



CONFINDUSTRIA

Legge di
Stabilità 2016
Le principali misure
fiscali

23 dicembre 2015

La Legge di Stabilità per il 2016

Le principali misure di natura fiscale di interesse per le imprese

*Il 22 dicembre u.s. l'Assemblea di Palazzo Madama ha approvato, in via definitiva, il disegno di legge (A.S. 2111-B) recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (**Legge di Stabilità 2016**).*

Il Senato ha confermato il testo licenziato dalla Camera, sul quale il Governo aveva posto la questione di fiducia.

Con la presente circolare, si fornisce una prima analisi degli interventi di carattere fiscale di maggior interesse per le imprese associate contenute nel provvedimento approvato, con riserva di tornare sulle singole misure con ulteriori – più dettagliati - commenti ed osservazioni in appositi documenti di approfondimento.

Sommario

Effetti finanziari	5
Impatto delle misure recenti sul <i>Total Tax Rate</i>	5
1. Eliminazione aumenti accise e IVA (commi 5-7).....	7
2. Reddito atleti professionisti (comma 8)	9
3. Esenzione per l'abitazione principale, i macchinari imbullonati e i terreni agricoli (commi 10-27)	9
3.1. Macchinari imbullonati	9
3.2. Esclusione dalla TASI dell'abitazione principale, blocco delle tasse locali per il 2016, ed altre misure	11
4. Esenzione borse di studio per la mobilità internazionale (comma 50)	16
5. Esenzione Irpef borse di studio erogate dalla provincia autonoma di Bolzano (commi 51-52)	17
6. Imposta di registro agevolata sugli acquisti di immobili da destinare ad abitazione principale (comma 55).....	18
7. Incentivi acquisto abitazioni nuove ad alto standard energetico (comma 56)	19
8. Agevolazioni fiscali edilizia convenzionata (comma 58).....	19
9. Riduzione aliquota IRES (commi 61 – 64)	20
10. Addizionale IRES per gli enti creditizi e finanziari (commi 65-69)	22
11. IRAP in agricoltura e pesca (commi 70-72).....	24
12. IRAP lavoratori stagionali (comma 73)	25
13. Detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia, riqualificazione energetica e acquisto di mobili (commi 74,75,87 e 88)	25
14. Detrazione del 19% per le persone fisiche che stipulano contratti di leasing immobiliare (commi 76–84).....	28
15. Ammortamenti (commi 91 - 94).....	29
16. Riduzione del periodo di ammortamento di marchi ed avviamento oggetto di riallineamento ex art. 15 del DL n. 185/2008 (commi 95-97).....	34
17. Credito d'imposta per acquisto beni strumentali nuovi nel Mezzogiorno (commi 98-108)	36
18. Regime fiscale di professionisti e imprese di piccole dimensioni (commi 111-113) ..	37
19. Misure di riduzione e razionalizzazione fiscale per le imprese ed i lavoratori autonomi (commi 115-121, 123-124, 125, 126-127, 128, 129).....	39
19.1. Scioglimento/assegnazione agevolata dei beni delle società commerciali (commi 115-121)	40
19.2. Aumento deduzioni forfettarie IRAP società di persone e persone fisiche (commi 123-124).....	44

19.3. Autonomia organizzazione medici convenzionati per attività intramoenia (comma 125).....	45
19.4. Modifiche alle modalità di recupero dell'IVA relativa a crediti insoluti (commi 126-127).....	45
19.5. Estensione del reverse charge alle prestazioni rese dai consorziati al consorzio (comma 128).....	49
19.6. Compensazione crediti PA con le cartelle esattoriali (comma 129).....	51
20. Termini di accertamento (commi 130-132).....	51
21. Anticipazione dell'entrata in vigore delle modifiche alle sanzioni amministrative fiscali (comma 133).....	53
22. Rateizzazione debiti tributari (commi 134-138).....	55
23. Comunicazioni del PM all'Agenzia delle Entrate (comma 141).....	55
24. Operazioni con Paesi black list e CbCR (commi 142-147).....	56
25. Modifiche a disciplina Patent box (comma 148).....	57
26. Canone RAI (commi 152-164).....	59
27. Regime fiscale dei premi di produttività e welfare aziendale (commi 182-191).....	62
28. Proroga credito di imposta scuola (comma 231).....	72
29. Disposizioni in materia di rientro di lavoratori dall'estero (comma 259).....	72
30. No tax area pensionati (comma 290).....	73
31. Stabilizzazione dell'Art-bonus (commi 318-319).....	75
32. Credito di imposta riqualificazione alberghi (comma 320).....	75
33. Tax credit per il settore cinematografico (commi 331-334 e 336).....	76
34. Marina resort (comma 365).....	78
35. Abrogazione imposta unità da diporto (comma 366).....	79
36. Rimborso IVA a cittadini extra UE (comma 368).....	79
37. Fondo contrasto alla povertà educativa (commi 392-395).....	79
38. Cessioni gratuite di beni alimentari (comma 396).....	80
39. Ripresa del versamento dei tributi sospesi o differiti (commi 429).....	80
40. Zone Franche Urbane (comma 445).....	82
41. Fondo per i collegi arbitrali internazionali (comma 481).....	83
42. Riduzione risorse dei CAAF (comma 591).....	83
43. Riduzione 8 per mille IRPEF dello Stato (comma 592).....	83
44. Fondo per la riduzione della pressione fiscale (comma 601).....	84
45. Riduzioni per la destinazione del 2 per mille ai partiti politici (comma 602).....	84
46. Aliquota ridotta IVA per i prodotti editoriali in formato elettronico (comma 637).....	84
47. Modifiche al credito di imposta per l'autotrasporto (commi 645-646).....	85

48. Deduzioni forfetarie spese non documentate autotrasportatori (comma 652).....	86
49. Proroga della rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni, nonché rivalutazione dei beni di impresa (commi 887-897).....	86
50. Circolazione del contante e pagamenti elettronici (commi 898-904)	88
51. Modifiche alla disciplina fiscale applicabile al settore agricolo (commi 905-912).....	92
52. Disposizioni in materia di giochi (commi 918-945).....	93
53. Disposizioni di semplificazione per la dichiarazione precompilata (commi 949-957)	96
54. Modifica sanzione a carico CAF che rilasciano visto di conformità (comma 957).....	99
55. Aliquota IVA prestazioni cooperative sociali (commi 960, 962-963)	100
56. Contrasto all'evasione fiscale nel settore degli autoveicoli (comma 964).....	102
57. Credito d'imposta impianti di videosorveglianza (comma 982).....	103
58. Trattamento fiscale contributi consorzi obbligatori (commi 987-989).....	103

Effetti finanziari

Con riguardo agli effetti di finanza pubblica si evidenzia che al termine del suo iter parlamentare la Legge di Stabilità fissa un livello massimo del saldo netto da finanziare pari a 35.4 mld. Il provvedimento attua nel complesso una manovra espansiva, reperisce risorse per gli anni 2016, 2017, e 2018 rispettivamente pari a circa 14,1, 13,1 e 14 miliardi ma indica impieghi per i medesimi anni decisamente superiori: 28,7, 32,3 e 30,2 miliardi. La manovra comporta dunque un peggioramento del saldo delle amministrazioni pubbliche (indebitamento netto), inizialmente calcolato in 14,6 miliardi per il 2016, 19,2 nel 2017 e 16,2 miliardi nel 2018 (importi equivalenti allo 0,9 per cento di Pil nel primo anno, all'1,1 nel 2017 ed allo 0,9 per cento di Pil nel 2018). In considerazione della volontà del Governo di avvalersi da subito anche degli ulteriori margini finanziari connessi alla c.d. clausola migranti (0.2% del Pil) per l'attuazione di un pacchetto emendativo in materia di sicurezza e cultura per un importo di circa 3.1 mld di euro nel 2016, il deficit di bilancio (l'indebitamento netto) risulta incrementato con riferimento a tale anno di circa 3.1 miliardi passando da 14.6 a 17.1 mld (nel complesso dal 2.2 al 2.4% del Pil).

Impatto delle misure recenti sul *Total Tax Rate*

Nell'ultima edizione del rapporto *Doing Business* - pubblicato ad ottobre 2015 - la Banca Mondiale ha calcolato per l'Italia un *Total Tax Rate* sull'impresa-tipo pari al 64,8% dei profitti. Con tale valore, il nostro Paese si colloca al 17° posto, mostrando una delle peggiori *performance* quanto a carico fiscale e contributivo, rispetto alle 189 economie prese in esame dall'organismo internazionale.

I dati utilizzati per elaborare l'indicatore prendono, tuttavia, a riferimento la legislazione vigente nell'anno 2014. Tuttavia, tenendo in considerazione le misure sulla riduzione del cuneo fiscale contributivo varate per il 2015, nonché le misure introdotte con questa Legge di Stabilità, il Total tax rate italiano dovrebbe essere ridotto per il 2016 di 6,23 punti percentuali, passando dal 64,8% al 58,57%.

Nella tabella seguente è indicata la ripartizione dell'effetto sulle singole voci esaminate:

Il Total Tax Rate nel rapporto Doing Business 2016 – l'impatto delle riforme				
Imposta o contributo	TTR %	TTR post riforme %	Note	
Contributi previdenziali a carico del datore	34,83	32,51	Nell'ipotesi in cui circa l'8% della forza lavoro dell'impresa-tipo (5 dipendenti sui 60 totali) risulti neoassunta negli anni 2015 e 2016 e fruisca dei relativi sgravi contributivi.	
IRES	13,16	12,93	Considerando l'effetto del superammortamento concesso dalla legge di stabilità 2016.	

			<i>Il taglio dell'aliquota IRES nel 2017 ridurrà ulteriormente il TTR dell'imposta di 1,67 punti percentuali.</i>
TFR a carico del datore	8,61	8,61	
IRAP	6,31	2,92	<i>La totale esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP a decorrere dal 2015 comporta una riduzione di circa 3,39 punti.</i>
IMU	1,64	1,37	<i>Nell'ipotesi in cui l'impresa tipo possiede "macchinari imbullonati"</i>
TASI	0,12	0,10	<i>Nell'ipotesi in cui l'impresa tipo possiede "macchinari imbullonati"</i>
Altre	0,13	0,13	
Totale	64,8	58,57	

1. Eliminazione aumenti accise e IVA (commi 5-7)

L'art. 1, commi da 5 a 7, Legge di Stabilità 2016 è volto a disattivare diverse clausole di salvaguardia introdotte da precedenti manovre finanziarie, che sarebbero altrimenti divenute efficaci dal 1° gennaio 2016, comportando significativi incrementi del prelievo. Tali inasprimenti del carico fiscale sono quantificabili in circa 16,7 miliardi di euro, per l'anno 2016.

