravvisata la necessità di fornire ai contribuenti un'informazione completa sui soggetti legittimati, sui titoli abilitanti, sui termini previsti e sugli adempimenti amministrativi necessari per usufruire della deduzione prevista>>

Art. 1. Definizione di unità immobiliari invendute.

1. Ai fini del presente decreto, sono definite invendute le unità immobiliari che, alla **data del 12.11.2014**, erano già **interamente o parzialmente costruite** ovvero quelle per le quali alla medesima data **era stato rilasciato il titolo abilitativo edilizio** comunque denominato, nonché quelle per le quali **era stato dato concreto avvio agli adempimenti propedeutici all'edificazione** quali la convenzione tra Comune e soggetto attuatore dell'intervento, ovvero gli accordi similari comunque denominati dalla legislazione regionale.

Art. 2. Deduzioni spettanti.

1. Alle persone fisiche, non esercenti attività commerciale, di cui all'art. 21, c. I, del D.L. 12.9.2014, n. 133 (L. 11.11.2014, n. 164), che acquistano, dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2017 unità immobiliari a destinazione residenziale di nuova costruzione invendute, come definite ai sensi dell'art. I del presente decreto, o oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia o di restauro e risanamento conservativo di cui all'art. 3, c. I, lettere d) e c), del DPR 6 giugno 2001, n. 380, é riconosciuta una deduzione dal reddito complessivo ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) pari al 20% del prezzo di acquisto dell'immobile risultante dall'atto notarile di compravendita, nel limite massimo complessivo di euro 300.000,00 **comprensivo di IVA.**

2. Ai soggetti di cui al comma I spetta, altresì, la deduzione dal reddito complessivo degli interessi passivi sui mutui contratti per l'acquisto della medesima unità immobiliare nella misura del 20% degli stessi.



3. Le deduzioni di cui ai commi 1 e 2 sono riconosciute per l'acquisto di unità abitative per le quali **é stato rilasciato il certificato di agibilità** o si sia formato il silenzio assenso di cui all'art. 25 del citato DPR n. 380 del 2001, nel periodo ricompreso **tra il 1° gennaio 2014 e il 31 dicembre 2017**.

4. Le deduzioni di cui al presente articolo spettano ai soggetti **titolari del diritto di proprietà** dell'unità immobiliare **in relazione alla quota di proprietà**.

5. Le deduzioni di cui ai commi 1 e 2 **spettano al proprietario** dell'unità immobiliare anche nell'ipotesi in cui quest'ultima sia concessa in usufrutto a soggetti giuridici pubblici o privati operanti da almeno dieci anni nel settore dell'alloggio sociale, come definito dal D.M. delle infrastrutture 22 aprile 2008 (G.U. n. 146 del 24.6.2008), nel rispetto delle condizioni stabilite dal successivo art. 4. Il corrispettivo di usufrutto, calcolato su base annua, non può essere di importo superiore a quello dei canoni di locazione calcolati con le modalità stabilite dal medesimo art. 4.

6. Ai sensi dell'art. 21, c. 5, del citato D.L. n. 133 del 2014, la deduzione di cui al comma 1 é ripartita in otto quote annuali di pari importo a partire dal periodo di imposta nel quale avviene la stipula del contratto di locazione. Eventuali interruzioni del periodo di locazione per motivi non imputabili al locatore, purché **ciascuna** inferiore ad un anno, non determinano la decadenza del diritto alla deduzione.

Art. 3. Costruzione su aree edificabili.

1. Ai soggetti di cui all'art. 2, comma I, é riconosciuta la deduzione dal reddito complessivo ivi prevista delle spese sostenute, dipendenti da contratti di appalto, per la costruzione di un'unità immobiliare a destinazione residenziale su aree edificabili già possedute dal contribuente stesso prima dell'inizio dei lavori o sulle quali sono già riconosciuti diritti edificatori. Ai fini della deduzione le predette spese sono attestate dall'impresa che esegue i lavori attraverso fattura.

2. La deduzione di cui al comma I è riconosciuta per la costruzione di unità immobiliari, **da ultimare entro il 31.12.2017**, per le quali é stato rilasciato il **titolo abilitativo edilizio comunque denominato anteriormente alla data del 12.11.2014**.



3. La deduzione di cui al comma I é riconosciuta per le spese attestate nel periodo ricompreso tra il 1° gennaio 2014 e il 31 dicembre 2017 ed é ripartita in otto quote annuali di pari importo a partire dal periodo di imposta nel quale avviene la stipula del contratto di locazione.

Art. 4. Requisiti per l'accesso alle deduzioni.

1. Ai sensi dell'art. 21, c. 4, del D.L. 12.9.2014, n. 133 (L. 11.11.2014 n. 164), la spettanza delle deduzioni di cui ai precedenti articoli 2 e 3 é subordinata alle seguenti condizioni:

a) l'unità immobiliare acquistata sia destinata, entro sei mesi dall'acquisto o dal termine dei lavori di costruzione, alla locazione per almeno otto anni e purché tale periodo abbia carattere continuativo;

b) l'unità immobiliare medesima sia a destinazione residenziale, e non sia classificata o classificabile nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;

c) l'unità immobiliare non sia ubicata nelle zone omogenee classificate E, ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444;

d) l'unità immobiliare consegua prestazioni energetiche certificate in classe A o B, ai sensi dell'allegato 4 delle Linee Guida nazionali per la classificazione energetica degli edifici di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 158 del 10 luglio 2009, ovvero ai sensi della normativa regionale, laddove vigente;

e) il canone di locazione non sia superiore a quello indicato nella convenzione di cui all'art. 18 del T.U. - DPR 6.6.2001, n. 380, ovvero non sia superiore al minore importo tra il canone definito ai sensi dell'art. 2, c. 3, della legge 9.12.1998, n. 431, e quello stabilito ai sensi dell'art. 3, c. 114, della L. 24.12.2003, n. 350;

f) non sussistano rapporti di parentela entro il primo grado tra locatore e locatario;

g) accertata esecuzione di opere edilizie conformi a quelle assentite o comunicate.



Art. 5. Divieto di ripetibilità delle deduzioni.

1. Le deduzioni di cui agli articoli 2 e 3 sono riconosciute una sola volta per ogni singolo immobile.

2. Le deduzioni di cui al presente decreto non sono cumulabili con le altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge per le medesime spese.

Art. 6. Decorrenza del termine per la conclusione del contratto di locazione.

1. Il periodo di sei mesi di cui all'art. 21, c. 4, lett. a) del D.L. n. 133 del 2014 decorre, per le unità immobiliari di cui all'art. 2, c. I, dalla data dell'acquisto, ovvero, per le unità immobiliari di cui all'art. 3, c. I, **dalla data del rilascio del certificato di agibilità** ovvero dalla data in cui si è formato il silenzio assenso ex art. 25 del DPR n. 380 del 2001.

2. Per gli immobili acquistati prima della pubblicazione del presente decreto nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana il periodo di cui al comma I decorre dalla medesima data di pubblicazione. (3.12.2015)

Art. 7. Canone di locazione applicabile.

1. La quantificazione del canone è calcolata sulla base di quanto disposto dall'art. 4, c. I, lettera e), del presente decreto.

2. Per i fini di cui al presente decreto, le unità immobiliari realizzate sulla base della convenzione di cui all'art. 35 della L. 22 ottobre 1971, n. 865, nei piani di zona o nei piani assimilati, comunque denominati, sono equiparate alle unità immobiliari realizzate sulla base della convenzione di cui all'art. 18 del DPR n. 380 del 2001.¹

¹ Rif. art. 35 L. 865/71 - edilizia economica e popolare ex L. n. 167/1962 e successive modificazioni e integrazioni.

Rif. art. 18 DPR 380/2001 - edilizia convenzionata.



3. In assenza di immobili realizzati nell'ambito urbano ai sensi dell'art. 3, c. 114, della legge 24.12.2003, n. 350, il canone é calcolato in base ai parametri definiti dall'accordo territoriale vigente, sottoscritto dalle organizzazioni di categoria ai sensi dell'art. 2, c. 3, della L. 9.12.1998, n. 431 (canone concordato).

4. Nei comuni in cui non siano stati definiti accordi ai sensi dell'art. 2, c. 3, della L. 9.12.1998, n. 431, si fa riferimento per la determinazione del canone, ai sensi del decreto interministeriale (MIT-MEF) del 14.7.2004 (G.U. 12.11.2004, n. 266), all'Accordo vigente nel **comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale anche situato in altra regione.**

Art. 8. Trasferimento dell'abitazione nel periodo di locazione obbligatoria.

I. In caso di trasferimento dell'unità immobiliare locata, per **vendita** o per successione ereditaria, la deduzione fiscale spettante si trasferisce per la parte residua al nuovo soggetto proprietario purché in possesso dei requisiti di cui all'art. 2 fermo restando in capo ad esso il rispetto delle condizioni di spettanza previste dall'art. 21, c. 4, del D.L. n. 133/2014.

2. Nel caso di cessione di usufrutto a titolo oneroso, di cui al c. 4-bis dell'art. 21 del citato D.L. n. 133 del 2014, **effettuata contestualmente all'atto di acquisto dell'unità immobiliare, il corrispettivo di usufrutto dovrà essere espressamente indicato nel medesimo atto di acquisto.**

Il corrispettivo di usufrutto deve essere calcolato **su base annua**, non deve essere superiore all'importo dei canoni di locazione calcolati con le modalità stabilite dal c. 4, lettera e), dell'art. 21 del suddetto decreto-legge.

3. La cessione in usufrutto non può essere effettuata a soggetti diversi da quelli previsti dall'art. 21, c. 4-bis, del suddetto decreto-legge n. 133 del 2014. Qualora la cessione in usufrutto fosse disposta in favore di persone fisiche «mortis causa» il soggetto beneficiante é tenuto al rispetto delle condizioni di cui all'art. 4.



3a. Le novità sulle agevolazioni per l'acquisto della prima casa (c. 55, L. n. 208/2015)

In pratica, la novità consente, d'ora in poi, di acquistare con le agevolazioni "prima casa" anche a chi già possiede un'abitazione che era stata acquistata con le medesime agevolazioni "prima casa" a condizione che la alieni entro un anno dal nuovo acquisto agevolato.

Fino al 31 dicembre 2015 ciò non era possibile e l'agevolazione era quindi preclusa.

c. 55. «All'articolo 1, nota II-bis), della tariffa, parte prima, allegata al T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro DPR n. 380/2001 é aggiunto, in fine, il seguente comma:

4-bis. L'aliquota del 2 per cento si applica anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa il requisito di cui alla lettera c) del comma 1 e per i quali i requisiti di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c), a condizione che quest'ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto. In mancanza di detta alienazione, all'atto di cui al periodo precedente si applica quanto previsto dal comma 4».

La novità permette, dal 1° gennaio 2016, di acquistare la "prima casa" con le aliquote agevolate (Registro 2% o IVA 4%) anche a chi già possiede un immobile abitativo, acquisito a suo tempo godendo delle agevolazioni "prima casa", purché lo alieni entro un anno dal nuovo acquisto.

Il requisito alla lettera c), ora derogabile, consiste nell'obbligo che "nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero" di una delle previgenti normative "prima casa" puntualmente elencate nel prosieguo della stessa lettera c).

L'utilizzo dei termini "alienato" e "alienazione" sembra ricomprendere anche i trasferimenti a titolo non oneroso.



Gli ulteriori requisiti di cui alle lettere a) e b) della nota II bis

La novella dispone che “i requisiti di cui alle lettere a) e b) (...) si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c)”.

- a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove é ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;
- b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui é situato l'immobile da acquistare.

In particolare, in relazione al nuovo atto di acquisto, il requisito sub b) potrebbe non essere immediatamente soddisfatto in quanto l'abitazione pre - posseduta, a suo tempo acquistata fruendo delle agevolazioni “prima casa”, potrebbe essere ubicata proprio “nel territorio del comune in cui é situato (anche il nuovo) immobile da acquistare”.

In questa ipotesi, quindi, il requisito di cui alla lettera b) “si verifica(no) senza tener conto dell'immobile (a suo tempo) acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c)” in quanto, comunque, esso è, in linea di principio, destinato a essere alienato entro un anno.

La deroga opera solo rispetto a tale immobile: pertanto, al fine di soddisfare il requisito in esame, è necessario che l'acquirente non possieda nel comune ulteriori case di abitazione, in via esclusiva o in comunione con il coniuge, perché se ciò accadesse il requisito sub b) non sarebbe comunque soddisfatto e, anche prescindendo dalla verifica rispetto all'immobile precedentemente acquistato con le agevolazioni “prima casa” e destinato a essere alienato entro un anno dal nuovo acquisto, quest'ultimo non potrebbe comunque accedere alle agevolazioni medesime.