Nello specifico, il comma 5 sterilizza la clausola di salvaguardia prevista dall'art. 1, comma 430 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Stabilità 2014) che demandava ad un Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri interventi di variazione delle aliquote di imposta e riduzioni della misura delle agevolazioni e delle detrazioni vigenti, tali da assicurare maggiori entrate pari a 3.272 milioni di euro per l'anno 2016 e 6.272 milioni di euro a decorrere dal 2017.

I commi 6 e 7 intervengono, invece, sulle clausole di salvaguardia introdotte dalla Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito, Legge di Stabilità 2015).

In particolare, il comma 6 evita l'incremento di due punti percentuali sia dell'aliquota IVA del 10%, sia dell'aliquota IVA del 22% che avrebbe dovuto entrare in vigore dal prossimo 1° gennaio 2016. La norma prevede, invece, che dall'anno 2017 l'aliquota IVA del 10% sia incrementata di tre punti percentuali e che l'aliquota del 22% subisca aumenti di due punti percentuali nel 2017 e di un ulteriore punto percentuale a decorrere dal 2018.

È, inoltre, dimezzato l'incremento delle accise sui carburanti, previsto dalla stessa clausola di salvaguardia recata dalla Legge di Stabilità 2015, a decorrere dal 2018: in particolare, l'obiettivo di maggiore entrate da conseguire mediante l'incremento delle accise sui carburanti passa da 700 milioni di euro l'anno a 350 milioni di euro.

Il comma 7, infine, evita l'incremento delle accise sui carburanti, previsto dal 1° gennaio 2016, come misura di copertura del minor gettito (stimato in 728 milioni di euro) derivante dalla mancata autorizzazione da parte degli organi comunitari del meccanismo dell'inversione contabile per l'assolvimento dell'IVA relativa alle forniture effettuate nei confronti degli operatori economici della grande distribuzione.

La tabella seguente fornisce il quadro delle modifiche apportate alle aliquote IVA dalla Legge di Stabilità 2016:

	Normativa in vigore al 31-12-2015			Normativa in vigore al 1-1-2016		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
10%	12%	13%	13%	10%	13%	13%
22%	24%	25%	25,5%	22%	24%	25%

Effetti finanziari

Gli effetti finanziari della disattivazione sul quadro complessivo delle clausole di salvaguardia sono sintetizzati nella tabella che segue:

Intervento	2016	2017	2018	2019
Clausole di salvaguardia abrogate o disattivate				
Abrogazione delle variazioni di aliquote e riduzioni delle agevolazioni o detrazioni fiscali (art. 1, co. 340, l. n. 147/2013)	-3.272	-6.272	-6.272	-6.272
Abrogazione incremento delle accise dal 2016 (art. 1, co. 632 l. n. 190/2014)	-728	-728	-728	-728
Disattivazione IVA e Accise (art. 1, co. 718 l. n. 190/2014)	-12.814	-4.088	-2.394	-2.394
Totale	-16.814	-11.088	-9.394	-9.394
Clausole di salvaguardia attive dopo l'intervento				
Incremento aliquota IVA dal 10% al 13% dal 2017	0	6.957	6.957	6.957
Incremento aliquota IVA dal 22% al 24% dal 2017	0	8.176	8.176	8.176
Incremento aliquota IVA dal 24% al 25% dal 2018	0	0	4.088	4.088
Incremento accise sui carburanti dal 2018	0	0	350	350
Totale	0	15.133	19.571	19.571

Osservazioni

Va giudicato positivamente l'aver evitato l'incremento delle aliquote IVA e delle accise sui carburanti nel 2016, aumento che avrebbe prodotto sicuramente effetti negativi sui consumi e quindi sulla domanda interna.

È interessante osservare che la norma interviene in parte anche con riguardo ai periodi d'imposta successivi al 2016, disattivando potenziali incrementi delle c.d. tax expenditures per circa 6,3 miliardi di euro annui.

Analogamente, i commi in esame contengono interventi, seppure più contenuti rispetto a quello operati con riferimento all'anno 2016, anche con riguardo ai potenziali incrementi delle aliquote IVA e delle accise sui carburanti che la Legge di Stabilità 2015 aveva previsto dal 2017 in poi. Si dispone, infatti, che l'aliquota ordinaria dell'IVA possa subire incrementi di 2 punti percentuali nel 2017 (invece dei previsti 3 punti percentuali), nonché incrementi di 3 punti percentuali dal 2018 (invece dei previsti 3,5 punti percentuali). Si dimezzano, infine, gli aumenti delle accise sui carburanti previsti dal 2018, che passano da 700 milioni di euro, a 350 milioni di euro.

In tal modo, si evitano potenziali incrementi delle accise sui carburanti e dell'IVA per circa 4,8 miliardi di euro nel 2017 e per circa 3,1 miliardi di euro nel 2018.

Si ricorda, tuttavia, che permangono da sbloccare potenziali incrementi dell'IVA e delle accise per complessivi 15,1 miliardi di euro nel 2017 e 19,6 miliardi di euro dal 2018 in poi.

2. Reddito atleti professionisti (comma 8)

La disposizione modifica l'art. 51 del TUIR, che disciplina la determinazione del reddito di lavoro dipendente. In particolare, mediante l'abrogazione del comma 4-bis, il comma 8 esclude dal reddito da lavoro dipendente - per gli atleti professionisti – una quota del costo dell'attività di assistenza sostenuto dalle società sportive professionistiche nell'ambito delle trattative aventi ad oggetto le prestazioni sportive degli atleti medesimi.

Effetti finanziari

La disposizione in esame non comporta effetti in termini di gettito, coerentemente a quanto valutato per la disposizione che ha introdotto la misura oggetto di abrogazione.

3. Esenzione per l'abitazione principale, i macchinari imbullonati e i terreni agricoli (commi 10-27)

3.1. Macchinari imbullonati

I commi da 21 a 24 stabiliscono nuovi criteri per la determinazione della rendita catastale degli immobili produttivi a destinazione speciale e particolare (appartenenti ai gruppi catastali D ed E), oggetto di stima diretta ai sensi dell'art. 10, R.D.L. n. 652/1939.

Si specifica che sono oggetto di stima diretta gli immobili produttivi, costituiti dalle costruzioni e dal suolo su cui insistono, nonché gli impianti in grado di accrescere la qualità e l'utilità dell'immobile nei limiti dell'ordinario apprezzamento, purché strettamente connessi alla costruzione o al suolo.

Sono esclusi dalla rendita tutti i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti collocati all'interno dell'opificio, funzionali allo specifico processo produttivo.

Le nuove regole di determinazione della rendita catastale si applicheranno alle variazioni catastali successive al 1° gennaio 2016.

Per gli immobili già censiti nel catasto dei fabbricati al 1° gennaio 2016, i titolari potranno, avvalendosi di una specifica procedura Docfa, chiedere la rideterminazione della rendita catastale al fine di escludere i macchinari imbullonati precedentemente valorizzati.

Gli atti di aggiornamento catastale presentati dalle imprese entro il 15 giugno 2016, produrranno effetti già a decorrere dal 1° gennaio 2016, in deroga alla previsione generale IMU secondo cui la base imponibile è determinata tenendo conto delle rendite risultanti in catasto al 1° gennaio

di ciascun anno.

Ciò comporta che la rendita catastale rideterminata con tali atti di aggiornamento potrà essere utilizzata in via retroattiva già ai fini della determinazione dell’acconto IMU/TASI 2016, da versare entro il 16 giugno 2016.

Tale deroga non si applicherà, invece, agli atti di aggiornamento catastale presentati oltre il 15 giugno 2016, con la conseguenza che la rendita così rideterminata potrà essere utilizzata solo per i versamenti IMU relativi al periodo di imposta 2017.

L’Agenzia delle Entrate dovrà comunicare, entro il 30 settembre 2016, al Ministero dell’Economia e delle Finanze, i dati riepilogativi sulle rendite proposte o rideterminate con i predetti atti di aggiornamento catastale, con riferimento a ciascuna unità immobiliare.

Entro il 31 ottobre 2016 il Ministero dell’Economia e delle finanze dovrà emanare un decreto per ripartire fra i comuni un contributo annuo di 155 milioni di euro, a titolo di compensazione del minor gettito derivante dalle nuove regole.

Effetti finanziari

Il costo finanziario della misura è stato calcolato in 530 milioni di euro, di cui 375 milioni come quota a carico dello Stato e 155 milioni come onere per i Comuni.

Osservazioni

La norma è volta a definire regole più chiare per la determinazione della rendita catastale degli immobili a uso produttivo, censiti nelle categorie catastali del gruppo D (opifici industriali, alberghi, fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un’attività industriale o commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni, ecc..) ed E (stazioni per servizi di trasporto costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche, ecc..)

La determinazione della rendita catastale per gli immobili industriali è effettuata per stima diretta per ogni singola unità, tenendo conto degli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell’attività industriale (art. 4 R.D.L. n. 652/1939, come interpretato dall’art. 1-quinquies del DL n. 44/2005).

L’individuazione, in concreto, delle tipologie di impianti da considerare ai fini del calcolo della rendita degli immobili industriali ha sempre generato dubbi interpretativi e un cospicuo contenzioso tra Agenzia delle Entrate e contribuenti.

Nella circolare dell’ex Agenzia del Territorio n. 6 del 30 novembre 2012, erano stati individuati due requisiti che dovevano sussistere contemporaneamente per includere il valore degli impianti nella rendita catastale degli immobili produttivi:

- a) l’essenzialità dell’impianto rispetto alla destinazione economica

dell'unità immobiliare;
b) l'immobiliarità dell'impianto, incorporato nella struttura dell'unità immobiliare

Tuttavia, il principio espresso nella predetta circolare è risultato, nella sua concreta applicazione, eccessivamente ampio.

Ne è derivata una disomogeneità interpretativa nelle modalità di accatastamento degli immobili a destinazione speciale che ha portato gli uffici dell'Agenzia delle Entrate - specie in alcune aree del Paese - alla valorizzazione nella rendita di tutti i macchinari collocati nell'opificio funzionali all'attività produttiva ivi svolta (c.d. macchinari imbullonati).

Tali macchinari non caratterizzavano la destinazione economica dell'immobile (ben potendo il capannone industriale essere destinato allo svolgimento di altre lavorazioni semplicemente sostituendo gli impianti ivi collocati)¹ ed erano privi dei requisiti di immobiliarità (potendo essere rimossi senza la necessità di effettuare radicali trasformazioni dell'immobile).