Restano salve – e già in precedenza si poteva fruire delle agevolazioni prima casa - le situazioni in cui si abbia, nel comune di ubicazione dell'immobile di nuovo acquisto, contitolarità di altra casa di abitazione con soggetto diverso dal coniuge, nonché le ipotesi, valorizzate dalla giurisprudenza di legittimità, nelle quali l'altra casa di abitazione già posseduta non sia comunque idonea all'uso abitativo dell'acquirente e della sua famiglia, ad esempio perché troppo piccola o per altre ragioni oggettive (inagibilità, diroccamento, distruzione per cause naturali, etc.).

Rapporto fra l'estensione dell'agevolazione “prima casa” e il credito di imposta per il riacquisto della “nuova prima casa”

Il credito d'imposta per l'acquisto di una nuova casa di abitazione (art. 7, 1° c., L. n. 448/1998) è compatibile con la nuova norma agevolativa ? La risposta è affermativa

“Ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si é fruito dell'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa, un'altra casa di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla nota II bis all'art. 1 della tariffa, parte I, all. al TUR (...), é attribuito un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato. L'ammontare del credito non può essere superiore, in ogni caso, all'imposta di registro o all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione non di lusso. (...).”

Lo scopo è favorire il ricambio della “prima casa”, proprio come quello della novella introdotta con la legge di Stabilità 2016, e richiama genericamente, nel loro insieme, le condizioni di cui alla nota II bis, nell'ambito delle quali la novella è stata ora collocata. Parrebbe pertanto incongruo che il credito d'imposta non venisse riconosciuto ai contribuenti che acquistano una nuova abitazione agevolata per il sol fatto che il “riacquisto” non abbia avuto luogo entro un anno dalla cessione della precedente casa di abitazione (anche essa, a suo tempo, acquisita con le agevolazioni), bensì “prima” della sua cessione.



Chiarimenti forniti da Telefisco 2016

N.B.: Quest'ultima interpretazione è stata confermata da una delle risposte fornite in occasione di "Telefisco 2016", che hanno confermato che il credito d'imposta (pari all'imposta di registro o all'IVA pagata in relazione al primo acquisto) può essere utilizzato già nella fase di acquisto della seconda unità immobiliare, anche se la precedente non è stata ancora ceduta.

Inoltre, le Entrate hanno espressamente confermato che l'estensione delle condizioni agevolative opera anche per gli atti soggetti a IVA e agli atti di successione e di donazione (art. 69, commi 3 e 4, L. n. 342/2000). In questi ultimi casi (successioni e donazioni), l'impegno a trasferire entro un anno l'immobile già posseduto dovrà risultare nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione con cui si acquisisce il nuovo immobile in regime agevolato.

In materia di credito d'imposta "prima casa" merita molta attenzione la sentenza n. 2072 del 3 febbraio 2016 della Corte di Cassazione, che in caso di più di due acquisti ha affermato il diritto del contribuente di fruire comunque del credito per il suo massimo importo maturato con precedenti acquisti agevolati, anche se già utilizzato per precedenti riacquisti, in quanto lo spirito della norma mira a incentivare l'acquisto della prima casa.

Esempio:

- 1° acquisto agevolato (9/2011): imposta registro versata euro 900
- Vendita 1° acquisto (5/2013) e 2° riacquisto agevolato (2/2014): imposta registro teoricamente dovuta euro 1.300, effettivamente versata euro 400
- vendita 2° acquisto (7/2015) e 3° riacquisto agevolato (2/2016): imposta registro teoricamente dovuta euro 700, da versare effettivamente zero e non 300 (700 – 400), né 700 (700 – zero, essendo stato già in precedenza consumato nel 2014 tutto il credito)



3b. Le novità sul leasing traslativo di unità immobiliari a uso abitativo **(c. da 76 a 84, L. n. 208/2015)**

c. 76. “Con il contratto di locazione finanziaria di immobile da adibire ad abitazione principale, la banca o l'intermediario finanziario iscritto nell'albo di cui all'art. 106 del TULB - D.Lgs. 1.9.1993, n. 385, si obbliga ad acquistare o a far costruire l'immobile su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore, che se ne assume tutti i rischi, anche di perimento, e lo mette a disposizione per un dato tempo verso un determinato corrispettivo che tenga conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto. Alla scadenza del contratto l'utilizzatore ha la facoltà di acquistare la proprietà del bene a un prezzo prestabilito”.

c. 77. “All'acquisto dell'immobile oggetto del contratto di locazione finanziaria si applica l'art. 67, 3° c., lett. a), R.D. 16.3.1942, n. 267”.

c. 78. “In caso di risoluzione del contratto di locazione finanziaria per inadempimento dell'utilizzatore, il concedente ha diritto alla restituzione del bene ed è tenuto a corrispondere all'utilizzatore quanto ricavato dalla vendita o da altra collocazione del bene avvenute a valori di mercato, dedotta la somma dei canoni scaduti e non pagati fino alla data della risoluzione, dei canoni a scadere attualizzati e del prezzo pattuito per l'esercizio dell'opzione finale di acquisto. L'eventuale differenza negativa è corrisposta dall'utilizzatore al concedente. Nelle attività di vendita e ricollocazione del bene, di cui al periodo precedente, la banca o l'intermediario finanziario deve attenersi a criteri di trasparenza e pubblicità nei confronti dell'utilizzatore”.

c. 79. Per il contratto di cui al comma 76 l'utilizzatore può chiedere, previa presentazione di apposita richiesta al concedente, la sospensione del pagamento dei corrispettivi periodici per non più di una volta e per un periodo massimo complessivo non superiore a dodici mesi nel corso dell'esecuzione del contratto medesimo. In tal caso, la durata del contratto è prorogata di un periodo eguale alla durata della sospensione. L'ammissione al beneficio della sospensione è subordinata esclusivamente all'accadimento di almeno uno dei seguenti eventi, intervenuti successivamente alla stipula del contratto di cui al comma 76:



- a) cessazione del rapporto di lavoro subordinato, ad eccezione delle ipotesi di risoluzione consensuale, di risoluzione per limiti di età con diritto a pensione di vecchiaia o di anzianità, di licenziamento per giusta causa o giustificato motivo soggettivo, di dimissioni del lavoratore non per giusta causa;
- b) cessazione dei rapporti di lavoro di cui all'articolo 409, n. 3), del cpc, ad eccezione delle ipotesi di risoluzione consensuale, di recesso datoriale per giusta causa, di recesso del lavoratore non per giusta causa.

(N.B.: Il richiamo all'art. 409 n. 3 cpc riguarda i rapporti di agenzia, rappresentanza commerciale e altri rapporti di collaborazione che si concretino in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato).

c. 80. Al termine della sospensione, il pagamento dei corrispettivi periodici riprende secondo gli importi e con la periodicità originariamente previsti dal contratto, salvo diverso patto eventualmente intervenuto fra le parti per la rinegoziazione delle condizioni del contratto medesimo. Decorso il periodo di sospensione, in caso di mancata ripresa dei pagamenti si applicano le disposizioni del comma 78. La sospensione non comporta l'applicazione di alcuna commissione o spesa di istruttoria e avviene senza richiesta di garanzie aggiuntive.

c. 81. Per il rilascio dell'immobile il concedente può agire con il procedimento per convalida di sfratto (libro IV, titolo I, capo II, cpc).

Nuove detrazioni IRPEF per il leasing abitativo

Le disposizioni di cui ai commi 82 e 83 della L. di Stabilità 2016 si applicano dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2020.

c. 82. All'art. 15, c. 1, del TUIR – DPR n. 917/86, dopo la lettera i-sexies) sono inserite le seguenti:



«i-sexies. 1) i canoni, e i relativi oneri accessori, per un importo non superiore a 8.000 euro, e il costo di acquisto a fronte dell'esercizio dell'opzione finale, per un importo non superiore a 20.000 euro, derivanti da contratti di locazione finanziaria su unità immobiliari, anche da costruire, da adibire ad abitazione principale entro un anno dalla consegna, sostenuti da giovani di età inferiore a 35 anni con un reddito complessivo non superiore a 55.000 euro all'atto della stipula del contratto di locazione finanziaria che non sono titolari di diritti di proprietà su immobili a destinazione abitativa; la detrazione spetta alle condizioni di cui alla lettera b);

i-sexies.2) le spese di cui alla lettera i-sexies.1), alle condizioni ivi indicate e per importi non superiori alla metà di quelli ivi indicati, sostenute da soggetti di età non inferiore a 35 anni con un reddito complessivo non superiore a 55.000 euro all'atto della stipula del contratto di locazione finanziaria che non sono titolari di diritti di proprietà su immobili a destinazione abitativa».

A titolo di raffronto, la tradizionale detrazione per gli interessi sui mutui (lettera b, art. 15, TUIR) prevede invece quanto segue:

1. Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19 per cento dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo: (...)

b) gli interessi passivi, e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della Comunità europea ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto stesso, per un importo non superiore a 4.000 euro. L'acquisto della unità immobiliare deve essere effettuato nell'anno precedente o successivo alla data della stipulazione del contratto di mutuo. Non si tiene conto del suddetto periodo nel caso in cui l'originario contratto è estinto e ne viene stipulato uno nuovo di importo non superiore alla residua quota di capitale da rimborsare, maggiorata delle spese e degli oneri correlati. In caso di acquisto di unità immobiliare locata, la detrazione spetta a condizione che entro tre mesi dall'acquisto sia stato notificato al locatario l'atto di intimazione di licenza o di



sfratto per finita locazione e che entro un anno dal rilascio l'unita' immobiliare sia adibita ad abitazione principale. Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente. La detrazione spetta non oltre il periodo d'imposta nel corso del quale é variata la dimora abituale; non si tiene conto delle variazioni dipendenti da trasferimenti per motivi di lavoro. Non si tiene conto, altresì, delle variazioni dipendenti da ricoveri permanenti in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata. Nel caso l'immobile acquistato sia oggetto di lavori di ristrutturazione edilizia, comprovata dalla relativa concessione edilizia o atto equivalente, la detrazione spetta a decorrere dalla data in cui l'unita' immobiliare é adibita a dimora abituale, e comunque entro due anni dall'acquisto. In caso di con titolarità del contratto di mutuo o di più contratti di mutuo il limite di 4.000 euro é riferito all'ammontare complessivo degli interessi, oneri accessori e quote di rivalutazione sostenuti. La detrazione spetta, nello stesso limite complessivo e alle stesse condizioni, anche con riferimento alle somme corrisposte dagli assegnatari di alloggi di cooperative e dagli acquirenti di unità immobiliari di nuova costruzione, alla cooperativa o all'impresa costruttrice a titolo di rimborso degli interessi passivi, oneri accessori e quote di rivalutazione relativi ai mutui ipotecari contratti dalla stessa e ancora indivisi. Se il mutuo è intestato ad entrambi i coniugi, ciascuno di essi può fruire della detrazione unicamente per la propria quota di interessi; in caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro la detrazione spetta a quest'ultimo per entrambe le quote.

Nuove disposizioni in tema di imposta di registro sul leasing abitativo

Con riferimento al solo quinquennio 2016 – 2020 la Legge di Stabilità 2016 ha previsto una serie di ulteriori disposizioni di favore riferite all'applicazione dell'imposta di registro. Chiaramente, tali disposizioni non si applicano se, invece, l'operazione è soggetta a IVA:

1. ha introdotto la nuova e più favorevole aliquota di registro **dell'1,5 per cento** al trasferimento di immobili "Se il trasferimento é effettuato nei confronti di banche e intermediari finanziari autorizzati all'esercizio dell'attività di leasing finanziario, e ha per oggetto case di abitazione, di categoria catastale diversa da A1, A8 e A9,



acquisite in locazione finanziaria da utilizzatori per i quali ricorrono le condizioni di cui alle note II-bis) e II-sexies)”.

La nota II bis è quella che regola i requisiti agevolativi “prima casa”, mentre **la nota II sexies è stata ora introdotta dalla legge di Stabilità 2016** al fine di precisare, in tema di leasing finanziario di unità abitative, che “Nell'applicazione della nota II-bis) ai trasferimenti effettuati nei confronti di banche e intermediari finanziari autorizzati all'esercizio dell'attività di leasing finanziario, si considera, in luogo dell'acquirente, l'utilizzatore e, in luogo dell'atto di acquisto, il contratto di locazione finanziaria”.

In sostanza, l'acquisto, da parte della società di leasing, di un immobile abitativo al fine di farlo oggetto di un contratto di locazione finanziaria a favore di un soggetto che presenti i requisiti agevolativi “prima casa” sconterà l'aliquota di favore dell'1,5% in luogo di quella del 9% in vigore per i trasferimenti immobiliari privi delle agevolazioni “prima casa”;

2. la legge di Stabilità 2016 ha poi esteso alle cessioni, effettuate dai soggetti utilizzatori, di contratti di leasing relativi ad abitazioni la stessa disciplina già in vigore da un paio di anni per le medesime cessioni aventi a oggetto immobili strumentali.