La norma in oggetto, di portata innovativa, risolve a titolo definitivo tale problematica stabilendo che non concorrono alla determinazione della rendita catastale i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti, siti nell'opificio produttivo, funzionali allo specifico processo produttivo.

Restano inclusi solo gli impianti caratterizzati da una "utilità trasversale" per l'unità immobiliare, indipendentemente dalla specifica attività produttiva in esso svolta, purché tali impianti siano strettamente integrati nell'edificio o con il suolo (es. impianti elettrici incorporati nell'edificio).

3.2. Esclusione dalla TASI dell'abitazione principale, blocco delle tasse locali per il 2016, ed altre misure

La Legge di Stabilità per l'anno 2016 prevede diversi interventi in materia di imposizione immobiliare.

Esclusione dalla TASI dell'abitazione principale

Il comma 14 prevede l'esclusione dalla TASI delle unità immobiliari adibite dal possessore o dal detentore (es. inquilini)² ad abitazione principale e relative pertinenze³. Restano soggette alla TASI ed IMU, invece, le

¹ Si segnala la recente sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia - sentenza n. 264 del 16 giugno 2015 – che ha confermato tale principio. I giudici tributari hanno stabilito che, nell'ipotesi in cui un capannone industriale (nel caso di specie destinato ad attività ceramiche) svuotato degli impianti ivi contenuti, mantiene la sua funzione commerciale senza alcuna trasformazione, il valore dei predetti impianti deve essere escluso dalla stima della rendita catastale del fabbricato.

² Pertanto dal 2016 tali soggetti non saranno più tenuti al pagamento della TASI, nella misura stabilita dai singoli comuni tra il 10% ed il 30% del prelievo totale, mentre nulla cambia per il possessore dell'immobile che sarà tenuto comunque al pagamento della TASI nella misura massima del 90% del prelievo complessivamente dovuto.

³ Si definisce come abitazione principale, come precisato dalla disciplina IMU: *".. l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo*

abitazione principali c.d. “di pregio” censite nelle categorie A/1 (dimore signorili), A/8 (ville), A/9 (castelli e palazzi di pregio).

Il comma 16 interviene sulla disciplina dell'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE), allineandola alla disciplina IMU, esentando le abitazioni principali, con l'eccezione degli immobili “di pregio” (categorie A/1, A/8, A/9).

L'agevolazione si estende agli immobili assimilati all'abitazione principale quali la casa coniugale assegnata al coniuge a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio.

Per le abitazioni principali “di pregio” assegnate al coniuge separato si applica l'aliquota IMU nella misura ridotta del 4 per mille e la detrazione di 200 euro viene rapportata al predetto periodo di assegnazione.

Immobili invenduti delle imprese edili;

Il comma 14, lettera c) prevede sugli immobili posseduti dalle imprese costruttrici destinate alla vendita e non locati (c.d. magazzino invenduto)⁴ l'applicazione di un'aliquota base TASI, pari all'1 per mille, variabile dai comuni, in aumento fino ad una aliquota massima del 2,5 per mille, ovvero in diminuzione, fino all'azzeramento.

Blocco degli aumenti delle imposte locali per l'anno 2016

Il comma 26 prevede la sospensione per l'anno 2016 dell'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni degli enti locali dove prevedano incrementi delle imposte locali (addizionali regionali e comunali IRPEF, IRAP, IMU e TASI) rispetto alle aliquote applicabili per l'esercizio 2015.⁵

Tale sospensione non si applica:

- per le regioni, in relazione agli aumenti automatici delle addizionali IRPEF e IRAP, finalizzati al rientro dai deficit sanitari⁶, nonché alle manovre tributarie deliberate per l'accesso alle anticipazioni di liquidità per il pagamento dei loro debiti commerciali⁷;
- per i comuni, in relazione alle variazioni della tariffa TARI, nonché alle maggiori imposte previste nell'ambito di piani di rientro dal

familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile.”

L'esclusione dalla TASI sull'abitazione principale si estende ad una unità pertinenziale a condizione che la stessa sia iscritta in catasto unitamente all'abitazione principale.

⁴ Tali immobili sono esenti dall'IMU ai sensi dell'art. 13, comma 9-bis del DI n. 201/2011.

⁵ E' stata abrogata nell'iter parlamentare la disposizione che prevedeva una sanatoria per le delibere fiscali tardive approvate dai comuni dopo il 30 luglio 2015.

⁶ Previste dall'art. 1, comma 174 legge 30 dicembre 2001, n. 311 e dall'art. 2. co. 79 e successivi della legge 23 dicembre 2009 n. 191.

⁷ Prevista dagli articoli 2 e 3 del Decreto legge 8 aprile 2013, n. 35.

deficit adottati dai comuni che abbiano deliberato il predissesto⁸ o il dissesto⁹ finanziario.

Il comma 28 prevede per i comuni la possibilità di confermare, anche per l'anno 2016, la maggiorazione TASI dell'0,8 per mille deliberata per l'anno 2015. Tale scelta dovrà però essere confermata con un'espressa deliberazione del consiglio comunale.

Per effetto di tale previsione, a titolo esemplificativo, sugli immobili produttivi di impresa per il 2016 potrà essere applicata un prelievo massimo complessivo, ai fini IMU e TASI, pari all'11,4 per mille.

Tale prelievo aggiuntivo, che nel 2015 era vincolato al finanziamento delle detrazioni TASI sull'abitazione principale, viene ora a costituire una parziale compensazione della perdita di gettito per i comuni derivante dall'esclusione della TASI delle abitazioni principali "non di lusso".

Regime di tassazione dei terreni agricoli

Il comma 13 modifica i criteri di tassazione dei terreni agricoli ai fini IMU (applicabili anche ai fini TASI), introdotti nel corso del 2015 con il decreto legge del 24 gennaio 2015, n. 4.

Tale decreto prevedeva l'esenzione per i terreni agricoli:

- ubicati nei comuni classificati nell'elenco ISTAT come totalmente montani (circa 3.500 comuni);
- posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP) purché ubicati nei comuni classificati nell'elenco ISTAT come parzialmente montani;
- ubicati nei comuni delle isole minori, individuate nell'allegato A della Legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Legge finanziaria 2002).

La norma introdotta dalla legge di stabilità estende l'ambito applicativo dell'esenzione, prevedendo l'esclusione da imposizione locale (IMU/TASI) dei terreni agricoli:

- ricadenti in aree montane o di collina "delimitati o parzialmente delimitati", individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993 (circa 5.800 comuni);
- posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), indipendentemente dalla loro ubicazione;
- a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

Resta confermata, anche per l'anno 2016, l'esenzione per i terreni agricoli situati nei comuni delle isole minori.

Altre misure in materia di imposte locali

La legge di stabilità prevede ulteriori interventi in materia di imposte locali:

⁸ Ai sensi dell'art. 243-bis del DLgs n. 267/2000.

⁹ Ai sensi dell'art. 246 del DLgs n. 267/2000.

In particolare il comma 10, lett. b) prevede la riduzione al 50% della base imponibile IMU/TASI degli immobili concessi in comodato ai parenti in linea retta, a condizione che:

- il comodatario destini l'immobile ad abitazione principale,
- il contratto di comodato sia registrato;
- 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 spetta anche nei casi 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.

Conseguentemente, viene abrogata la precedente disposizione IMU che dava facoltà ai comuni di assimilare gli immobili dati in comodato ai parenti in linea retta (entro il 1° grado) ad abitazioni principali (con conseguente esclusione da tassazione), solo per la quota di rendita catastale non eccedente il valore di 500 euro, e sempreché il comodatario apparteneva ad un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro annui.

Il comma 12 equipara le imposte locali immobiliari istituite dalle province autonome di Trento (IMIS) e Bolzano (IMI), all'IMU, con la conseguenza che tali imposte municipali assorbiranno l'IRPEF dovuta sui redditi fondiari concernenti gli immobili non locati. La norma recepisce in via normativa i chiarimenti interpretativi già forniti in tal senso dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il comma 12 anticipa - dal 21 al 14 ottobre di ciascun anno - il termine per l'invio tempestivo al MEF, da parte dei comuni, delle delibere relative alla TASI ai fini della pubblicazione sul Portale del federalismo fiscale sul sito del MEF. Il mancato invio comporta l'applicazione le delibere vigenti per l'anno precedente in sede di versamento TASI.

Il comma 15 esclude dall'IMU le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in deroga al requisito della residenza anagrafica;

Il comma 25 dispone l'abrogazione dell'imposta municipale secondaria (IMUS), la cui entrata in vigore era prevista dall'art.11 del decreto legislativo sul federalismo fiscale municipale a decorrere dal periodo di imposta 2016. L'IMUS doveva sostituire diverse tipologie di prelievi locali: la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), l'imposta comunale sulla pubblicità i diritti sulle pubbliche affissioni, il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari.

Il comma 27 proroga per gli anni 2016 e 2107 la facoltà riconosciuta ai comuni, in sede di determinazione della tariffa TARI, di discostarsi, in aumento o in diminuzione del 50% rispetto ai coefficienti presuntivi di rifiuti prodotti per unità di superficie stabiliti a livello statale dal regolamento DPR

27 aprile 1999, n. 158 (Regolamento recante norme per l'elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani).

Viene differito al 2018 (in luogo del 2016) il termine a decorrere del quale i comuni devono avvalersi della determinazione dei costi dei servizi anche delle risultanze dei fabbisogni standard.

Effetti finanziari

L'eliminazione della TASI sull'abitazione principale comporterà una perdita di gettito pari a 3.591 milioni di euro, 3.575 dei quali riferibili all'imposta versata dai proprietari e 16 milioni attribuiti alla quota dovuta dagli inquilini. I possessori di abitazioni principali "di lusso" continueranno ad assolvere il tributo per un introito stimato in circa 10 milioni di euro l'anno. Non sono stati attribuiti effetti alla norma che fissa un tetto massimo all'aliquota TASI per gli immobili merce. L'eliminazione dell'imposta sugli immobili posseduti all'estero (IVIE) sulla prima casa determinerà un minor gettito di 0.8 milioni su base annuale.

Per quanto concerne l'abolizione dell'IMU sui terreni agricoli, le azioni intraprese comporteranno una perdita di gettito pari a 405 milioni di euro l'anno, parzialmente compensati da una maggiore imponibilità IRPEF dei redditi dominicali relativi ai medesimi terreni, con effetti positivi per 95 milioni su base annua.

Alle misure concernenti l'eliminazione dell'IMU secondaria (c.d. IMUS) e al blocco la fiscalità locale per il 2016 non sono associati effetti in termini di gettito.