Per l'effetto, le aliquote applicabili sono ora le seguenti:

- **(norma che già esisteva)** atti relativi alle cessioni, da parte degli utilizzatori, di contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili strumentali, anche da costruire ed ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, 1° c., n. 8-ter), DPR n. 633/72: aliquota dell'imposta di registro **4 per cento**;
- **(norma nuova)** atti relativi alle cessioni, da parte degli utilizzatori, di contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili a destinazione abitativa, di categoria catastale diversa da A1, A8 e A9, effettuate nei confronti di soggetti **per i quali ricorrono le condizioni di cui alle note II bis) e II sexies)** dell'articolo 1,



ancorché assoggettati a IVA, di cui all'articolo 10, 1° c. n. 8-bis), DPR n. 633/72: aliquota dell'imposta di registro **1,5 per cento**;

- **(norma nuova)** atti, diversi da quelli di cui al comma 1-bis, relativi alle cessioni, da parte degli utilizzatori, di contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili a destinazione **abitativa**, anche da costruire ed ancorché assoggettati a IVA, di cui all'articolo 10, 1° comma, numero 8-bis), del DPR n. 633/72: aliquota dell'imposta di registro **9 per cento**.

In tutti e tre i casi sopra previsti le aliquote vanno applicate sul corrispettivo pattuito per la cessione aumentato della quota capitale compresa nei canoni ancora da pagare oltre al prezzo di riscatto: ciò per effetto dell'integrazione della nota 1 dell'articolo 8 bis in esame con il richiamo in esso anche dei nuovi commi 1 bis e 1 ter, in aggiunta al comma 1 già precedentemente contemplato.

In sostanza, i corrispettivi per la cessione dei contratti di leasing da parte dei soggetti utilizzatori, anche nel caso in cui si applichi (anche) l'IVA, scontano le seguenti aliquote dell'imposta di registro a seconda che il contratto ceduto abbia per oggetto immobili

- strumentali per natura: 4 per cento
- abitativi (accatastati in categorie non di pregio) e l'acquirente del contratto di leasing soddisfi i requisiti di cui alle note II bis e II ter: 1,5 per cento
- abitativi in assenza di uno dei requisiti (oggettivi e/o soggettivi) di cui al punto precedente: 9 per cento.

Ricordiamo anche che, per effetto delle modifiche apportate al leasing dall'art. 1, c. 15, L. n. 220/2010 (Legge di Stabilità per il 2011), come commentate dalla circolare Ag. Entrate n. 12/E/2011, tenendo presente che le modifiche normative di cui trattasi sono state rivolte a garantire una sostanziale equivalenza tributaria tra l'acquisto diretto del bene immobile e quello realizzato tramite la conclusione di contratti di leasing finanziario:

- le locazioni finanziarie immobiliari hanno trovato autonoma considerazione ai fini dell'imposta di registro cosicché le deroghe al principio di alternatività fra IVA e registro (già stabilite dall'articolo 5 della Tariffa parte prima del TUR) trovano applicazione, dall'1 gennaio 2011, solo per le locazioni ordinarie e non più anche per quelle finanziarie;



- la nota 1 all'articolo 1 ("Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. Atti formati mediante corrispondenza e soggetti ad IVA") della Tariffa parte seconda del TUR stabilisce che "I contratti relativi alle operazioni e ai servizi bancari e finanziari e al credito al consumo, ivi compresi quelli di locazione finanziaria immobiliare, per i quali il titolo VI, del D.Lgs. n. 385/1993, prescrive a pena di nullità la forma scritta, sono assoggettati a registrazione solo in caso d'uso" (come detto, se non formati per atto pubblico o per scrittura privata autenticata);
- i contratti di locazione finanziaria devono essere assoggettati a registrazione in termine fisso e a tassa fissa se stipulati per atto pubblico o per scrittura privata autenticata. La tassa fissa si applica anche in caso di registrazione volontaria qualora i contratti siano stati stipulati con scrittura privata non autenticata;
- alle cessioni dell'immobile, effettuate dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, nel caso di esercizio, da parte dell'utilizzatore, dell'opzione di acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria, oppure nel caso di immobile riveniente da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempimento dell'utilizzatore, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa;
- l'articolo 57 del TUR, come modificato dal comma 15, lettera a), della legge n. 220/2010, stabilisce che "L'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria è solidalmente obbligato al pagamento del tributo per l'immobile, anche da costruire o in corso di costruzione, acquisito dal locatore per la conclusione del contratto". Analoga modifica è stata introdotta ai fini delle imposte ipotecarie e catastali.

Inoltre, posto che la norma elenca anche gli immobili da costruire o in costruzione, l'estensione della solidarietà di imposta all'utilizzatore trova applicazione, oltre che per gli acquisti di immobili concessi in locazione finanziaria, anche con riferimento ai trasferimenti immobiliari posti in essere nell'ambito di operazioni di leasing in costruzione (ad esempio, per l'acquisto del terreno sul quale costruire l'immobile da concedere in leasing).



CHIARIMENTI SUL LEASING ABITATIVO FORNITI IN OCCASIONE DI TELEFISCO 2016.

- 1. Le condizioni per applicare le agevolazioni “prima casa” all’atto di trasferimento dell’immobile (dalla società venditrice dello stesso alla società di leasing) devono ricorrere in capo all’utilizzatore e tale soggetto è tenuto a rilasciare le dichiarazioni relative al possesso dei requisiti indicati nella nota II bis dell’art. 1 della Tariffa parte prima del TUR. Tali dichiarazioni possono essere rese dall’utilizzatore sia nell’atto di acquisto dell’immobile da parte della società di leasing, intervenendo volontariamente allo stesso, sia nel contratto di locazione finanziaria dell’immobile. In questa ultima ipotesi, tuttavia, è necessario, ai fini dell’applicazione delle agevolazioni “prima casa”, che il contratto di locazione finanziaria venga prodotto per la registrazione unitamente all’atto di trasferimento dell’immobile;**
- 2. l’agevolazione “prima casa” con aliquota ridotta all’1,5 per cento trova applicazione all’atto di trasferimento dell’immobile alla società di leasing al ricorrere delle condizioni di cui alla nota II bis in capo all’utilizzatore e prescindono dalla circostanza che tale soggetto destini l’immobile oggetto del leasing a propria abitazione principale;**
- 3. come chiarito dalla Cassazione (sent. n. 5946/2007), l’art. 22 del TUR si riferisce anche all’enunciazione di atti soggetti a registrazione solo in caso d’uso. Pertanto, nel caso in cui nel contratto di compravendita nel quale intervenga anche l’utilizzatore del leasing si faccia riferimento al precedente contratto di leasing stipulato e non registrato in quanto perfezionato – come consentito - con scrittura privata non autenticata, detta enunciazione comporta l’applicazione dell’imposta di registro anche per la disposizione enunciata: per tale enunciazione, peraltro, il registro è dovuto in misura fissa ex art. 40, 1° periodo, 1° c., del TUR (“per gli atti soggetti a IVA l’imposta si applica in misura fissa”).**



Dubbi evidenziati dal Notariato rispetto ai quali esso ha proposto le seguenti interpretazioni:

- non si può applicare il criterio del “prezzo valore” nel trasferimento dell’unità abitativa dal venditore alla società di leasing, ma occorre applicare il registro sull’intero prezzo, suscettibile di accertamento;
- È dubbio che si possa applicare l’aliquota IVA “prima casa” del 4% al trasferimento del bene alla società di leasing in quanto la norma agevolativa della Stabilità 2016 vale solo per il registro e la normativa IVA non ammette deroghe ai principi comunitari (a favore di questa possibilità si è invece espressa Assilea);
- Entro il 31.12.2020 deve essere stipulato il contratto di leasing, a prescindere che poi il contratto si protragga oltre tale data;
- È irrilevante il superamento, nel corso del contratto di leasing, del limite di età (35 anni) e del limite di reddito (55.000 euro): ciò non comporta modifiche nel diritto alla detrazione già maturato

4. Le novità della legge n. 208/2015 relative ai terreni: trasferimenti in regime di registro, rivalutazione dei redditi dominicali, riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni ai fini dei redditi diversi

Trasferimenti di terreni agricoli a “non coltivatori professionali” (c. 905)

Elevata dal 12 al 15 per cento l’aliquota di registro per i trasferimenti a titolo oneroso di “terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti **diversi** dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale”.²

La modifica rileverà anche ai fini delle assegnazioni o cessioni agevolate ai soci, per le quali l’imposta di registro é tuttavia applicabile in misura dimezzata rispetto all’ordinaria e, pertanto, con aliquota del 7,5 per cento (c. 119 L. Stabilità 2016).

² L’intervento normativo in questione è stato apportato all’articolo 1, comma 1, 3° periodo, della Tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico dell’Imposta di Registro (“TUR”) di cui al DPR n. 131/86.



Trasferimenti di terreni con le agevolazioni per la “piccola proprietà contadina” (commi 906 e 907)

I commi 906 e 907 hanno esteso il campo applicativo delle c.d. agevolazioni “per la piccola proprietà contadina” per l’acquisto da parte di coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (art. 2, c. 4 bis, D.L. n. 194/2009 - L. n. 24/2010):

- estese le agevolazioni “agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, posti in essere a favore di **proprietari di masi chiusi** di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, da loro **abitualmente coltivati**”;³
- disposto che le agevolazioni per la piccola proprietà contadina “sono applicabili anche a favore del coniuge o dei parenti in linea retta, **purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi**, di soggetti aventi i requisiti di cui al medesimo articolo 2, comma 4-bis”.

PRECISAZIONE FORNITA DAI FUNZIONARI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE IN OCCASIONE DI “TELEFISCO 2016”

Per il coniuge e i parenti in linea retta l’iscrizione nella gestione separata previdenziale e assistenziale non è necessaria per poter accedere all’agevolazione in questione, come ampliata dalla legge di Stabilità 2016. Resta invece ferma la decadenza dall’agevolazione se, prima che siano decorsi cinque anni dall’acquisto, vengono alienati volontariamente i terreni acquistati con le agevolazioni o cessa la coltivazione degli stessi.

Merita ricordare che, sul tema dei trasferimenti di fabbricati unitamente ai terreni agricoli è, di recente, intervenuta la risoluzione agenziale n. 26/E/2015 (“applicabilità delle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina alle pertinenze dei terreni agricoli”), che, ai fini dell’applicabilità delle agevolazioni anche ai fabbricati

³ Le agevolazioni fiscali in discorso consistono, in sintesi, nell’applicazione delle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa e dell’imposta catastale nella misura dell’1 per cento. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà.



pertinenziali ai terreni agricoli (in forza della cosiddetta “accessione invertita”), ha ritenuto che “La nozione di fabbricato **pertinenziale**, che implica la sussistenza di una connessione funzionale tra il fabbricato ed il terreno agricolo, non appare coincidente (...) con la nozione di **strumentalità** che è, invece, volta alla individuazione dei beni necessari per lo svolgimento dell’impresa agricola”.

In sostanza, quindi, l’Agenzia ha confermato che le agevolazioni di cui all’art. 2, comma 4 bis, del D.L. n. 194/2009 trovano applicazione anche con riferimento al trasferimento di un fabbricato ad uso ricovero attrezzi, **per il quale ricorrano i requisiti di pertinenzialità rispetto al terreno e** sempreché esso risulti **sovrastante** il terreno agricolo”, precisando al contempo che, ai fini in esame, **non rileva, invece, la qualificazione di strumentalità del fabbricato** (ex art. 2, DPR n. 139/98 e art. 9, D.L. n. 557/93).

Chiaramente, anche in questo caso, è possibile che si verifichi un’interferenza delle norme per la piccola proprietà contadina con la disciplina di favore introdotta per le assegnazioni e le cessioni di immobili ai soci di società commerciali.

Trasferimenti ai comuni di aree PEEP e per gli insediamenti produttivi (comma 58)

Il comma 58, L. n. 208/2015 fornisce un’interpretazione autentica precisando che “l’articolo 32, 2° comma, del DPR n. 601/1973 si interpreta nel senso che l’**imposta di registro in misura fissa e l’esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali** si applicano agli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al **titolo III** della legge 22 ottobre 1971, n. 865, **indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli enti locali**”.⁴

⁴ L’art. 20, c. 4 ter, D.L. “Sblocca Italia” n. 133/14 (L. 164/14) ha “ufficialmente” escluso dalla generale soppressione delle esenzioni e agevolazioni tributarie per gli atti di trasferimento **a titolo oneroso** di immobili disposta dall’art. 10, 4° c., D.Lgs. n. 23/2011, unitamente ad altre, anche le disposizioni di cui all’articolo 32 del DPR n. 601/1973.

In precedenza, l’Agenzia delle Entrate (circolare n. 2/E/2014, par. 8) aveva affermato che fra le agevolazioni soppresse, a far data dall’1 gennaio 2014, dall’entrata in vigore del citato articolo 10, 4° c., del D.Lgs. n. 23/2011 rientravano anche quelle per i **piani di insediamento produttivo e per l’edilizia economico popolare di cui all’art. 32 del DPR n. 601/73**; previsione – sono sempre parole della circolare n. 2/E/2014 – che “stabilisce che per gli atti di trasferimento della proprietà delle aree destinate ad insediamenti produttivi, per gli atti di concessione del diritto di superficie sulle stesse aree, per gli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi, nonché per gli atti e i contratti relativi all’attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge 22 ottobre 1971, n. 865, l’imposta di registro si



L'articolo 32, 2° comma, sopra citato prevede che

- gli atti di **trasferimento della proprietà** delle aree previste al **titolo III** della legge n. 865/1971 e gli atti di **concessione del diritto di superficie** sulle aree stesse sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali;
- le stesse agevolazioni si applicano agli atti di cessione **a titolo gratuito** delle aree a favore dei comuni o loro consorzi nonché agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al **titolo IV** della legge n. 865/1971.

Come chiarito dalla relazione parlamentare la norma interpretativa concerne il trattamento fiscale degli atti di trasferimento delle aree che rientrano negli interventi di edilizia convenzionata (**aree produttive ed aree su cui insistono abitazioni economiche e popolari**).

Imposte d'atto per il riordino fondiario (comma 57)

applica in misura fissa. Non sono dovute le imposte ipotecaria e catastale. **Dal 1° gennaio 2014, tali previsioni agevolative non trovano applicazione in relazione agli atti riconducibili nell'ambito dell'articolo 1 della Tariffa allegata al TUR**”, vale a dire con riferimento agli atti di trasferimento di immobili a titolo oneroso.

Qualche mese dopo (ris. n. 68/2014), l'Ag. Entrate aveva invece precisato che la cessione **a titolo gratuito** di aree sulle quali sono state realizzate opere di urbanizzazione, a favore di un comune, non rientrava tra gli atti interessati dalla norma di soppressione delle agevolazioni connesse a trasferimenti immobiliari soggetti ad imposta di registro (ex art. [10, c. 4, D.Lgs. n. 23/2011 che, in effetti, riguarda i soli atti a titolo oneroso](#)) e che pertanto tali atti (se a titolo gratuito), anche dopo il 31 dicembre 2014, potevano continuare a beneficiare del trattamento di favore (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale) previsto dall'[articolo 32 del DPR n.601/1973](#).

Successivamente alla manovra “Sblocca Italia” l'Agenzia è tornata di nuovo sull'argomento (ris. n. 17/2015) nella quale ha affermato che anche gli atti con i quali un Comune cede, agli assegnatari degli alloggi, l'area inclusa nel piano di zona consortile per l'edilizia economica e popolare sita nel territorio comunale, possono essere ricondotti tra gli atti attuativi dei piani di edilizia economica e popolare e, quindi, fruire del regime di favore di cui all'art. 32 del DPR n. 601/73 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale).



Il comma 57 stabilisce, senza però richiamare alcuna specifica norma di legge nella quale contestualizzare la novella, che “Tutti gli atti e i provvedimenti emanati in esecuzione dei **piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, dalle province, dai comuni e dalle comunità montane** sono esenti da imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo”.

Per individuare l’ambito applicativo di questa disposizione (anche essa introdotta durante l’iter parlamentare, per l’esattezza in occasione del primo passaggio al Senato) risulta utile richiamare i contenuti del dossier della Camera dei Deputati, nel quale si precisa che “In materia di ricomposizione fondiaria, la normativa prevalente finalizzata alla conservazione dell’integrità fondiaria e alla preservazione delle dimensioni minime fondiarie è contenuta nel D.Lgs. n.228/2001 il quale, all’art. 5 bis, ha dettato disposizioni in materia di conservazione dell'integrità aziendale. Viene, al riguardo previsto che, ove non diversamente disposto dalle leggi regionali, **per compendio unico si intende l'estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti connessi allo sviluppo rurale europeo.**

Al trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coloro che si impegnino a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento si applicano le esenzioni fiscali riguardanti l'imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere”.

Il medesimo dossier ricorda, altresì, che **la modifica è volta a ripristinare le esenzioni e le agevolazioni soppresse dall’art. 10 del D.Lgs. n. 23/11.**⁵

Riapertura termini per rivalutazione terreni edificabili o agricoli da parte di soggetti in relazione alla tassazione delle plusvalenze sui redditi “diversi” (c. 887 e 888, L. n. 208/2015)

⁵ Il paragrafo 8 della circolare n. 2/E/2014 ha considerato l’agevolazione de qua fra quelle abolite dalla riforma ex art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011. Cfr. anche la circolare 18/E/2013, sulla tassazione degli atti notarili, par. 4.20 e 4.21, ove sono state illustrate le disposizioni agevolative applicabili agli atti di riordino fondiario nelle ipotesi, rispettivamente, di ubicazione dei terreni relativi al “compendio unico” all’interno o all’esterno delle comunità montane. Peraltro, in entrambi i casi, risultava applicabile il trattamento di esenzione dalle imposte di registro, ipotecarie, catastali e di bollo, esattamente come ripristinato dalla legge di Stabilità 2016.



Riaperti i termini al 1° gennaio 2016 (data possesso beni) e al 30 giugno 2016 (termine per perizia giurata e versamento prima rata).

Aliquota confermata all'8 per cento.

Rivalutazione redditi dominicali ai fini delle imposte sui redditi (c. 909, L. n. 208/2015)

c.909: “All'articolo 1, comma 512, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, e successive modificazioni, le parole: «7 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «30 per cento»”.

Art. 7, c. 4, D.L. n. 91/2014 (L. n. 116/2014)

“Ai soli fini della determinazione delle imposte sui redditi, per i periodi d'imposta 2013, 2014 e 2015, nonché a decorrere dal periodo di imposta 2016, i redditi dominicale e agrario sono rivalutati rispettivamente del 15 per cento per i periodi di imposta 2013 e 2014 e del 30 per cento per il periodo di imposta 2015, nonché **del 7 per cento a decorrere dal periodo di imposta 2016**. Per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, la rivalutazione é pari al 5 per cento per i periodi di imposta 2013 e 2014 e al 10 per cento per il periodo di imposta 2015. L'incremento si applica sull'importo risultante dalla rivalutazione operata ai sensi dell'[articolo 3, comma 50, della legge 23 dicembre 1996, n. 662](#)”.

Per il combinato disposto delle norme sopra citate, anche per il 2016

- R.D. rivalutato del 80% e sul risultato ulteriore rivalutazione del 30 per cento come per il 2015
- R.A. rivalutato del 70% e sul risultato ulteriore rivalutazione del 30 per cento come per il 2015
- Se i terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, sono posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, l'ulteriore rivalutazione rimane ridotta al 10 per cento come per il 2015.



5. Le principali novità in materia di IMU e di TASI per il 2016

- Niente più TASI (né IMU, esclusa già dal 2015) sulle abitazioni principali delle categorie catastali diverse da A/1, A/8, A/9 (N.B.: la TASI è stata esclusa dal 2015 anche per il detentore che utilizzi il bene come abitazione principale. Il proprietario o titolare del diritto reale pagherà in questi casi la TASI limitatamente alla quota di propria spettanza, dal 70 al 90 per cento);
-
- Riduzione al 50 per cento della base imponibile IMU per le abitazioni concesse in comodato da padre a figlio o viceversa;

La base imponibile è ridotta del 50 per cento:

per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in **comodato** dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado **che le utilizzano come abitazione principale**, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda un solo immobile in Italia e **risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato**; il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante oltre all'immobile concesso in comodato possieda **nello stesso comune** un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9; ai fini dell'applicazione delle disposizioni della presente lettera, il soggetto passivo attesta il possesso dei suddetti requisiti nel modello di dichiarazione di cui all'articolo 9, c. 6, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23;

N.B.: la disposizione presenta profili di incoerenza (ad es.: perché pretendere la residenza e la dimora del comodante nello stesso comune di ubicazione dell'immobile concesso in comodato ?) e offre spazi ad alcuni dubbi a causa della formulazione malcerta. Non è quindi escluso che venga prossimamente modificata. Per come è scritta, sembra escludere dall'agevolazione, tra gli altri, chi possiede un terzo immobile.



N.B.: Chiarimenti di Telefisco

- l'agevolazione vale anche per la TASI poiché le due imposte hanno la medesima base imponibile. Inoltre, opera l'esclusione dalla TASI per il detentore, trattandosi di sua abitazione principale, dal 2016 esclusa da tale tributo;
- la preclusione a chi possiede più di due immobili si riferisce alle sole abitazioni, non a terreni o fabbricati a uso diverso;
- lo sconto del 50% sul comodato si può cumulare con lo sconto del 50% per i fabbricati vincolati (es.: abitazione di interesse storico): in questo caso, l'imponibile scende al 25%.

Tale cumulo non può operare – per preclusione di ordine logico - se l'immobile è inagibile o inabitabile. Per questi ultimi, e per le stesse ragioni, le Finanze avevano già da tempo escluso la possibilità di cumulare la riduzione con quella, anch'essa del 50%, prevista per gli immobili vincolati.

- Per gli immobili locati a canone concordato di cui alla legge n. 431/98, l'IMU e la TASI, determinate applicando l'aliquota stabilita dal comune, è ridotta al 75 per cento;

Chiarimenti di Telefisco:

- la riduzione opera sia se il Comune delibera una specifica aliquota per i canoni concordati, sia se non lo fa, in questo secondo caso l'abbattimento è effettuato sull'aliquota ordinaria di legge. Le Finanze confermano peraltro l'obbligo dichiarativo in quanto i Comuni non possono conoscere se la locazione sia a canone concordato.
- Esclusione dalla TASI delle unità immobiliari destinate ad abitazione principale dal possessore nonché dall'utilizzatore e dal suo nucleo familiare, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;
- Per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, l'aliquota TASI è ridotta allo 0,1 per cento. I comuni possono modificare la suddetta aliquota, in aumento, sino allo 0,25 per cento o, in diminuzione, fino all'azzeramento (questa



agevolazione si aggiunge all'esenzione da IMU, che già esisteva, e di fatto si sostanzia nell'impedire che i Comuni possano deliberare la maggiorazione dello 0,8 per mille)

- **Nel caso in cui l'unità immobiliare é detenuta da un soggetto che la destina ad abitazione principale, escluse quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, il solo possessore versa la TASI nella percentuale stabilita dal comune nel regolamento relativo all'anno 2015. Nel caso di mancato invio della delibera entro il nuovo termine di legge (14 ottobre 2016) ovvero nel caso di mancata determinazione della predetta percentuale stabilita dal comune nel regolamento relativo al 2015, la percentuale di versamento a carico del possessore é pari al 90 per cento dell'ammontare complessivo del tributo;**
- **D.L. n. 201/2011, c. 13 – terreni agricoli (ritorno al passato per le agevolazioni IMU)**

c. 13. A decorrere dall'anno 2016, l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica sulla base dei criteri individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata nel supplemento ordinario n. 53 alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993. Sono, altresì, esenti dall'IMU i terreni agricoli:

a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;

b) ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448;

c) a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile. A decorrere dall'anno 2016, sono abrogati i commi da 1 a 9-bis dell'articolo 1 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34.

Altro chiarimento di Telefisco 2016

Le particolari regole IMU previste in caso di fallimento non sono applicabili anche alla TASI.



IVIE (art. 19, c. 15 bis, D.L. n. 201/2011)

Vecchio testo

15-bis. ~~L'imposta di cui al comma 13 e' stabilita nella misura ridotta dello 0,4 per cento per l'immobile adibito ad abitazione principale e per le relative pertinenze. Dall'imposta dovuta per l'unita' immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e per le relative pertinenze si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, euro 200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unita' immobiliare e' adibita ad abitazione principale da piu' soggetti passivi la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. Per gli anni 2012 e 2013 la detrazione prevista dal periodo precedente e' maggiorata di 50 euro per ciascun figlio di eta' non superiore a ventisei anni, purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unita' immobiliare adibita ad abitazione principale. L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione di base, non puo' superare l'importo massimo di 400 euro.~~

Nuovo testo

L'imposta di cui al comma 13 non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa e alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, ad eccezione delle unita' immobiliari che in Italia risultano classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali si applica l'aliquota nella misura ridotta dello 0,4 per cento e la detrazione, fino a concorrenza del suo ammontare, di euro 200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unita' immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica.



6. Il nuovo "reverse charge" nell'edilizia novità della legge di Stabilità 2016 e della circolare 22 dicembre 2015 n. 37/E

La circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015 ha fornito molti chiarimenti di indubbia rilevanza pratica sulle problematiche riscontrate nei primi mesi di applicazione delle nuove norme sul reverse charge, introdotte dalla legge n. 190/2014, che hanno fortemente allargato l'ambito di applicazione dell'inversione contabile (art. 17, 6° c., lettera a ter, del DPR n. 633/72).

Di seguito le precisazioni di maggiore interesse operativo.