Osservazioni

Il taglio delle tasse sulle abitazioni principali non di lusso per complessivi 3,5 miliardi di euro, come precisato dal Governo, risponde a finalità di ridurre la tassazione patrimoniale sugli immobili e, per questa via, dare rilancio ai consumi.

Ricordiamo che la TASI, destinata al finanziamento dei servizi indivisibili dei comuni, era stata introdotta nel periodo di imposta 2014¹⁰ proprio al fine di reintrodurre un prelievo locale di natura patrimoniale sulle abitazioni principali, dopo che le stesse erano state escluse dall'IMU a decorrere dal periodo di imposta 2013.¹¹

Con le modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2016, le abitazioni principali "non di pregio" tornano ad essere escluse sostanzialmente dalle imposte locali, con l'eccezione della tariffa sui rifiuti TARI.

¹⁰ Art.1, commi da 669 a 679 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di stabilità 2014).

¹¹ L'abolizione della prima e seconda rata IMU per l'anno 2013 era stata disposta, rispettivamente dall'art 1, del DL 31 agosto 2013, n. 102 e dall'art. 1, del DL 30 novembre 2013, n. 133. L'esclusione dell'abitazione principale, con eccezione delle abitazioni principali di pregio, dalla tassazione IMU era stata invece disposta dall'art. 1, comma 707, lett. b) della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Al fine di evitare possibili incrementi di tassazione, compensativi della perdita di gettito dovuta all'abolizione della TASI sull'abitazione principale, sugli immobili che restano soggetti alla tassazione locale, appare sicuramente positiva la sospensione, per l'anno 2016, del potere delle regioni e dei comuni di deliberare aumenti delle imposte locali.

Osserviamo, però, che tale misura rischia, di fatto, di non essere applicabile per le imprese localizzate in comuni e regioni con situazioni di deficit sanitari rilevanti, cioè negli enti locali che hanno maggiori difficoltà a fornire servizi locali efficienti per il settore produttivo.

Con riferimento agli immobili produttivi di impresa si conferma per il 2016 l'aliquota massima complessiva del prelievo locale (comprensivo di IMU e TASI) pari all'11,6 per mille, applicabile per l'anno precedente.

È ragionevole anche l'abrogazione dell'imposta municipale secondaria (IMUS), la cui implementazione, in sostituzione di tributi locali aventi basi imponibili diverse (es. COSAP, TOSAP, imposta di pubblicità), avrebbe potuto creare diversi problemi operativi.

Appare positiva la previsione a regime di un'aliquota base TASI dell'1 per mille su tutti i "beni merce" delle imprese edili, incrementabile dai comuni fino al 2,5 per mille.

Infatti, in assenza di tale modifica, i comuni potevano deliberare dal 2016 la TASI nel limite dell'aliquota massima l'IMU applicabile per ciascuna tipologia di immobile (per gli immobili "merce" fissata al 10,6 per mille) posto che non era più applicabile il tetto massimo per la TASI del 2,5 per mille, fissato per le annualità 2014 e 2015 dall'art. 1, comma 676 dell'art. 1 della legge n. 147/2013.

Di fatto, l'aliquota massima TASI del 2,5 per mille restava già in vigore su tali immobili per il solo anno 2016, per effetto della sospensione generale del potere dei comuni di deliberare aumenti delle aliquote TASI rispetto a quanto deliberato nel 2015. A tale riguardo, segnaliamo che per effetto di tale sospensione, dove il comune non abbia deliberato nel 2015 l'aliquota TASI nella misura massima del 2,5 per mille sugli immobili invenduti, non potrà più effettuarlo nel 2016 (resterà applicabile solo l'eventuale maggiorazione dell'0,8 per mille purché sia stata deliberata dal comune nel 2015).

Solleva preoccupazione, infine, il riconoscimento ai comuni, anche per gli anni 2016 e 2017, della facoltà di commisurare la tariffa TARI in aumento o in diminuzione del 50%, rispetto ai coefficienti presuntivi di produzione dei rifiuti stabiliti con il regolamento statale n. 158/1998. Ciò potrebbe produrre l'applicazione sulla stessa attività industriale di tariffe TARI differenti sul territorio nazionale, sulla base delle deliberazioni dei singoli comuni.

4. Esenzione borse di studio per la mobilità internazionale (comma 50)

La disposizione prevede l'esenzione da IRPEF delle borse di studio erogate a favore degli studenti universitari e degli studenti delle istituzioni

AFAM (alta formazione artistica musicale e coreutica) in qualità di partecipanti al programma di mobilità internazionale “Erasmus plus”, finanziato con fondi europei. La misura darà attuazione alla L. n. 170/2003 che recepì il Regolamento UE n. 1288/2003, istitutivo del programma.

Tale regolamento, al pari di quanto già previsto per i programmi comunitari precedenti Socrates e LLP Erasmus, ha richiesto agli Stati membri di concedere l'esenzione da imposte e oneri sociali alle borse di studio erogate per favorire la partecipazione al programma “Erasmus plus”.

Per i soggetti eroganti è prevista l'esclusione dalla base imponibile IRAP.

La disposizione si applica sui periodi d'imposta per i quali non siano ancora scaduti i termini di accertamento e riscossione.

Da un punto di vista previdenziale le somme erogate sono assoggettate a contribuzione ai sensi dell'art. 1, comma 3 del D.L. n. 105/2003.

Effetti finanziari

È stimato che la disposizione in esame, nella sostanza, non determini effetti in termini di gettito.

Osservazioni

La misura risponde all'esigenza di uniformare il trattamento fiscale riservato alle borse studio per programmi di mobilità comunitarie a quelle finanziate dallo stato, esenti da IRPEF e escluse da IRAP, dando attuazione al regolamento comunitario.

5. Esenzione Irpef borse di studio erogate dalla provincia autonoma di Bolzano (commi 51-52)

Il comma 51 stabilisce che le somme erogate dalla provincia autonoma di Bolzano a titolo di borsa di studio per la frequenza di corsi di perfezionamento e di scuole di specializzazione, per i corsi di dottorato di ricerca, per lo svolgimento dell'attività di ricerca dopo il dottorato e per i corsi di perfezionamento all'estero siano esenti da IRPEF.

Come specificato dal comma successivo, la disposizione si applica ai periodi d'imposta per i quali non siano ancora scaduti i termini di accertamento e riscossione.

Effetti finanziari

L'onere associato alla misura viene stimato, a regime, in 190.000 euro annui (di cui 170.000 euro a titolo di IRPEF, 15.000 euro a titolo di addizionale regionale e 5.000 euro a titolo di addizionale comunale IRPEF). La tabella seguente illustra più nel dettaglio gli effetti (importi in milioni di euro).

	2016	2017	2018
IRPEF	-0,160	-0,170	-0,170
Addizionale regionale	0,0	-0,015	-0,015
Addizionale comunale	0,0	-0,005	-0,005
Totale	-0,160	-0,190	-0,190

6. Imposta di registro agevolata sugli acquisti di immobili da destinare ad abitazione principale (comma 55)

Il comma 55 interviene sulla disciplina di applicazione dell'imposta di registro con aliquota agevolata al 2% sugli acquisti di immobile come abitazione principale, di cui all'art. 1, nota II bis della Tariffa del DPR n. 131/1986.

Tale disciplina prevede che l'aliquota agevolata si applichi dove siano verificate le seguenti condizioni:

- a) l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 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 acquistato come prima casa sul territorio italiano;
- b) 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 è situato l'immobile da acquistare;
- c) nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara 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 per la quale ha già usufruito dell'agevolazione sulla prima casa.

La modifica introdotta dalla legge di stabilità 2016 consente di beneficiare dell'imposta di registro in misura agevolata, anche nei casi in cui non sia rispettata la condizione di cui alla lettera c) a condizione che l'acquirente dell'abitazione agevolata proceda entro un anno dalla data di acquisto alla vendita della precedente abitazione.

Effetti finanziari

La relazione tecnica non attribuisce alla misura alcun effetto di gettito.

Osservazioni

La misura introdotta è positiva perché semplifica le condizioni per accedere all'imposta di registro in misura agevolata sugli acquisti di immobili da destinare ad abitazione principale.

7. Incentivi acquisto abitazioni nuove ad alto standard energetico (comma 56)

Il comma 56 introduce una agevolazione fiscale per l'acquisto di abitazioni nuove in classe energetica elevata (Classe A e B, ai sensi dell'allegato 4 delle Linee Guida nazionali per la classificazione energetica degli edifici di cui al Decreto Ministeriale 26 giugno 2009, ovvero ai sensi della normativa regionale, laddove vigente).

In particolare, per gli acquisti effettuati nel 2016, è prevista una detrazione Irpef commisurata al 50% dell'IVA dovuta sull'acquisto di abitazioni di nuova costruzione, da ripartire in dieci quote annuali di pari importo.

Effetti finanziari

La relazione tecnica evidenzia i seguenti effetti finanziari, per competenza (dati in mln di euro):

	2016	2017	2018-26	2027	2028
IRPEF	0	-18,4	-10,5	+7,9	0

Osservazioni

La misura è di particolare interesse perché incentiva l'avvio di processi di rinnovamento del mercato edilizio, indirizzando la domanda verso l'acquisto di abitazioni di nuova generazione, con effetti positivi sulla riqualificazione del tessuto urbano ed in termini di risparmio energetico.

8. Agevolazioni fiscali edilizia convenzionata (comma 58)

Il comma 58 introduce una norma interpretativa dell'art. 32, comma 2 del DPR n. 601/1973, recante misure di favore per gli atti di trasferimento immobiliari aventi ad oggetto aree da destinare ad edilizia convenzionata.

In particolare, si stabilisce che gli atti di trasferimento delle proprietà delle aree previste al titolo III della legge n. 865/1971, sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali, indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli enti locali.

Tale chiarimento risponde ai dubbi interpretativi sorti a seguito della soppressione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, di tutte le esenzioni ed agevolazioni tributarie relative ad atti di trasferimento immobiliari, a titolo oneroso, prevista dall'art. 10, comma 4 del DLgs n. 23/2011.

L'Agenzia delle Entrate, in via interpretativa, ha precisato che l'abrogazione delle leggi agevolative in materia di imposta di registro, disposta dalla predetta norma, non interessa gli atti di trasferimento immobiliare

immobiliari a titolo gratuito¹².

In particolare, è stata riconosciuta l'applicabilità del regime agevolato di cui all'art. 32 del DPR n. 601/1971, alle cessioni a titolo gratuito ai comuni di aree con opere di urbanizzazione¹³, nonché alle cessioni a titolo oneroso dal comune agli assegnatari di alloggi per l'edilizia convenzionata di aree già concesse in diritto di superficie.¹⁴

La disposizione in commento sembra recepire in via normativa tali chiarimenti interpretativa, mantenendo il regime agevolato a prescindere dal titolo di acquisizione delle proprietà da parte degli enti locali.

Effetti finanziari

Alla norma in oggetto viene ascritto un costo per l'Erario per l'anno 2016, stimato pari a 2 milioni di euro, coperti mediante riduzione dello stanziamento del Fondo per interventi strutturali di politica economica.

Osservazioni

La misura appare di interesse per lo sviluppo dell'edilizia convenzionata.

9. Riduzione aliquota IRES (commi 61 – 64)

L'art. 1, commi 61-64 della Legge di Stabilità 2016, interviene sull'aliquota dell'imposta sul reddito delle società (IRES), prevedendone una riduzione generalizzata. In particolare, il comma 61 prevede una riduzione dell'aliquota IRES dal vigente 27,5% al 24% a decorrere dal 1° gennaio 2017, con effetto per i periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016.

L'intervento sull'aliquota IRES comporta, conseguentemente, anche la modifica, a regime, della misura della ritenuta a titolo di imposta sui dividendi in uscita, corrisposti a soggetti residenti nell'Unione europea e nei Paesi aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo, di cui all'art. 27, comma 3-ter, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; a seguito della riduzione della aliquota IRES, la suddetta ritenuta è ridotta dall'1,375% all'1,20% (5% di 24%) a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

Ai fini di garantire l'invarianza del livello di tassazione dei dividendi e delle plusvalenze, a seguito della riduzione di aliquota IRES, un decreto del MEF dovrà rideterminare proporzionalmente le percentuali di cui ai seguenti articoli:

- art. 47, comma 1, TUIR (distribuzione di utili ai soci)
- art. 58, comma 2, TUIR (plusvalenze)
- art. 59, TUIR (dividendi)

¹² Circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E.

¹³ Risoluzione del 3 luglio 2014, n. 68/E.

¹⁴ Risoluzione del 16 febbraio 2015, n. 17/E.

- art. 68, comma 3, TUIR (plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate)
- art. 4, comma 1, lett. q), D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 (utili percepiti da enti non commerciali)¹⁵.

Le percentuali di cui agli artt. 58, comma 2, TUIR e 68, comma 3, TUIR applicabili ai soggetti di cui all'art. 5, TUIR non subiranno, invece, alcuna modifica.

Nella rideterminazione di tali percentuali, il decreto MEF dovrà garantire l'invarianza del livello di tassazione dei dividendi e delle plusvalenze; il medesimo decreto, inoltre, detterà la normativa transitoria e le relative - decorrenze.

Effetti finanziari

La riduzione dell'aliquota IRES a decorrere dal 2017 (dal 27,5% al 24%) produce un minor gettito (di competenza) pari a 3.970 milioni di euro l'anno, parzialmente compensato da un recupero IRPEF (comprensivo di addizionali) di 114 milioni di euro in ragione d'anno, dovuto alla maggiore imponibilità di dividendi e plusvalenze da partecipazioni qualificate. La somma dei due effetti finanziari determina a regime una minore entrata per l'Erario (di competenza) pari a 3.856 milioni di euro l'anno.

Il Fondo per far fronte ad esigenze indifferibili che si manifestano nel corso della gestione, di cui all'art. 1, comma 200, Legge di Stabilità 2015 è rifinanziato nella misura di 632,5 mln di euro per il 2016 di 854,53 mln di euro per il 2017; è, invece, ridotto di 1,37 mln di euro a decorrere dal 2018. Le dotazioni finanziarie di parte corrente delle missioni di spesa di ciascun Ministero, di cui all'art. 21, comma 5, lett. b), Legge 31 dicembre 2019, n. 196 sono ridotte nella misura da 171,7 mln di euro per il 2018.

Osservazioni

La misura, che non è condizionata da altre misure di salvaguardia, comporta una riduzione del tax rate nominale (comprensivo di IRAP) delle società di capitali dal 31,4% al 27,9%; si tratta, pertanto, di un intervento certamente positivo per le imprese, anche se gli effetti della misura non sono immediati ma decorrono dal 1° gennaio 2017.

Con riferimento alla decorrenza della modifica normativa, va ricordato che il DDL Stabilità 2016, nella sua formulazione originaria, prevedeva un abbattimento dell'aliquota IRES (al 24,5%) già dal 2016, subordinato al riconoscimento, in sede comunitaria, di margini di flessibilità correlati all'emergenza immigrazione e all'approvazione di un obiettivo di

¹⁵ Nel dettaglio, l'articolo 47, comma 1, del TUIR prevede che gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell'articolo 73, TUIR concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 49,72% del loro ammontare; l'articolo 58, comma 2, del TUIR prevede che le plusvalenze di cui all'articolo 87, TUIR non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti limitatamente al 50,28% del loro ammontare; per quanto concerne la quota non imponibile degli utili percepiti da enti non commerciali, si ricorda che è stata ridotta dal 95% al 22,26% per effetto della Legge di Stabilità 2015.

indebitamento programmatico in misura superiore al 2,2%. La mancata autorizzazione dei margini di flessibilità ha imposto il differimento dell'efficacia della riduzione IRES al 2017, così rinviando un intervento strategico e dal sicuro impatto positivo per le imprese.

10. Addizionale IRES per gli enti creditizi e finanziari (commi 65-69)

A seguito di un emendamento del Governo, con i commi da 65 a 69 dell'art. 1, Legge di Stabilità 2016, è stata disposta, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, una addizionale dell'IRES pari al 3,5%, a carico di istituti di credito, società di gestione comune di fondi mobiliari, capogruppo di gruppi bancari, SIM, intermediari finanziari, istituti di moneta elettronica, istituti di pagamento, società finanziarie e Banca d'Italia.

Come visto in precedenza, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 l'aliquota IRES ordinaria sarà interessata da una riduzione del 3,5% (passando dal 27,5% vigente al 24%); tale riduzione sarà, di fatto, sterilizzata per gli enti creditizi e finanziari che, per effetto della descritta addizionale, continueranno, anche a decorrere dal 2017, a versare l'IRES con l'aliquota del 27,5%.

Specifiche regole sono dettate, dal comma 66, per le ipotesi di tassazione di gruppo (art. 117, TUIR) e opzione per la trasparenza fiscale (art. 115, TUIR):

(i) i soggetti che abbiano esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo, ai sensi del comma 66, assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale IRES del 3,5%; in sostanza, per i soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento (sia in qualità di controllante che in qualità di controllata) l'aliquota incrementale deve essere applicata autonomamente su base individuale e ciascuno dei soggetti liquida e versa autonomamente l'imposta;

(ii) analogamente, nei casi di opzione per la trasparenza fiscale, il soggetto partecipato assoggetta autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale IRES del 3,5%; il soggetto partecipante assoggetta il proprio reddito imponibile alla addizionale senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata.

I successivi commi 67 e 68 prevedono, sempre a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, alcune modifiche al regime di deducibilità degli interessi passivi degli enti creditizi e finanziari: in primo luogo, si dispone la deducibilità integrale degli interessi passivi, in luogo della attuale deducibilità limitata al 96% del loro ammontare (che rimane in vigore solo per il comparto assicurativo); in secondo luogo, tale deducibilità integrale degli interessi passivi è prevista anche ai fini IRAP.

Effetti finanziari

La misura comporta due effetti di gettito di segno contrario poiché, prevede, da una parte, una addizionale IRES e, dall'altra, la piena

deducibilità degli interessi passivi ai fini della determinazione della base imponibile IRES e IRAP.

La relazione tecnica al provvedimento stima, per effetto della misura descritta, un maggior gettito complessivo di 12,6 mln di euro per il 2018, e di 14,1 mln di euro per ciascuno degli anni 2019 e 2020.

Il maggior gettito è destinato al Fondo per interventi strutturali di politica economica (FISPE) che è ridotto di 5,201 mln di euro per il 2016 ed è incrementato di: 39,604 mln di euro per il 2017, 90,504 mln di euro per il 2018, 177,294 mln di euro per il 2019, 180,494 mln di euro per il 2020, 177,594 mln di euro per il 2021, 186, 794 mln di euro per il 2022, 197,294 mln di euro per ciascuno degli anni dal 2023 al 2026, 245,894 mln di euro per il 2027 e di 226,084 mln di euro a decorrere dal 2028.

Osservazioni

Il decritto intervento, riservato agli enti creditizi e finanziari e alla Banca d'Italia, si è reso necessario in conseguenza della riduzione generalizzata dell'aliquota IRES disposta a decorrere dal 2017 e del necessario coordinamento con la disciplina del credito per imposte differite attive (Deferred Tax Assets – DTA).

Le DTA derivano essenzialmente da componenti negativi deducibili fiscalmente in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico per rinvio della deducibilità a un esercizio successivo o in presenza di perdite fiscalmente riportabili; al ricorrere di determinate condizioni le DTA possono essere trasformate in credito di imposta.

Poiché il valore delle DTA è determinato sulla base dell'aliquota Ires vigente al momento dell'utilizzo applicata al monte deduzioni ancora disponibile, una riduzione dell'aliquota IRES comporta, di fatto, una riduzione del valore delle DTA e, più specificamente, una svalutazione della voce dell'attivo "crediti per Dta"¹⁶.

Il Governo è intervenuto, pertanto, sterilizzando – solo per i soggetti in questione - la riduzione dell'IRES prevista a decorrere dal 2017, così da evitare la svalutazione dei crediti iscritti nei bilanci delle banche.

La maggiore imposizione a carico degli istituti finanziari rispetto agli altri settori produttivi è poi compensata dal riconoscimento della deducibilità integrale degli interessi passivi.

Va, tuttavia, rilevato, da una parte che la riduzione del valore delle DTA interesserà non solo le imprese del settore finanziario ma anche le imprese appartenenti ad altri settori; d'altro canto, va ricordato che un intervento sulla tassazione IRES di carattere non generale ma limitato ad alcuni settori potrebbe essere sottoposto a censure da parte della Corte Costituzionale (analogamente a quanto avvenuto con la sentenza Corte Cost. n. 10 del 2015 che ha giudicato illegittima l'addizionale IRES per i

¹⁶ Secondo i dati di Banca d'Italia, dall'inizio della crisi le banche hanno accumulato più di 50 miliardi di DTA che sono generate dal trattamento fiscale degli accantonamenti sui crediti deteriorati previsto dalle norme italiane.

soggetti operanti nel settore petrolifero ed energetico, c.d. Robin Hood Tax).

11. IRAP in agricoltura e pesca (commi 70-72)

L'art. 1, commi da 70 a 72, della Legge di Stabilità 2016 apporta, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, modificazioni al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, recante previsioni in materia di IRAP, relativamente ai settori dell'agricoltura e della pesca.