Con la Circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015 l'Agenzia delle Entrate ha affrontato una lunga serie di questioni dubbie emerse nel primo anno di applicazione del "nuovo" reverse charge nell'edilizia, esteso alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici ad opera dell'articolo 1, comma 629, della legge di Stabilità per il 2015 (L. n. 190/2014).

Tali precisazioni integrano i ricchi contenuti della prima circolare agenziale emanata sul tema, la n. 14/E del 27 marzo 2015.

Stanti la complessità delle questioni e i profili di incertezza esistenti, anche questa volta l'Agenzia fa giustamente salvi i comportamenti difformi dei contribuenti anteriori al 22 dicembre 2015, limitatamente ai problemi risolti dalla circolare: in assenza di contesti fraudolenti, non saranno quindi richieste rettifiche né sanzioni.

Di seguito un'ampia rassegna delle principali questioni esaminate dalla Circolare.

Frazionamenti e accorpamenti di unità, senza modifica della volumetria complessiva dell'edificio né dell'originaria destinazione d'uso.

Per questi interventi, che l'art. 17.1 del D.L. "Sblocca Italia" n. 133/2014 (L. n. 164/2014) ha trasferito dalla categoria della ristrutturazione edilizia a quella della manutenzione straordinaria, in un'ottica di semplificazione la Circolare ritiene doversi continuare ad applicare le regole IVA ordinarie, anziché il reverse charge.

Pertanto, in presenza di un mero frazionamento, senza modifica della volumetria complessiva dell'edificio e dell'originaria destinazione d'uso, in cui sia prevista anche l'installazione di impianti, non si dovrà procedere alla scomposizione degli interventi al fine di poter distinguere l'installazione di impianti (che, in generale, dal 2015 é



soggetta a reverse charge) dagli interventi edilizi, ma si potrà applicare l'IVA con le modalità ordinarie all'intera fattispecie.

Analoga impostazione era stata data dalla circolare n. 14/E/2015 per gli interventi di restauro/risanamento conservativo, di ristrutturazione e di nuova costruzione.

Resta invece confermato che, al di fuori della deroga sopra precisata (frazionamenti e fusioni), le manutenzioni straordinarie in generale sono da assoggettare a reverse charge.

Demolizione propedeutica alla realizzazione di una nuova costruzione

Analogamente, nell'ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio, continuano a trovare applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del "nuovo" reverse charge, che resta invece applicabile laddove l'attività di demolizione sia "isolata".

Distinzione tra fornitura con posa in opera e prestazione di servizi

La Circolare, in aggiunta a quanto già in passato precisato dall'Amministrazione, sottolinea che la distinzione tra cessione con posa in opera e prestazione di servizi deve essere individuata dal **complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni**: in pratica, se la volontà delle Parti – che è quindi opportuno venga dichiarata espressamente nel contratto - è di conseguire un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora si ha prestazione di servizi e il reverse charge risulta conseguentemente applicabile laddove sussistano tutti gli altri requisiti normativamente previsti.

Ai fini di cui sopra la Circolare riconosce che non è di per sé dirimente il dato oggettivo della prevalenza del valore della materia impiegata sul valore dell'opera prestata.

Molto discutibile, invece, è la precisazione relativa all'applicabilità dell'aliquota ridotta (10%) in sede di reverse charge alle manutenzioni ordinarie o straordinarie di immobili residenziali a uso privato: il tenore della precisazione sembra, infatti, voler lasciare intendere che tale beneficio compete solo se la prestazione viene resa a persone fisiche, mentre sembra potersi affermare, anche sulla base della prassi agenziale pregressa oltre che della stessa direttiva U.E., che il beneficio possa avere applicazione generalizzata, ai privati così come alle società e agli enti, al ricorrere dei presupposti oggettivi di legge, essendo una misura finalizzata a favorire alcune tipologie di servizi ad alta intensità di manodopera, finalità che, chiaramente, è legata alla prestazione



dell'attività in quanto tale e prescinde totalmente dalle caratteristiche soggettive del soggetto che "riceve" la prestazione.

Parcheggi interrati e parcheggi collocati su lastrico solare dell'edificio

Non rientrano nella nozione di edificio e vanno escluse dal reverse charge le prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter) dell'articolo 17 aventi ad oggetto i parcheggi, a meno che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso, come in effetti avviene per i parcheggi collocati negli interrati o sul lastrico solare degli edifici. Solo **in questi casi si deve quindi applicare il reverse charge.**

Derattizzazioni, spurghi e rimozione di neve

Viene espressamente chiarito che queste attività non sono assimilabili alle pulizie e che pertanto a esse non è applicabile il reverse charge.

Installazione di impianti in parte interni e in parte esterni all'edificio

La Circolare 37/E precisa che occorre valorizzare l'unicità dell'impianto che complessivamente serve l'edificio, anche se alcune parti sono all'esterno per necessità tecniche o logistiche, e che in questi casi occorre pertanto applicare il "nuovo" reverse charge. A titolo esemplificativo la circolare richiama gli impianti

- di videosorveglianza perimetrale, gestiti da centralina interna e telecamere esterne;
- citofonico, che necessita di apparecchiature all'esterno dell'edificio;
- di climatizzazione con motore esterno collegato agli split interni;
- idraulico di un edificio con tubazioni esterne, da considerare unitariamente, comprese le tubazioni esterne che collegano l'impianto interno alla rete fognaria.

Impianti fotovoltaici

Particolarmente interessanti risultano gli approfondimenti relativi agli impianti fotovoltaici.

La circolare n. 14/E/2015 aveva precisato che non rientrano nella nozione di edificio - e vanno, quindi, escluse dal reverse charge - le prestazioni di servizi di cui alla citata lettera a-ter) aventi ad oggetto terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che non costituiscano parti integranti dell'edificio.

La Circolare 37/E chiarisce che rientrano nell'ambito del "nuovo" reverse charge le attività di



- installazione (compresa la manutenzione ordinaria e straordinaria) di impianti fotovoltaici “integrati” o “semi-integrati” agli edifici (ad es., se posizionati sul tetto dell’edificio)
- installazione di impianti fotovoltaici “a terra”, anche se esterni all’edificio, se funzionali a esso.

Richiamando le conclusioni della maxi circolare sugli impianti fotovoltaici n. 36/E/2013, l’Agenzia ribadisce che

- per le installazioni fotovoltaiche poste su edifici e per quelle realizzate su aree di pertinenza, comuni o esclusive, di fabbricati censiti al Catasto Urbano, “non sussiste l’obbligo di accatastamento come unità immobiliari autonome in quanto possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili”
- “è necessario procedere (...) alla rideterminazione della rendita dell’unità immobiliare a cui risulta integrato, quando l’impianto fotovoltaico ne incrementa il valore capitale (o la relativa redditività ordinaria) di una percentuale pari al 15 per cento o superiore”
- la centrale fotovoltaica posta sul lastrico solare di un edificio, se censibile in categoria D/1 o D/10, costituisce un fabbricato strumentale “autonomo” rispetto all’edificio sottostante.

Per quanto sopra, gli impianti fotovoltaici posti su edifici e quelli realizzati su aree di pertinenza di fabbricati (ad esempio impianti fotovoltaici “a terra”), sempre che non siano accatastati come unità immobiliari autonome, sono soggetti al reverse charge.

Per contro, non é soggetta al reverse charge l’installazione di centrali fotovoltaiche poste sui lastrici solari o su aree di pertinenza di un edificio accatastate autonomamente in categoria D/1 o D/10, non costituendo esse un edificio né essendo parte dell’edificio sottostante.

Installazione e manutenzione degli impianti antincendio

Le attività di installazione, manutenzione e riparazione di impianti di spegnimento antincendio, in quanto riconducibili al codice ATECO 43.22.03 *“Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)”*, sono soggette al reverse charge se relative ad edifici.

Gli estintori che non fanno parte di un impianto complesso, come definito in base alla specifica normativa di riferimento (il [DM 6 marzo 1992](#) per gli estintori carrellati e il [DM 7 gennaio 2005](#) per gli estintori portatili), non possono, invece, essere considerati



impianti di spegnimento antincendio, ma apparecchi mobili: in tal caso, il reverse charge non trova applicazione né per i servizi di installazione di estintori, né per la manutenzione e riparazione degli stessi.

Porte tagliafuoco e uscite di sicurezza sono impianti di protezione passiva contro gli incendi: la loro installazione va ricondotta nel codice ATECO 43.29.09 ("altri lavori di costruzione e installazione in edifici n.c.a.") ed è soggetta al reverse charge.

Installazione di impianti funzionali allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio

Se l'attività di installazione di impianti è riconducibile al codice ATECO 33.20.09 ("*Installazione di altre macchine ed apparecchiature industriali*"), non compreso nell'elenco di cui alla [circolare n. 14/E/2015](#) (che richiama i soli codici ATECO 2007 43.21, 43.22 e 43.29, relativi a impianti parte integrante dell'edificio e posti al suo servizio) il reverse charge non trova applicazione, né per l'installazione degli impianti né per la loro manutenzione o riparazione.

Prestazioni rese da soggetti terzi

In presenza di tutti i restanti requisiti, le prestazioni di servizi vanno assoggettate al reverse charge anche se rese da soggetti terzi, su incarico della società che commercializza i beni, se riconducibili ai servizi di installazione di impianti e completamento di edifici e ove rientrano nei codici di attività ATECO 2007 individuati dalla [circolare n. 14/E/2015](#).

Il reverse charge deve essere applicato anche nei casi in cui le prestazioni di installazione e/o allestimento siano rese in via autonoma (e non su incarico della società presso cui sono stati acquistati i beni) da soggetti terzi, sulla base di un rapporto diretto con un committente soggetto passivo dell'IVA.

Diritti fissi di chiamata e interventi di manutenzione con canone di abbonamento

Il diritto di chiamata – dovuto per il solo fatto che un tecnico si rechi presso il cliente, in caso di guasti e malfunzionamenti dell'impianto, a prescindere dalla esecuzione o meno di operazioni di riparazione sul bene oggetto della chiamata -, anche nel caso non si renda necessario un vero e proprio intervento di manutenzione, è soggetto al reverse charge: infatti, anche la semplice "verifica" degli impianti costituisce una modalità di "manutenzione" in quanto viene comunque posta in essere un'attività di controllo tecnico.



Coerentemente, anche le prestazioni di manutenzione derivanti da contratti che prevedono la corresponsione di canoni di abbonamento periodici vanno assoggettate al reverse charge, anche se non correlate a un intervento di manutenzione materialmente eseguito.

Allacciamento e attivazione dei servizi di erogazione di gas, energia elettrica e acqua

Anche il servizio di allacciamento - installazione del complesso di tubazioni e apparecchiature necessarie alla fornitura del servizio al cliente -, indispensabile per rendere possibile la fornitura del servizio di erogazione del gas, dell'energia elettrica e dell'acqua, non essendo riconducibile all'attività di installazione di impianti, ma costituendo parte integrante e indispensabile ai fini della fornitura del servizio, deve essere escluso dall'applicazione del "nuovo" reverse charge.

Analoga conclusione vale anche per il servizio di attivazione dei predetti servizi.

NOVITÀ DELLA LEGGE DI STABILITÀ PER IL 2016 PER LE IMPRESE PARTECIPANTI A CONSORZI AGGIUDICATARI DI OPERE PUBBLICHE (c. 128)

La legge di Stabilità per il 2016 al comma 128 ha introdotto un'integrazione alla normativa sul reverse charge, inserendo la nuova lettera a quater) nell'articolo 17, 6° c., del DPR n. 633/72.

Questo il testo della nuova norma di cui alla lettera a quater dell'art. 17, 5° c., DPR n. 633/72:

le disposizioni di cui al quinto comma, in materia di inversione contabile, si applicano anche: <<alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente é subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione



europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni>>.

Ai sensi della nuova norma – che interessa i consorzi aggiudicatari di appalti pubblici – se il consorzio fattura alla stazione appaltante, in quanto soggetto avente natura pubblica, in regime di **split payment**, allora le imprese consorziate fatturano le prestazioni al consorzio in regime di reverse charge.

Quanto sopra risolverà il problema della creazione di crediti IVA in capo al consorzio verificatasi dal 1° gennaio 2015 per effetto dell'introduzione dello split payment accompagnato dall'estensione del reverse charge.

La disposizione in esame non ha effetti immediati in quanto risulta subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga alla normativa IVA.

Riforma delle sanzioni tributarie non penali e violazioni relative al reverse charge

Si evidenzia anche che la riforma delle sanzioni tributarie non penali (attuata con il D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 e segnatamente, per quanto qui ci interessa, con l'articolo 15) ha risolto l'annoso problema delle sanzioni effettivamente applicabili in caso di errori nell'applicazione (o nella non applicazione) del reverse charge.

Infatti, secondo l'Agenzia delle Entrate e in base a numerose sentenze della Corte di Cassazione, anche in assenza di concreti effetti pregiudizievoli per l'Erario, si sarebbe dovuta applicare l'elevatissima sanzione proporzionale nella misura piena, dal 100 al 200 per cento dell'IVA oggetto di erroneo trattamento (e non quella ridotta al 3 per cento, né, tanto meno, la sanzione fissa prevista per molti inadempimenti meramente formali).

Per contro, secondo la Corte di Giustizia dell'Unione Europea e in base ad alcune recenti pronunce della Corte di Cassazione, in tali casi si sarebbe dovuta applicare una sanzione sostanzialmente attenuata, considerato che l'errata applicazione del reverse



charge, di regola e fatti salvi i casi di frode, non comporta alcun danno pecuniario alle casse dell'Erario.

Le nuove disposizioni - entrate in vigore dal 1° gennaio 2016 (anziché dal 1° gennaio 2017, come originariamente previsto), per effetto dell'anticipazione disposta dalla legge di Stabilità per il 2016 (comma 133) – hanno risolto il problema abbracciando la seconda impostazione, ben più favorevole ai contribuenti, peraltro del tutto giustificata sia per l'assenza di concreti danni per le casse erariali che per il riallineamento della normativa italiana con quella dell'Unione Europea.

In base al nuovo articolo 6 del D.Lgs. n. 471/97, commi 9 bis 1 e 9 bis 2, dall'inizio del 2016 si applica pertanto la seguente disciplina sanzionatoria:

9-bis.1: “(...) qualora, in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi (...) sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione (...), il cessionario o il committente anzidetto non é tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma é punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione é solidalmente tenuto il cedente o prestatore. (...)”;

9-bis.2: “(...), qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi (...), sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione (...), il cedente o il prestatore non é tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma é punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione é solidalmente tenuto il cessionario o committente”.

Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cessionario o il committente (nei casi di cui al comma 9 bis 1) o il cedente o prestatore (nei casi di cui al comma 9 bis 2) sono puniti con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione



dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile é stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che, rispettivamente il cessionario o committente oppure il cedente o prestatore erano consapevoli.

La richiamata sanzione generale prevista dal comma 1 dell'articolo 6, D.Lgs. n. 471/97, si sostanzia invece in quanto segue; "Chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati é punito con la sanzione amministrativa compresa fra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, é soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, una imposta inferiore a quella dovuta. La sanzione e' dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo".

7. Le novità relative all'accatastamento dei fabbricati con macchinari "imbullonati" (commi da 21 a 24, L. n. 208/2015 e circolare Ag. Entrate 2/E del 1° febbraio 2016)

21. A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, é effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. **Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.**

N.B.: rimangono invece soggetti alla stima catastale ai fini della determinazione della rendita il suolo, le costruzioni e i soli impianti che, ordinariamente, accrescono la qualità e l'utilità dell'u.i., indipendentemente dal processo produttivo in essa svolto. La norma interessa tutti i "D", ma si focalizza, di fatto, soprattutto, sui "D/1".

22. A decorrere dal 1° gennaio 2016, gli intestatari catastali degli immobili di cui al comma 21 possono presentare atti di aggiornamento ai sensi del regolamento di cui al



D.M. 19.4.1994, n. 701, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti nel rispetto dei criteri di cui al medesimo comma 21.

23. Limitatamente all'anno di imposizione 2016, in deroga all'art.13, c. 4, del D.L. n. 201/2011 (...), per gli atti di aggiornamento di cui al comma 22 **presentati entro il 15 giugno 2016** le rendite catastali rideterminate hanno **effetto dal 1° gennaio 2016.**

24. (Omissis: disposizioni di natura finanziaria rivolte ai Comuni)

N.B.: Principali precedenti da considerare: art. 1, c. 244, L. n. 190/2014 (Stabilità 2015) e circolare Ag. Territorio n. 6/T/2012.

8. Le novità sul contenzioso catastale

(D.Lgs. n. 156 del 24.9.2015, in vigore dall'1.1.2016)

Finora erano esclusi dalla procedura di reclamo – mediazione gli atti relativi alle operazioni catastali in quanto di valore indeterminabile, incluse le contestazioni delle attribuzioni delle rendite catastali.

Peraltro, il contribuente doveva esperire la mediazione se oggetto di contestazione era non solo la rendita attribuita, ma anche il tributo liquidato e/o i relativi accessori o le sanzioni irrogate con il medesimo atto (ad es., ricorso con cui si impugnava l'atto di attribuzione della rendita presunta di cui all'articolo 19, comma 10, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, al fine di contestare i correlati tributi speciali catastali, relativi accessori e sanzioni).

(c. 10. "Se i titolari di diritti reali sugli immobili non provvedono a presentare ai sensi del comma 8 le dichiarazioni di aggiornamento catastale entro il termine del 31 dicembre 2010, l'Agenzia del Territorio, nelle more dell'iscrizione in catasto attraverso la predisposizione delle dichiarazioni redatte in conformità al decreto ministeriale 19 aprile 1994, n. 701, procede all'attribuzione, con oneri a carico dell'interessato da determinare con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia del territorio, da emanare entro il 31 dicembre 2010, di una rendita presunta, da iscrivere transitoriamente in catasto, anche sulla base degli elementi tecnici forniti dai Comuni. Per tali operazioni l'Agenzia del Territorio può stipulare apposite convenzioni con gli Organismi rappresentativi delle categorie professionali").



Non potevano formare oggetto di mediazione (circ. Ag. Entrate n. 49/T del 28.12.2012) i ricorsi con cui, con l'impugnazione dell'avviso di liquidazione o di accertamento emesso dal Comune, si contestavano anche la rendita catastale in quanto le contestazioni dei tributi richiesti dall'Ente Locale non riguardavano atti impositivi dell'Agenzia delle Entrate.

Dal 1.1.2016 il quadro normativo è mutato per via dell'entrata in vigore del D.Lgs. 24.9.2015 n. 156 (G.U. n. 233 del 7.10.2015 - S.O. n. 55/L).

Tale decreto legislativo ha esteso l'ambito di operatività del reclamo/mediazione, tra l'altro, alle controversie catastali, nonostante l'indeterminabilità del loro valore. Ciò sarà possibile per le controversie pendenti alla data del 1° gennaio 2016.

Pertanto (nuovo art. 17 bis, D.Lgs. n. 546/1992), d'ora in poi, anche per tali atti, "il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa". In pratica, la proposizione dell'impugnazione produce, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione.

Dal 2016, il procedimento di reclamo/mediazione è introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso.

Invece, la previgente disciplina prevedeva, per gli atti ammessi al reclamo/mediazione (come detto, erano esclusi da tale ambito quelli catastali), un'apposita istanza di reclamo, motivata con le stesse ragioni che sarebbero state portate all'attenzione del giudice nella eventuale fase giurisdizionale con il successivo deposito del ricorso, decorsi i termini previsti per la conclusione del procedimento di reclamo/mediazione.

Per le controversie catastali vi è una particolarità, essendo differente il momento di perfezionamento dell'accordo, che si ha con la sottoscrizione dell'accordo (e non con il pagamento, entro venti giorni dalla data di sottoscrizione, dell'importo dovuto per la mediazione o, in caso di pagamento rateale, della prima rata, se la controversia ha ad oggetto un atto impositivo o di riscossione).



Gli atti catastali - in particolare, quelli oggetto di ricorsi aventi contro il classamento o la rendita catastale degli immobili - verranno quindi aggiornati a seguito del perfezionamento della mediazione e nei termini risultanti dall'accordo.

Il legislatore ha, altresì, previsto la facoltà di conciliare le controversie che ricadono nell'ambito di applicazione dell'istituto del reclamo/mediazione di cui all'articolo 17-bis del decreto n. 546. Possono pertanto essere oggetto di conciliazione le controversie relative a operazioni catastali, instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo, ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione.

Per esse la conciliazione potrà operare:

- **fuori udienza**, come nella pregressa disciplina, con il deposito in giudizio (di primo o di secondo grado) di una "istanza congiunta", cioè di una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito, con l'unica differenza che il soggetto deputato ad effettuare il deposito è ora individuato in ciascuna delle parti del giudizio e non più esclusivamente nell'Ufficio. Per le controversie catastali, l'istanza dovrà, tra l'altro, contenere gli elementi che individuano esattamente i termini dell'accordo conciliativo, quali l'indicazione del classamento o della rendita catastale rideterminati;
- **in udienza**: se l'accordo conciliativo è raggiunto "in udienza", il comma 3 dell'articolo 48-bis prevede che esso debba risultare da apposito processo verbale, nel quale devono essere indicate le somme dovute e i termini e le modalità di pagamento. L'accordo in questo caso è formalizzato all'interno del processo verbale redatto dal segretario della Commissione secondo quanto previsto dall'art. 34, c. 2, del D.Lgs. n 546/1992.

Ulteriore novità sui contenziosi catastali è quella relativa all'immediata esecutività delle sentenze non definitive concernenti i giudizi promossi avverso gli atti relativi alle operazioni catastali e di quelle, sempre non definitive, recanti condanna al pagamento di somme a favore dei contribuenti, eventualmente subordinato alla prestazione di idonea garanzia in caso di somme di importo superiore a 10.000 euro.

Come sottolineato dall'Ag. Entrate (Circolare n. 38/E del 29.12.2015), la precedente disciplina sull'esecuzione delle sentenze tributarie riconosceva alle pronunce un



trattamento differenziato in ragione del tipo di controversia oggetto di decisione. Infatti:

- ai sensi dell'art. 68, c. 2, per i giudizi aventi ad oggetto un atto impositivo (in particolare, avvisi di accertamento, di liquidazione, provvedimenti che irrogano le sanzioni e iscrizioni a ruolo), l'Ufficio, in caso di sentenza favorevole al contribuente, entro novanta giorni, doveva effettuare il rimborso di quanto pagato in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza emessa dalle commissioni tributarie;
- diversamente, l'art. 69, per i giudizi aventi ad oggetto un diniego espresso o tacito alla restituzione di quanto spontaneamente versato, prevedeva che il contribuente dovesse attendere il passaggio in giudicato della sentenza per ottenerne l'esecuzione;
- **Per quanto qui più interessa (art. 69-bis), il passaggio in giudicato della sentenza favorevole al contribuente era richiesto anche in caso di ricorsi proposti avverso gli atti relativi a operazioni catastali, ai fini del successivo aggiornamento degli atti del catasto.**

Adesso il legislatore (nuovo art. 67-bis) ha disposto l'abrogazione dell'articolo 69-bis, la modifica degli artt. 68, 69 e 70, e ha riformato in modo sistematico l'esecuzione delle sentenze tributarie.

L'art. 67-bis risponde alla "necessità di introdurre un principio generale che riconosca l'esecutività immediata delle sentenze tributarie emesse dalle commissioni tributarie provinciali e regionali, equiparandole a quelle adottate nel giudizio civile e amministrativo".

Con la completa riscrittura dell'art. 69 e l'abrogazione dell'art. 69-bis, le sentenze emesse dalle commissioni tributarie nell'ambito di giudizi aventi ad oggetto dinieghi di rimborso o **atti relativi alle operazioni catastali sono provvisoriamente esecutive**, così come quelle emesse nei giudizi aventi ad oggetto atti impositivi, disciplinate dal comma 2 dell'articolo 68, senza quindi che l'esecutività possa avvenire, come accadeva in passato, solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.



La nuova disciplina si applica, per quanto previsto dalla disposizione transitoria di cui all'art. 12, c. 1, del D.Lgs. n. 156/2015, **a decorrere dal 1° giugno 2016.**

In sostanza, per le sentenze concernenti gli atti relativi alle operazioni catastali depositate a decorrere dalla predetta data, l'aggiornamento degli atti catastali dovrà essere effettuato prescindendo dal relativo passaggio in giudicato.

Per le sentenze depositate precedentemente al 1° giugno 2016, invece, rimangono in vigore le disposizioni dell'articolo 69-bis e la disciplina recata dall'art. 12, c. 4, del D.L. n. 16 del 2012, per l'annotazione delle sentenze che non costituiscono titolo esecutivo, secondo le modalità previste dal provvedimento direttoriale del 17.7.2012.

In caso di mancata esecuzione, il contribuente può promuovere giudizio di ottemperanza (art. 70, D.Lgs. n. 546/92), che diventa l'unica azione esperibile (per il venir meno della facoltà, prima riconosciuta al contribuente, di procedere con l'esecuzione forzata secondo le norme del c.p.c.).

9. Le novità sulle assegnazioni o cessioni degli immobili societari ai soci e sulla trasformazione delle società commerciali in società semplici

(commi da 115 a 120, L. n. 208/2015)

La normativa

115. Le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni (**N.B. sono escluse le cooperative**) che, **entro il 30 settembre 2016**, assegnano o cedono ai soci beni immobili, **diversi** da quelli indicati nell'articolo 43, c. 2, 1° periodo, del TUIR - DPR n. 917/86, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, possono applicare le disposizioni dei commi dal presente al comma 120 a condizione che **tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015**, ovvero che vengano **iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge**, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015. Le medesime disposizioni si applicano alle **società che**



hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2016 si trasformano in società semplici.