In primo luogo, vengono esclusi dal novero dei soggetti passivi dell'imposta regionale sulle attività produttive i produttori agricoli titolari di reddito agrario (definito, ai sensi dell'art. 32, TUIR come la parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole¹⁷). Si ricorda che, secondo la normativa vigente, i produttori agricoli sono soggetti all'IRAP ad esclusione di quelli con volume d'affari annuo non superiore ai 7.000 euro (sempreché non abbiano rinunciato a tale esonero).

Ai sensi della previsione in commento, sono, altresì, espressamente esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione dell'IRAP i soggetti che esercitano una attività agricola, le cooperative ed i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore della silvicoltura, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali, nonché le cooperative della piccola pesca e i loro consorzi.

Per ragioni di coordinamento, si interviene su alcune specificità relative ai criteri di determinazione della base imponibile e dell'aliquota; in particolare, dalla norma che detta i criteri di determinazione della base imponibile ai fini IRAP sono espunti i riferimenti a imprese agricole e al concetto di estensione dei terreni. Stante l'abrogazione dell'art. 3, comma 1, lett. d), la rubrica dell'art. 9 ("Determinazione del valore della produzione netta dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d)") viene modificata in "Determinazione del valore della produzione netta per alcuni soggetti del settore agricolo" e sono abrogati i riferimenti all'articolo, laddove esistenti.

Con riferimento alla determinazione del valore della produzione netta da soggetti non residenti, viene eliminato il riferimento al valore derivante da imprese agricole esercitate nel territorio italiano.

Non ha più ragione di esistere anche la previsione di cui all'art. 45, comma 1 ("Per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della

¹⁷ Per attività agricole si intendono le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura; l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste; le attività di cui all'articolo 2135, comma 3, codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze su proposta del Ministro delle Politiche Agricole e Forestali.

piccola pesca e loro consorzi, di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, l'aliquota è stabilita nella misura del 1,70%”).

Effetti finanziari

La misura genera minori entrate IRAP per 196,4 milioni di euro all'anno a decorrere dal 2016.

Osservazioni

La misura, certamente positiva, si inquadra in un pacchetto di interventi mirati specificamente al settore agricolo; nel dettaglio, l'intervento sull'IRAP si traduce in un minor carico fiscale sulle imprese del settore, considerato dal Governo una leva di rilancio economico e sociale del Paese.

12. IRAP lavoratori stagionali (comma 73)

Il comma 73 dispone l'estensione della deducibilità del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP, nel limite del 70%, per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno 120 giorni nel periodo d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco di due anni a partire dalla cessazione del precedente contratto.

Effetti finanziari

Il Fondo per interventi strutturali di politica economica è ridotto di 46.8 milioni di euro per il 2017 e di 25.2 milioni annui a decorrere dal 2018.

Osservazioni

La misura interviene positivamente, con riferimento ai lavoratori stagionali, secondo quanto più volte richiesto da Confindustria. Poiché la definizione non viene esplicitata in modo chiaro, si può presumere che la disposizione si riferisca a tutti i lavoratori stagionali, ovvero sia a quelli "puri" (come individuati nel D.P.R del 1963 n. 1525), sia a quelli definiti tali dai contratti collettivi.

13. Detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia, riqualificazione energetica e acquisto di mobili (commi 74,75,87 e 88)

Il comma 74 della Legge di Stabilità 2016 estende fino al 31 dicembre 2016 la detrazione d'imposta al 65% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici e delle parti comuni degli edifici condominiali, prevista dall'art. 1, comma 48, della Legge n. 220/2010.

Rispetto a quanto finora previsto, tale detrazione viene estesa (comma 87) anche agli istituti autonomi per le case popolari, per le spese sostenute, dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016, per interventi su immobili di loro proprietà adibiti ad edilizia residenziale pubblica.

Inoltre (comma 74), i soggetti in *no tax area* Irpef, che sostengono spese per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali, possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato tali interventi, con modalità che saranno

definite da un successivo provvedimento dell’Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge.

La norma, inoltre, proroga al 31 dicembre 2016 la data entro la quale bisognerà definire le misure e gli incentivi di carattere strutturale finalizzati a favorire la realizzazione di interventi per il miglioramento, l’adeguamento antisismico e la messa in sicurezza degli edifici esistenti, nonché per l’incremento dell’efficienza idrica e del rendimento energetico degli stessi. L’articolo precisa che in attesa della definizione di tali misure si applicano le disposizioni previste dagli articoli 14 e 16 del D.L. del 4 giugno 2013 n. 63.

Il comma 88 precisa – in chiave innovativa, rispetto alle proroghe introdotte negli ultimi anni - che, tra le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica che danno diritto alla detrazioni fiscali, rientrano anche i costi per l’acquisto, l’installazione, e la messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento o di produzione di acqua calda o di climatizzazione, sostenuti per un migliore efficientamento energetico. In particolare, la detrazione spetta a condizione che il dispositivo mostri periodicamente, attraverso canali multimediali, i consumi energetici, le condizioni di funzionamento e la temperatura di regolazione degli impianti, consenta l’accensione, lo spegnimento e la programmazione settimanale degli impianti da remoto.

Per quanto attiene agli incentivi per le ristrutturazioni edilizie, il comma 74, lett. c) dell’articolo unico in esame, estende a tutto il 2016 la detrazione di imposta per le spese di recupero del patrimonio edilizio nella misura del 50%. E’ stata prorogata fino al 31 dicembre 2016 anche la detraibilità al 65% delle spese sostenute per gli interventi in funzione antisismica di cui all’art. 16-bis comma 1, lett. i) del TUIR.

Allo stesso modo, è stata estesa fino al 31 dicembre 2016 la detrazione del 50% riconosciuta per le ulteriori spese sostenute e documentate, fino ad un massimo di 10.000 euro, per l’acquisto di mobili e grandi elettrodomestici destinati ad arredare l’immobile oggetto di recupero edilizio, precisando che tale incentivo è svincolato dall’entità della spesa sostenuta per l’intervento di ristrutturazione.

Il comma 75 ha introdotto a beneficio delle giovani coppie che hanno acquistato una unità immobiliare destinata ad abitazione principale, una detrazione in misura pari al 50% delle spese documentate sostenute nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2016 ed il 31 dicembre 2016 per l’acquisto dei mobili destinati ad arrearla.

Per giovani coppie bisogna intendere il nucleo familiare costituito da coniugi o conviventi more uxorio da almeno tre anni, in cui almeno uno dei componenti non abbia superato i trentacinque anni alla data di presentazione della domanda di finanziamento. La detrazione deve essere ripartita in dieci quote annuali di pari importo e può essere calcolata su un ammontare non superiore a 16.000 euro.

Tale agevolazione non è cumulabile con il bonus concesso per arredare

l'immobile oggetto di ristrutturazione.

Effetti finanziari

Le conferme nel 2016 delle maggiorazioni per le detrazioni fiscali concesse per interventi di ristrutturazione edilizia, riqualificazione energetica e acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, nonché i nuovi bonus per le giovani coppie, comporteranno effetti finanziari positivi nei primi anni (per via del prevalere dell'effetto "incentivo" sull'attività economica rispetto al costo dilazionato della misura); tali effetti diverranno poi negativi nei periodi successivi (in cui i contribuenti fruiranno delle quote del beneficio fiscale).

Una sintesi degli dei quattro interventi è riportata nella tabella seguente.

Proroga dei bonus per interventi di ristrutturazione edilizia, riqualificazione energetica e acquisto di mobili e grandi elettrodomestici						
Intervento	2016	2017	2018	2019-2026	2027	2028
Ristrutturazioni edilizie (proroga al 2016 dell'aliquota al 50%)	+9.2	-243.1	-500.8	-358.9	+269.2	0
Riqualificazione energetica (proroga al 2016 dell'aliquota al 65%)	+12.1	-79.7	-336.4	-221.3	+165.9	0
Acquisto di mobili e grandi elettrodomestici (proroga al 2016 dell'aliquota al 50%)	+17.9	-99.4	-100.7	-85	+63.8	0
Detrazione acquisto mobili giovani coppie	-15.2	-37.8	-30.2	-30.2	+22.8	0
Detrazioni acquisto controllo da remoto impianti riscaldamento, climatizzazione e produzione acqua calda.	-2	-2	-2	-2	-2	0
Totale	+22	-462	-970.1	-697.4	+523.7	0

Osservazioni

La conferma della proroga anche per il 2016 dei bonus per le ristrutturazioni edilizie, compreso l'acquisto dei mobili e dei grandi elettrodomestici, e per gli interventi di riqualificazione energetica degli immobili (c.d. eco bonus) è positiva ed accoglie le sollecitazioni di Confindustria. In chiave prospettica, andrebbe valutata la possibilità di rendere permanenti queste tipologie di detrazione, inserendo la relativa disciplina all'interno del TUIR.

È, altresì, apprezzabile l'agevolazione specificatamente concessa alle giovani coppie, anche se la formulazione della disposizione appare in alcuni profili poco chiara e potrebbe prestarsi ad utilizzi "strumentali". La disposizione, inoltre, sembra generare alcuni dubbi interpretativi concernenti la qualificazione giuridica della convivenza "more uxorio" per le coppie non sposate.

14. Detrazione del 19% per le persone fisiche che stipulano contratti di leasing immobiliare (commi 76–84)

La Legge di Stabilità 2016 (commi da 76 a 84), attribuisce alle persone fisiche la possibilità di concludere contratti di *leasing* aventi per oggetto un immobile da adibire ad abitazione principale.

Nello specifico, la disposizione prevede che una banca o un intermediario finanziario iscritto all'albo di cui all'art. 106 del T.U.B., si obblighi ad acquistare o a far costruire un immobile su scelta e secondo le indicazioni della persona fisica utilizzatrice, la quale si assume tutti i relativi rischi, e ne disporrà dietro il pagamento di un corrispettivo (che tiene conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto).

Alla scadenza del contratto di leasing l'utilizzatore avrà la facoltà di acquistare la proprietà dell'immobile pagando un prezzo di riscatto prestabilito.

Per quanto attiene ai profili prettamente fiscali della disciplina in esame, va osservato che il comma 82 attribuisce alle persone fisiche che hanno concluso i contratti di locazione finanziaria di immobili, che hanno meno di trentacinque anni e percepiscono un reddito non superiore a 55.000 euro, la facoltà di detrarre dall'IRPEF il 19% dell'importo dei canoni e dei relativi oneri accessori, fino ad un ammontare pari a 8.000 euro per ogni periodo d'imposta; e nella stessa percentuale il prezzo di riscatto, in caso di esercizio dell'opzione alla scadenza del contratto, fino ad un ammontare non superiore a 20.000 euro. La presenza dei sopra menzionati requisiti è verificata all'atto della stipula del contratto di locazione finanziaria; per beneficiare della detrazione è altresì necessario che i contribuenti interessati non siano titolari di diritti di proprietà su immobili a destinazione abitativa. La detrazione spetta alle medesime condizioni previste per la detrazione degli interessi passivi sui mutui contratti per l'abitazione principale (art. 15, co. 1, lett. b), del TUIR).

La stessa detrazione, se concessa a soggetti di non inferiore a 35 anni e con un reddito complessivo non superiore a 55.000 euro, all'atto della stipula del contratto, viene ridotta della metà.

Pur modificando, l'art. 15 del TUIR, tali disposizioni non hanno carattere strutturale, ma si applicano dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2020.

Sotto il profilo dell'imposizione diretta e, nello specifico, di applicazione dell'imposta di registro, il comma 83 equipara il regime di tassazione applicabile alle cessioni da parte degli utilizzatori, di contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili destinati ad uso abitativo, a quello delle cessioni di contratti di locazione finanziaria relativi ad immobili

strumentali, modificando l'art. 40 comma 1-bis del Testo unico dell'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131). Conseguentemente anche la cessione dei contratti di locazione finanziaria su immobili abitativi sarà oggetto di imposta proporzionale di registro, ancorché tali atti siano assoggettati a IVA.

In caso di trasferimenti effettuati nei confronti delle banche e degli intermediari finanziari autorizzati all'esercizio dell'attività di leasing finanziario, aventi per oggetto case appartenenti a categorie catastali diverse da A1, A8 e A9, acquisite in locazione finanziaria e destinate dagli utilizzatori ad essere adibite ad abitazione principale, (nel rispetto delle condizioni di cui alla nota II-bis) dell'art. 1 parte prima della Tariffa) è applicata l'aliquota dell'imposta di registro dell'1,5 per cento, in luogo dell'aliquota del 2 per cento.

Specularmente, è stata modificata anche la parte prima della Tariffa, aggiungendo all'art. 8-bis, il comma 1-bis, che include tali atti tra quelli assoggettati all'imposta in misura fissa, mentre sugli atti relativi alle cessioni, da parte degli utilizzatori, di contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili a destinazione abitativa appartenenti alle categorie catastali A1, A8 e A9 l'imposta è applicata nella misura del 9 per cento.

Anche le modifiche alle norme in materia di imposta di registro si applicano per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2016 ed il 31 dicembre 2020.

Effetti finanziari

La tabella seguente illustra gli effetti finanziari (in milioni di euro) associati alle misure fiscali appena descritte.

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	dal 2022 al 2034	2035 -36	2037	2038	2039	2040	2041	dal 2042
IRPEF	0,0	-13,3	-20,9	-28,5	-36,1	-43,7	-38,0	-38,0	-24,7	-17,1	-9,5	-1,9	5,7	0,0
Indirette	27,3	32,0	36,6	41,2	45,8	45,8	45,8	58,0	58,0	58,0	58,0	58,0	58,0	58,0
Totale	27,3	18,7	15,7	12,7	9,7	2,1	7,8	20,0	33,3	40,9	48,5	56,1	63,7	58,0

Osservazioni

La misura è positiva e risponde una istanza manifestata dalle imprese del settore della locazione finanziaria. Si tratta di una misura che potrebbe aiutare a rendere maggiormente dinamico il mercato immobiliare, favorendo l'acquisto da parte di soggetti di età fino a 35 anni, che più difficilmente hanno la possibilità di effettuare investimenti immobiliari.

15. Ammortamenti (commi 91 - 94)

Al fine di dare un nuovo impulso al sistema produttivo, la Legge di Stabilità, ai commi da 91 a 94, prevede un incentivo fiscale per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, effettuati nel periodo tra il 15 ottobre 2015

e il 31 dicembre 2016.

La misura è destinata ai soggetti titolari di reddito di impresa, nonché ai soggetti esercenti arti e professioni e si sostanzia in una maggiorazione figurativa del costo di acquisizione dei beni strumentali nella misura del 40%; tale maggiorazione, per espressa previsione normativa, rileva esclusivamente ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

L'agevolazione si applica a tutti i soggetti titolari di reddito di impresa (anche neo costituite), indipendentemente dalla forma giuridica assunta, dalla dimensione aziendale, dal settore economico di attività, nonché dal regime contabile adottato¹⁸. Ciò consente di escludere che l'incentivo assuma la natura di aiuto di Stato.

Sono ammesse, pertanto, all'agevolazione sia le imprese residenti nel territorio dello Stato, sia le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

Rientrano, altresì, nell'ambito di applicazione della misura agevolativa gli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

Infine, sono inclusi nel novero dei beneficiari dell'agevolazione anche i soggetti che esercitano arti e professioni e, cioè, i soggetti che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI del TUIR, anche in forma associata.

L'agevolazione fiscale riguarda solo gli investimenti in beni materiali strumentali (sono esclusi gli investimenti in beni immateriali) che possiedono il requisito della novità.

L'agevolazione non si applica ai:

- beni con coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%; secondo le disposizioni de DM 31/12/1988;
- fabbricati e costruzioni;
- beni contenuti nell'allegato 3, quali: condutture (imbottigliamento di acque, stabilimenti termali), condotte per usi civili, condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione e dai giacimenti gassoso - acquiferi, condotte di derivazione e allacciamento, aerei compresi di equipaggiamento, materiale rotabile, ferroviario e tramviario (con esclusione delle motrici e dei macchinari ed attrezzature, circolanti su rotaia, necessari all'esecuzione di lavori di manutenzione e costruzione di linee ferroviarie e tranviarie).

¹⁸ Sono esclusi dalla agevolazione: i contribuenti in regime forfettario, che non deducono quote di ammortamento e canoni di leasing, i titolari di redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 2 del TUIR.

Si ritiene che l'agevolazione sia applicabile anche agli acquisiti di beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro, per i quali è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute. In tali ipotesi, il costo figurativo del 40% dovrebbe essere interamente deducibile in un unico esercizio.

Con riferimento al requisito della novità si ritengono applicabili le indicazioni fornite in passato dall'Agenzia delle entrate con riferimento ad altre agevolazioni di investimenti in beni strumentali.

Pertanto il requisito della novità ricorre nei casi di acquisto:

- dal produttore o dal rivenditore;
- da un soggetto diverso dal produttore o dal rivenditore, non sia mai stato ad alcun titolo utilizzato, né da parte del cedente, né da parte di alcun altro soggetto;¹⁹
- di beni esposti in *show room* ed utilizzati dal rivenditore a solo scopo espositivo.²⁰

Rientrano nell'ambito dell'agevolazione gli investimenti "effettuati" dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

Ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, dovrebbero valere le ordinarie regole di competenza fiscale dettate dall'art. 109, commi 1 e 2, TUIR; ne consegue, che occorre aver riguardo al momento in cui è avvenuta la consegna o spedizione del bene o, se diverso e successivo, al momento in cui si realizza l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, in relazione agli accordi pattuiti fra le parti.

Per i beni realizzati in appalto, dovrebbe rilevare la data di ultimazione della prestazione, salvo la presenza di SAL per partite divisibili, verificati ed accettati dal committente con liquidazione definitiva.

L'agevolazione dovrebbe, pertanto, riguardare anche investimenti avviati prima del 15 ottobre u.s., purché la consegna o la spedizione avvengano dopo tale data.

Come anticipato, l'agevolazione consiste nella maggiorazione del costo di acquisizione di un bene del 40%; la maggiorazione figurativa rileva esclusivamente ai fini delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria. L'agevolazione riguarda le imposte sui redditi (IRES/IRPEF) e non l'IRAP.

Per le società di capitali (soggetti IRES), il risparmio fiscale è pari all'11%

¹⁹ In tal senso, si vedano i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con Circ. n. 90/E del 17 ottobre 2001 e Circ. AE n. 5/E del 19 febbraio 2015. La Circolare del 2015 citata ha, inoltre, fornito chiarimenti con riferimento ai beni complessi: nel caso in cui alla loro realizzazione abbiano concorso anche beni usati, il requisito della novità continua a sussistere in relazione all'intero bene, a condizione che la quota di costo relativa ai beni usati non sia, nel complesso, prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.

²⁰ Circolare Agenzia delle Entrate, n. 44/E del 27 ottobre 2009, oltre alla citata circolare del 2015

del costo del bene (40% x 27,5%); occorrerà, tuttavia, tener conto delle nuove aliquote di imposta che saranno determinate per il 2017 (ed eventualmente per il 2016, in caso di riconoscimento dei margini di flessibilità legati all'emergenze migranti), ai sensi dell'art. 5, DDL Stabilità 2016.

In termini pratici, a fronte di un costo di acquisizione effettivo di un bene pari a 100, la deduzione dell'ammortamento fiscale sarà effettuata su un costo figurativo pari a 140. La deduzione della maggiorazione del 40% avverrà in via extracontabile, mediante una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi.

Si fornisce di seguito un esempio sulle modalità di ammortamento della maggiorazione del 40% nel caso di acquisizione in proprietà di beni strumentali nuovi da parte di soggetti non tenuti alla redazione del bilancio secondo i principi contabili internazionali.

Anno	Ammortamento fiscale	Deduzione per super-ammortamento	Totale dedotto
1	10.000	4.000	14.000
2	20.000	8.000	28.000
3	20.000	8.000	28.000
4	20.000	8.000	28.000
5	20.000	8.000	28.000
6	10.000	4.000	14.000
Totale	100.000	40.000	140.000

Ai fini dell'esempio, si assume un costo di acquisto del bene di 100.000 euro e un coefficiente di ammortamento tabellare (D.M. 31/12/1988) del 20%. Si considera che la maggiorazione del 40% si applica, per il primo anno di entrata in funzione del bene, alla metà della quota di ammortamento ordinariamente deducibile. Nell'anno di eventuale cessione, il 40% dovrebbe essere raggugliato ai giorni di possesso del bene.

Il costo figurativo non ha rilevanza né ai fini del calcolo del plafond di deducibilità delle spese di manutenzioni ordinarie²¹, né, come vedremo di seguito, ai fini del calcolo delle eventuali plusvalenze e minusvalenze in caso di cessione del bene agevolato.

Si prevede che il maggior costo figurativo attribuito ai nuovi beni strumentali acquisiti non ha valenza ai fini dell'elaborazione ed il calcolo degli studi di settore.