116. Sulla **differenza tra il valore normale dei beni assegnati** o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro **costo fiscalmente riconosciuto**, si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'**8 per cento** ovvero del **10,5 per cento** per le società considerate **non operative** in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione. Le **riserve in sospensione d'imposta annullate** per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del **13 per cento**.

117. Per gli immobili, **su richiesta della società** e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei **moltiplicatori** determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del c. 4 dell'art. 52 del T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro DPR n. 131/86. **In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR DPR n. 917/86 o in alternativa, ai sensi del primo periodo, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.**

118. Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva. Nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8 dell'articolo 47 del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986. Tuttavia, il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.



119. Per le assegnazioni e le cessioni ai soci di cui ai commi da 115 a 118, le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

120. Le società che si avvalgono delle disposizioni di cui ai commi da 115 a 118 devono versare il 60 per cento dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016 e la restante parte entro il 16 giugno 2017, con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Assegnazioni ed estromissioni di immobili agevolate

Fra le disposizioni più significative della Legge di Stabilità 2016 occorre annoverare quelle tese a favorire, in forma fiscalmente agevolata, l'assegnazione dalle società ai soci di immobili o di beni mobili registrati (commi da 115 a 120) o l'estromissione dei soli immobili dall'impresa individuale a favore del suo titolare (comma 121). Trattasi di misure molto attese da anni, funzionali allo "spossessamento" dei predetti beni nei casi in cui non siano più funzionali all'attività imprenditoriale e che può risultare funzionale anche all'eventuale successivo scioglimento delle società o alla cessazione delle imprese individuali.

Introduzione

L'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge di Stabilità 2016 (L. n. 208 del 28 dicembre 2015) reca una serie di disposizioni volte a favorire, su base assolutamente volontaria, da parte delle società di ogni tipo, comprese quelle considerate dal punto di vista fiscale "non operative" o "di comodo", l'assegnazione o la cessione fiscalmente agevolata degli immobili o dei beni mobili registrati da esse possedute ai propri soci.⁶

⁶ Per utili approfondimenti, in attesa che l'Agenzia delle Entrate emani una circolare aggiornata specificamente riferita al nuovo provvedimento, pare utile fare rinvio alla circolare ministeriale n. 112/1999, diramata a commento del provvedimento agevolativo varato con l'art. 29 della legge n.



Non sono agevolati, invece, altri beni o diritti, in primis titoli e partecipazioni.

In alternativa, l'ultimo periodo del comma 115 favorisce anche la trasformazione in "società semplici, entro il 30 settembre 2016, delle "società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni".

Con tali misure viene consentito (come detto, trattasi di facoltà e non di obbligo) – a condizioni fiscalmente di favore - di trasferire la proprietà di immobili e di beni mobili registrati non più funzionali all'attività commerciale (ricordiamo che, anche nel caso di trasformazione in società semplici, queste ultime non possono svolgere attività commerciali) ed eventualmente di dare corso allo scioglimento delle moltissime "scatole societarie" per le quali è venuta meno, con il passar del tempo, la ragione della loro esistenza, con ciò riducendo o eliminando gli elevati costi che l'esistenza in vita di una società comporta, gran parte dei quali derivanti dalle norme fiscali di sfavore introdotte in misura sempre più massiccia negli anni al fine, appunto, di disincentivare l'utilizzo improprio dello strumento societario per finalità di carattere non strettamente commerciale.

Si evidenzia, peraltro, che l'eventuale liquidazione della società non è assistita da norme di favore.

Quanto sopra con riguardo alle società e ai soci.

Il comma 121 estende poi sostanzialmente la medesima disciplina di favore alle imprese individuali e ai loro titolari.

Soggetti interessati e termini temporali di riferimento

Sono ammesse ai benefici tutte le tipologie di società commerciali (in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni, in accomandita per azioni), sia se "ordinarie" che se "di comodo" o "non operative".

Entro il 30 settembre 2016, tali società potranno assegnare o cedere ai propri soci gli immobili da esse posseduti diversi da quelli indicati nell'articolo 43, comma 2, 1° periodo, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (DPR n. 917/86 o "TUIR"), ossia tutte

449/97, che presenta svariate corrispondenze con quello ora disciplinato dalla legge di Stabilità 2016 e che è richiamato espressamente anche dalla relazione governativa al DDL di Stabilità 2016 e negli atti parlamentari successivi.

Tra le molte precisazioni recate dalla suddetta circolare merita evidenziare che "non rientrano tra i beni assegnabili in modo agevolato i singoli diritti reali afferenti i beni medesimi (es., usufrutto e nuda proprietà)".



le tipologie di immobili diversi da quelli c.d. “strumentali a uso diretto” da esse direttamente utilizzati nell’esercizio dell’attività d’impresa.⁷

Pertanto, potranno essere assegnati o ceduti, con l’applicazione delle norme di favore che andremo ad esaminare, gli immobili strumentali per natura, gli immobili merce e gli immobili patrimonio.⁸

Interessati alle norme di favore sono poi anche i beni mobili iscritti in pubblici registri (autoveicoli, aeromobili, natanti), anche in questi casi, però, purché gli stessi non siano utilizzati come beni strumentali nell’attività propria dell’impresa.

Condizione imprescindibile ai fini di quanto in discorso è che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di Stabilità 2016 (ossia, entro il 30 gennaio 2016) ma, anche in questo caso, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

Possibilità di trasformare le società di tipo commerciale in società semplici

Per espressa precisazione della legge, le medesime disposizioni si applicano anche alle società aventi per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni (immobili e mobili registrati) e che entro il 30 settembre 2016 si trasformino in società semplici.

⁷ Art. 43, 2° c., 1° periodo, DPR n. 917/86: “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”.

⁸ In sintesi e in buona sostanza i fabbricati interessati sono quindi i seguenti: quelli a uso non residenziale censiti o censibili nelle categorie catastali “B”, “C”, “D”, “E” e anche “A/10”, ma in quest’ultimo caso a condizione che la destinazione a ufficio o a uso di studio professionale derivi dal titolo edilizio, anche in sanatoria, e non sia effetto di una mera variazione catastale (“strumentali per natura”); fabbricati di ogni tipo costruiti per la vendita o acquisiti per la rivendita (immobili “merce”); fabbricati residenziali classificati fra le attività immobilizzate, a scopo di investimento, e destinati alla locazione, al comodato o ad altri usi purché diversi dall’utilizzo diretto per l’esercizio dell’impresa (immobili “patrimonio”). Quanto precede relativamente ai fabbricati. Mutatis mutandis, anche i terreni e le aree possono, caso per caso, rientrare fra i terreni a uso strumentale diretto (come tali, non ammessi alle norme di favore qui in commento) oppure fra i beni “merce” oppure, ancora, fra gli immobili destinati ad investimento e inutilizzati (ad es.: in attesa che divengano edificabili oppure, se già lo sono, in attesa di cederli o di utilizzarli) oppure utilizzati in modo indiretto (ad es.: per affitto, comodato, etc.).



Trattamento fiscale delle assegnazioni o delle trasformazioni societarie

Se si decide di procedere lungo la strada dell'assegnazione o della trasformazione, sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati ai soci (in caso di trasformazione in società semplice rileva il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione stessa) e il loro costo fiscalmente riconosciuto, si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (IRPEF o IRES) e dell'IRAP nella misura dell'

8 per cento in via generale

oppure

del 10,5 per cento per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione o cessione dell'immobile (o del bene mobile registrato) o della trasformazione della società.

Dunque, è consentito anche alle società "di comodo" di sciogliersi o di trasformarsi in società semplici, evitando così il regime fiscale di svantaggio a loro applicabile (ad es., aliquota IRES maggiorata al 38% ed esclusione dai rimborsi IVA).⁹

Inoltre, sulla (eventuale, non è detto, infatti, che sussista) differenza fra il valore "normale" e il costo fiscalmente riconosciuto del bene occorre applicare, alternativamente, una delle due predette aliquote.¹⁰

Inoltre, laddove relativamente al bene assegnato, ceduto o coinvolto nella trasformazione esistano riserve, formatesi nel passato ed ancora "in sospensione d'imposta", che – per effetto dell'assegnazione o della trasformazione in società

⁹ La maggiorazione del 10,5 per cento si applica anche alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi d'imposta consecutivi (cd. società in perdita sistematica, su cui, da ultimo, è intervenuto il D.Lgs. n. 175 del 2014). La riforma delle società di comodo, prevista dalla legge delega sulla riforma fiscale, non è stata infatti attuata.

¹⁰ Ricordiamo che (art. 9, commi 3 e 5, del TUIR " Per valore normale (...) 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. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.(...)” e che, inoltre, “Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società”.



semplice - vengono annullate, sull'importo delle stesse la società deve applicare un'ulteriore imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento.

Possibilità di utilizzare il valore catastale anziché quello normale

Molto importante e assai favorevole, nella generalità dei casi, è la possibilità, espressamente offerta dal comma 117, su richiesta della società, di “sostituire” il valore “normale” degli immobili (che, in via ordinaria, deve determinarsi ai sensi dell'art. 9 del TUIR) con quello catastale.

Ai fini in discorso il comma 177 richiama “i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52” del Testo Unico dell'Imposta di Registro (DPR n. 131/86 o “TUR”).¹¹

In proposito, stante il predetto esplicito richiamo, riteniamo che ai fini del calcolo del valore catastale operino anche le rivalutazioni dei coefficienti disposte dall'art. 2, c. 63, della legge n. 350/2003 e dall'art. 1 bis, c. 7, del D.L. n.168/2004 (legge n.191/2004), pur essendo esse espressamente previste “ai soli fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali”, mentre nel caso in questione si verte in un ambito relativo alle sole imposte dirette.¹²

Quanto sopra in aggiunta all'applicazione delle altre modifiche intervenute nel tempo nei coefficienti “unici” originariamente previsti dall'art. 52.4 del TUR (100 per i

¹¹ Il primo periodo del comma 4 dell'art. 52 cit. dispone che “Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, né i valori o corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma degli articoli 47 e 48”.

¹² Più precisamente, ai sensi dell'art. 2, c. 63, L. n. 350/2003, dal 1° gennaio 2004, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, i moltiplicatori previsti dall'art. 52 del TUR sono stati rivalutati nella misura del 10%. Ai sensi dell'art.1-bis, c. 7, D.L. n.168/2004 (legge n.191/2004), dal 1° agosto 2004, per i beni immobili diversi dalla prima casa di abitazione, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, i medesimi moltiplicatori sono stati rivalutati nella misura del 20%.



fabbricati e 75 per i terreni agricoli) e delle rivalutazioni delle rendite catastali (5 per cento per i fabbricati e 75 per cento per i terreni).

In pratica, per i fabbricati occorrerà sempre moltiplicare la rendita catastale per 1,05 e poi, a seconda dei vari gruppi e categorie catastali, si dovrà moltiplicare ulteriormente il prodotto per i seguenti coefficienti:

- gruppi "A" e "C" (escluse le categorie A/10 e C/1): 126
- cat. "A/10" e "D": 63
- gruppo "B": 176,4¹³
- cat. "C/1" ed "E": 42,84

Per i terreni agricoli, invece, per la determinazione del valore catastale occorre rivalutare del 25 per cento il reddito dominicale indicato negli atti catastali e poi moltiplicare il risultato per 90 (l'originario coefficiente 75 rivalutato del 20 per cento).

¹⁴

Una ulteriore disposizione stabilisce poi che, nel caso di cessione, sempre ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, se il corrispettivo è stato pattuito in misura inferiore al valore normale del bene (determinato ex art. 9 del TUIR) o del valore catastale, allora deve essere computato in misura non inferiore ad uno dei due predetti valori (ossia, ai non inferiore al minore tra il valore normale e quello catastale rivalutato).

¹³ Ricordiamo che (art.2, c. 45, D.L. n.262/2006, convertito dalla L. n. 286/2006), dal 3 ottobre 2006, il moltiplicatore "da applicare alle rendite catastali dei fabbricati classificati nel gruppo catastale B è rivalutato nella misura del 40 per cento". Sullo specifico punto merita evidenziare che mentre di regola si utilizza il moltiplicatore 140 (100*1,4), la maxi circolare n. 18/E/2013 sulla tassazione degli atti notarili (par. 2.10) presuppone l'applicabilità al gruppo "B" sia della rivalutazione del 20 per cento introdotta in via generale nel 2004 che di quella specifica del 40 per cento introdotta nel 2006, addivenendo così a un moltiplicatore complessivo della rendita catastale iscritta in catasto pari a 176,4 (100*1,2*1,4).

¹⁴ Il tema del calcolo dei valori catastali rivalutati, sia per i terreni agricoli che per i fabbricati, rappresenta comunque uno dei molti ambiti sui quali, in ragione della scarsa chiarezza e della farraginosità delle norme di legge stratificatesi nel tempo, l'attesa circolare agenziale dovrà fornire chiarezza.



Nel silenzio delle norme, il valore normale per i beni mobili iscritti in pubblici registri dovrà essere invece determinato secondo le ordinarie disposizioni (art. 9 del TUIR).

Termini di versamento dell'imposta sostitutiva

Il versamento delle predette imposte sostitutive deve essere effettuato con le seguenti tempistiche, secondo le ordinarie procedure e, dunque, anche con compensazione nell'ambito del modello F24:

- il 60 per cento entro il 30 novembre 2016
- la restante parte entro il 16 giugno 2017

Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Agevolazioni ai fini delle imposte indirette sui trasferimenti

I trasferimenti dei beni eseguiti in sede di assegnazione o di cessione dei beni ai soci, effettuati secondo la normativa agevolativa in esame, scontano le imposte indirette con le seguenti modalità agevolate:

- le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili (ossia, nel caso in cui, in base alle norme di legge non sia comunque dovuta l'imposta di registro in misura fissa) sono ridotte alla metà
- le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.¹⁵

Restano, peraltro, fatte salve eventuali agevolazioni che siano previste in via ordinaria dalla normativa in vigore. Si pensi all'ipotesi in cui il socio cessionario o assegnatario possa invocare le agevolazioni per l'acquisto della piccola proprietà contadina: in questo caso, le imposte di registro e ipotecaria sono comunque dovute, in forza di tale

¹⁵ In ragione del fatto che le aliquote sono state determinate nella misura speciale, dimezzata rispetto a quella ordinaria prevista dall'articolo 10 del D.Lgs. n. 23/2011, occorrerà verificare, sulla base dell'interpretazione che sarà fornita con circolare dall'Agenzia delle Entrate, se la misura fissa sarà quella di euro 50 per ciascun tributo (o non, piuttosto, quella di euro 200 richiamata dalla stessa relazione parlamentare) e se non saranno applicabili le imposte di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali (art. 10, D.Lgs. n. 23/2011 e circolare n. 2/E/2014).

Ricordiamo che, ai fini dell'imposta di registro, le assegnazioni di immobili scontano, di regola, le stesse aliquote previste per le cessioni a titolo oneroso, fatte salve alcune specifiche previsioni contenute nell'articolo 4 della Tariffa parte prima del TUR.



agevolazione, nella misura fissa (euro 200 ciascuna) mentre l'imposta catastale, che in base alla normativa per la piccola proprietà contadina sarebbe dovuta con l'aliquota dell'1 per cento, in forza della specifica agevolazione in esame, resterà comunque dovuta nella misura fissa di euro 200. In aggiunta, per questa ipotesi saranno dovute anche le imposte di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali (art. 19, D.Lgs. n. 23/2011 e circolare n. 2/E/2014).

Da notare anche che, ai fini delle imposte indirette (in particolare, dell'imposta di registro), non sono state introdotte norme tese a disciplinare specificamente la base imponibile cosicché deve necessariamente ritenersi che risultino applicabili le regole ordinarie, con tutti i rischi di accertamento, ma con la possibilità di richiedere l'applicazione del criterio del "prezzo valore" nei casi previsti (L. n. 266/2005, art. 1, c. 497).

Mancanza di una disciplina speciale in materia di IVA

Nel caso in cui al trasferimento immobiliare (assegnazione/estromissione o cessione) risulti applicabile l'IVA, tale imposta sarà dovuta, di regola, in base alle regole ordinarie e con le normali aliquote di legge.¹⁶

Riterremo, invece, che anche per tali atti operino comunque le disposizioni speciali di favore relative alle imposte ipotecarie e catastali, che in tali casi saranno dovute in misura fissa per effetto di quanto sancito dal comma 119: si pensi al trasferimento di un fabbricato strumentale per natura, che in assenza dell'agevolazione introdotta dalla legge di Stabilità 2016 sarebbe ordinariamente soggetto alle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale con aliquote, rispettivamente, del 3 e dell'1 per cento.

Ai fini dell'IVA, in particolare, ricordiamo la necessità di verificare la convenienza o meno di applicare, ove consentito, il regime "naturale" di esenzione oppure quello di imponibilità IVA secondo le articolate regole previste per i fabbricati dai numeri 8 bis e 8 ter dell'articolo 10, DPR n. 633/72, rispettivamente per le unità immobiliari abitative e per quelle strumentali. Quanto precede in funzione degli effetti negativi che potrebbero essere prodotti sul pro rata dall'effettuazione delle assegnazioni o delle

¹⁶ Non sono state, infatti, previste deroghe – né potevano esserlo, a differenza di quanto era stato peraltro fatto in passato dal nostro legislatore in occasione di provvedimenti analoghi – alla disciplina dell'IVA per i limiti derivanti dalla normativa dell'Unione Europea, alla quale l'imposta sul valore aggiunto è strettamente subordinata.

Ricordiamo che, in linea generale, non solo le cessioni, ma anche le assegnazioni e le estromissioni di beni sono soggette a IVA (art. 2, c. 2, n. 5) e n. 6), D.P.R. n. 633/1972)".



cessioni in regime di esenzione da IVA nonché dalla circostanza che sia o meno già decorso il decennio rilevante ai fini della rettifica della detrazione dell'IVA "passiva" già operata dalla società (ex art. 19 bis 2, DPR n. 633/72).

Fermo quanto precede, rammentiamo anche che la cessione o l'assegnazione in esenzione da IVA di fabbricati strumentali si accompagna alla esclusione dell'imposta di registro (ex art. 40, 1° comma, del TUR) e, quindi, fatti salvi gli effetti sull'IVA – come detto, da verificare con particolare attenzione – può risultare particolarmente conveniente.

Per quanto riguarda, infine, le assegnazioni e le cessioni di aree suscettibili di utilizzazione edificatoria, ricordiamo che le stesse sono sempre soggette a IVA mentre, per contro, gli analoghi atti relativi a terreni agricoli sono sempre fuori campo (cioè esclusi da) IVA (art. 2, 3° c., lettera b, DPR n. 633/72). Lo stesso dicasi per gli immobili ubicati all'estero.

Ricordiamo, peraltro, che non sempre le estromissioni e le assegnazioni di beni sono soggette a IVA giacché il citato art. 2, 2° c., n. 5, del DPR n. 633/72 (che l'Amministrazione reputa applicabile a entrambe le fattispecie) fa espressa "esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione di cui all'art. 19", ipotesi nelle quali non può, evidentemente, verificarsi l'effetto "indesiderato" che un bene, la cui IVA era stata portata in detrazione in sede di acquisizione o di costruzione, possa essere immesso sul mercato e giungere così a un consumatore finale, per effetto della sua "espulsione" dalla sfera dell'impresa, detassato dall'imposta sul valore aggiunto.

Tale rischio non sussiste se la società o l'imprenditore non ha beneficiato di alcuna detrazione del tributo.

Secondo la circolare n. 40/E/2002, par. 1.4.11, l'IVA "non é dovuta per i beni per i quali l'imposta non é stata detratta all'atto del relativo acquisto, non verificandosi, infatti, per tali fattispecie il presupposto oggettivo richiesto dal citato art. 2, secondo comma, n. 5", il che sembra escludere, tra le altre, anche le ipotesi in cui l'acquisto sia avvenuto prima dell'introduzione dell'IVA (1 gennaio 1973) oppure sia stato effettuato presso un cedente privato o acquistati in esenzione da IVA.

Restano, invece, esenti da IVA le ipotesi di cui all'art. 10, n. 27 quinquies, del DPR n. 633/72 ("le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis), alle quali si rende applicabile l'imposta di registro proporzionale (art. 40, 1° c., DPR n. 131/86).



Invece, la società o l'impresa che opera la cessione, l'assegnazione o l'estromissione rientranti nel campo dell'IVA dovrà decidere se avvalersi dell'esenzione o dell'imponibilità ai fini di tale tributo nei casi, relativi ai fabbricati, di cui all'articolo 10, numeri 8 bis e 8 ter, per i quali, in base alle norme di legge, possono configurarsi delle opzioni alternative a scelta del contribuente.

Trattamento fiscale delle quote e delle azioni

Il comma 118 dispone che il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o delle quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

Inoltre, nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, 2° periodo, e da 5 a 8 dell'articolo 47 del TUIR.¹⁷

Tuttavia, il valore normale dei beni ricevuti dai soci, al netto dei debiti accollati, va a ridurre il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote dagli stessi possedute.

¹⁷ Le norme dell'art. 47 del TUIR sopra richiamate dispongono quanto segue::

- comma 1, 2° periodo: “Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta”;
- comma 5: “ Non costituiscono utili le somme e i beni ricevuti dai soci delle società soggette all'imposta sul reddito delle società a titolo di ripartizione di riserve o altri fondi costituiti con sopraprezzi di emissione delle azioni o quote, con interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote, con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta; tuttavia le somme o il valore normale dei beni ricevuti riducono il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute”;
- comma 6: “In caso di aumento del capitale sociale mediante passaggio di riserve o altri fondi a capitale le azioni gratuite di nuova emissione e l'aumento gratuito del valore nominale delle azioni o quote già emesse non costituiscono utili per i soci. Tuttavia se e nella misura in cui l'aumento é avvenuto mediante passaggio a capitale di riserve o fondi diversi da quelli indicati nel comma 5, la riduzione del capitale esuberante successivamente deliberata e' considerata distribuzione di utili; la riduzione si imputa con precedenza alla parte dell'aumento complessivo di capitale derivante dai passaggi a capitale di riserve o fondi diversi da quelli indicati nel comma 5, a partire dal meno recente, ferme restando le norme delle leggi in materia di rivalutazione monetaria che dispongono diversamente”;
- comma 7: “Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate”;
- comma 8: “Le disposizioni del presente articolo valgono, in quanto applicabili, anche per gli utili derivanti dalla partecipazione in enti, diversi dalle società, soggetti all'imposta di cui al titolo II”.



Resta, invece, applicabile, il 1° comma di tale articolo 47 secondo il quale “Salvi i casi di cui all'art. 3, c. 3, lettera a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell'articolo 73, anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare” (o del 49,72 per cento qualora si tratti di utili formati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007).

In sostanza, le complesse norme sopra richiamate sembrano significare che l'utile (in natura) percepito dal socio persona fisica di una società di capitali potrà essere ridotto dell'importo già soggetto ad imposta sostitutiva in capo alla società. Ad es. se 100 è il costo fiscale del bene assegnato al socio a fronte di un valore normale di 500 il socio conseguirà un utile in natura limitato a 100 (500 meno l'importo tassato con l'imposta sostitutiva in capo alla società sul plusvalore di 400). Il socio dovrà quindi sottoporre a tassazione (solo) tale reddito secondo le regole ordinariamente previste, a seconda che la sua partecipazione sia o meno qualificata (ritenuta a titolo d'imposta del 26% se non è qualificata; tassazione di un imponibile limitato al 40% o al 49,72% dell'utile se è qualificata).

Estromissione dei beni dalle imprese individuali

Da ultimo, il comma 121 dispone che l'imprenditore individuale che, alla data del 31 ottobre 2015, possedeva immobili strumentali per destinazione o per natura (ex art. 43, c. 2, TUIR) possa optare, entro il 31 maggio 2016, per l'esclusione degli stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2016.

Quanto precede – che costituisce una facoltà e non un obbligo per l'imprenditore - potrà avvenire mediante il pagamento, anche in questo caso, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRAP pari all'8 per cento della differenza tra il valore normale di tali beni ed il loro valore fiscalmente riconosciuto.

La norma riconosce espressamente l'applicabilità, in quanto compatibili, delle disposizioni già esaminate, relative alle società, recate dai commi da 115 a 120.

Merita rilevare che nel caso delle imprese individuali gli unici beni ora agevolati sono proprio gli immobili strumentali per natura o anche per destinazione, questi ultimi espressamente esclusi, invece, dalla normativa in tema di società. Inoltre, per le società, oltre alle altre tipologie di immobili, sono agevolati anche i beni mobili



registrati, invece ignorati dalla disciplina speciale per l'estromissione agevolata dalle imprese individuali.

Inoltre, anche il termine temporale concesso a queste ultime (31 maggio 2016) risulta più ristretto rispetto a quanto previsto per le società.

Conclusioni

Come anticipato, e per le ragioni illustrate, l'emanazione di disposizioni speciali in materia di assegnazioni, cessioni, trasformazioni ed estromissioni erano attese da molti soggetti e da parecchio tempo.

Stante la complessità delle norme, in ragione dei termini ristretti entro i quali il processo deve essere compiuto e tenuto conto altresì della significativa potenzialità di gettito, confidiamo che l'Agenzia delle Entrate non tardi a diramare un'approfondita circolare esplicativa che, con ponderazione, faccia chiarezza sui molti punti meritevoli di approfondimento e dia conseguenti certezze, ai contribuenti e ai professionisti che li assistono, sulla corretta applicazione delle norme.