L'agevolazione fiscale è fruibile anche dagli utilizzatori dei beni rilevanti, acquisiti mediante locazione finanziaria; la norma prevede, infatti, che la

²¹ Art. 102, comma 6 del TUIR.

maggiorazione valga ai fini “...dei canoni di locazione finanziaria”. Restano esclusi gli utilizzatori di beni in locazione operativa e/o in noleggio: in tali ipotesi il beneficio spetterebbe solo alla società di locazione e noleggio.

Con riferimento ai beni acquisiti in leasing la maggiorazione del 40% riguarda esclusivamente la quota capitale inclusa nei canoni e non anche alla quota interessi (che non rappresenta un costo di acquisizione del bene, ma il “costo del finanziamento”).

Nel dettaglio, circa il meccanismo di funzionamento dell’incentivo in caso di leasing, il costo di acquisto maggiorato dovrebbe rilevare sia sui canoni, sia sul prezzo di riscatto.

Con riferimento ad autovetture aziendali e altri mezzi di trasporto non esclusivamente utilizzati nell’attività d’impresa, di cui all’art. 164, comma 1, lett. b), TUIR, la maggiorazione del 40% opera anche con riferimento ai limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria .

A tal riguardo, la relazione illustrativa al provvedimento chiarisce che l’incremento del 40% ha effetto anche sul limite massimo del costo di acquisizione su cui calcolare le quote di ammortamento fiscalmente deducibili; tale limite, pertanto, passa:

- per le autovetture e gli autocaravan, da 18.075,99 euro a 25.306,39 euro,
- per i motocicli, da 4.131,66 euro a 5.784,32 euro e
- per i ciclomotori, da 2.065,83 euro a 2.892,16 euro.

Inoltre, il limite di 25.882,84 euro previsto, dall’ultimo paragrafo della lett. b) citata, per autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio, deve ritenersi elevato a 36.236 euro.

Non vengono, invece, modificate le percentuali di deducibilità del 20%, 40% e 80% attualmente in vigore.

La norma in esame dispone che le nuove modalità di ammortamento non producono effetti ai fini della determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015 e per il periodo successivo.

Effetti finanziari

L’incentivo agli investimenti concesso sotto forma di super ammortamento dei beni strumentali produrrà effetti negativi sul gettito IRES/IRPEF, in termini di competenza, pari a 95 milioni di euro nel 2015, 580 milioni nel 2016 e 967 milioni a decorrere dal 2017 fino al 2021, nei due anni successivi – 2022 e 2023 - è previsto un costo decrescente della misura rispettivamente pari a 883 e 399 milioni di euro, l’effetto finanziario si azzererà a decorrere dal 2024.

Osservazioni

La misura è positiva perché consente il rilancio degli investimenti privati attraverso una misura di carattere congiunturale e trasversale di sostegno al rinnovo dei beni strumentali.

E' positivo aver anticipato la decorrenza al 15 ottobre, poiché in tal modo si eviterà il blocco degli acquisiti negli ultimi mesi dell'anno.

Il riconoscimento di un costo figurativo aggiuntivo del 40% rispetto al costo base costituisce un beneficio fiscale permanente per le imprese, rispetto ai vantaggi temporanei riconosciuti da altre misure fiscali di rilancio degli investimenti (come gli ammortamenti anticipati che avrebbero consentito una mera accelerazione del piano di ammortamento fiscale).

16. Riduzione del periodo di ammortamento di marchi ed avviamento oggetto di riallineamento ex art. 15 del DL n. 185/2008 (commi 95-97)

Al fine di favorire le operazioni di riorganizzazione aziendale, viene ridotto il periodo di ammortamento di alcune attività immateriali iscritte nel bilancio a seguito di operazioni straordinarie ed oggetto di riallineamento ex art. 15, comma 10 del DL n. 185/2008.

Il nostro ordinamento prevede i seguenti regimi opzionali per ottenere il riconoscimento fiscale (c.d. riallineamento) dei maggiori valori contabili iscritti in bilancio a seguito di fusioni, scissioni, conferimenti d'azienda o rami d'azienda.

Riallineamento "ordinario" ex art. 176, comma 2-ter del TUIR: la norma prevede la possibilità di affrancare i maggiori valori delle immobilizzazioni materiali ed immateriali che emergono da operazioni straordinarie, dietro il pagamento di una imposta sostitutiva applicabile sui seguenti scaglioni.

- 12% sulla parte di maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
- 14% sulla parte eccedente i 5 milioni di euro fino a 10 milioni di euro;
- 16% sulla parte eccedente i 10 milioni di euro.

Il versamento dell'imposta sostitutiva è dovuto in tre rate.

I maggiori valori delle immobilizzazioni immateriali e materiali, oggetto di affrancamento, sono riconosciuti fiscalmente ai fini IRES e IRAP a partire dallo stesso periodo di imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione e sono ammortizzabili nel rispetto delle regole ordinarie previste dagli articoli 102 e 103 del TUIR.

Riallineamento alternativo ex art. 15, commi 10, 11 e 12 DL n. 185/2008: la norma consente il riconoscimento ai fini fiscali esclusivamente dei maggiori valori, risultanti da operazioni straordinarie, attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa ed altre immobilizzazioni immateriali.

Si prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva del 16%, a prescindere dai valori da affrancare, da versare in un'unica soluzione entro la data di versamento del saldo delle imposte relative all'esercizio in cui è realizzata

l'operazione straordinaria.

I maggiori valori “affrancati” sono riconosciuti fiscalmente soltanto dal periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva, ma il periodo di ammortamento fiscale dell'avviamento e dei marchi è ridotto da 18 a 10 anni, a prescindere dalla quota imputata a conto economico, in deroga a quanto previsto dall'art. 103 del TUIR.²² Le altre attività immateriali sono ammortizzate nel limite della quota imputata a conto economico.

Si prevede, inoltre, la possibilità di affrancare anche i plusvalori impliciti nelle partecipazioni di controllo, emersi a seguito di operazioni straordinarie ovvero acquisite con operazioni realizzative (cessioni di azienda o partecipazioni), imputati ad avviamento, marchi di impresa e altre attività immateriali nel bilancio consolidato.

Le modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 rendono ancora più conveniente il regime di riallineamento “alternativo” di cui all'art. 15 del DL n. 185/2008 consentendo un ammortamento “accelerato” dei maggiori valori attribuiti ad avviamento e marchi in 5 anni (in luogo del periodo di ammortamento ordinario di 18 anni previsto dal TUIR).

Tali disposizioni si applicano alle operazioni di aggregazioni aziendali realizzate a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Effetti finanziari

La riduzione a 5 anni del periodo di ammortamento del valore dell'avviamento e dei marchi di impresa risultante da operazioni straordinarie produce effetti negativi crescenti sulle imposte dirette e sull'IRAP per 128.5 milioni di euro nel 2019, 201.1 mln nel 2020, 273.8 mln nel 2021, 346.4 mln nel 2022, e 419.1 mln nel 2023 anno a decorrere dal quale gli effetti negativi andranno progressivamente diminuendo fino a divenire positivi per l'Erario nel 2028, per 55.8 mln.

Osservazioni

La misura è positiva perché favorisce le operazioni di riorganizzazione della titolarità dei beni immateriali all'interno dei gruppi di imprese, finalizzati a rendere più efficiente la gestione dell'attività di ricerca e sviluppo.

Inoltre la misura potrebbe essere di interesse per le operazioni straordinarie, poste in essere dalle imprese, al fine di semplificare le modalità di accesso al nuovo regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di marchi (c.d. patent box).

²² Ciò rende la misura di particolare interesse sia per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali (per i quali le attività immateriali a vita utile indefinita, quali l'avviamento, non sono ammortizzabili, ma sono assoggettati all'impairment test), sia per i soggetti che applicano i principi contabili nazionali per i quali viene consentito di dedurre fiscalmente in 10 anni a prescindere dalla quota effettivamente imputata a conto economico.

17. Credito d'imposta per acquisto beni strumentali nuovi nel Mezzogiorno (commi 98-108)

Il comma 98 introduce un credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria e Sicilia, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera a), del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE), e nelle zone assistite delle regioni Molise, Sardegna e Abruzzo, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE.

La misura dell'agevolazione è differenziata in relazione alle dimensioni aziendali: 20% per le piccole imprese, 15% per le medie imprese, 10% per le grandi imprese.

La disciplina introdotta è coerente con la normativa europea sugli aiuti di Stato (Regolamento UE n. 651/2014) e, in particolare, con le disposizioni che disciplinano gli aiuti a finalità regionale agli investimenti (articolo 14).

Per le imprese agricole attive nella produzione primaria, della pesca e dell'acquacoltura, della trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli e della pesca e dell'acquacoltura, ove acquistino beni strumentali nuovi, l'agevolazione è concessa nei limiti e alle condizioni previste dalla normativa europea in tema di aiuti di Stato del relativo settore.

Il credito d'imposta non si applica alle imprese in difficoltà finanziaria e a quelle operanti nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e della distribuzione di energia, delle infrastrutture energetiche, del credito, della finanza e delle assicurazioni.

Quanto all'ambito oggettivo, danno diritto al credito d'imposta gli investimenti facenti parte di un progetto di investimento iniziale relativi all'acquisto, anche tramite leasing, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive nuove o già esistenti ubicate nelle zone ammesse, sopra indicate.

L'agevolazione è commisurata alla quota del costo complessivo degli investimenti eccedente gli ammortamenti dedotti nel periodo d'imposta relativi alle stesse categorie di beni d'investimento della stessa struttura produttiva, esclusi gli ammortamenti dei beni oggetto dell'investimento agevolato.

Viene, tuttavia, individuato un limite massimo per ciascun progetto di investimento agevolabile, distinto per dimensioni aziendali: 1,5 milioni di euro per le piccole imprese, 5 milioni per le medie imprese e 15 milioni per le grandi imprese.

Il credito d'imposta non è cumulabile con gli aiuti de minimis e con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto gli stessi costi, ma si rende cumulabile con la misura del "Superammortamento" introdotta dalla stessa legge.

Viene prevista l'emanazione, entro 60 giorni dalla pubblicazione della Legge di Stabilità, di un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate per

definire le modalità di comunicazione da parte dei soggetti interessati.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi. Non si applica il limite annuale di utilizzo di 250.000 euro.

La disciplina detta le regole di rideterminazione del credito di imposta in casi particolari: se i beni non entrano in funzione entro 2 anni dal loro acquisto, il credito è ridotto escludendo il loro costo; parimenti, il credito è ridotto se i beni sono dismessi o destinati ad altre strutture produttive prima di 5 anni dal loro acquisto.

Per i beni acquisiti in leasing, la disposizione prevede espressamente che l'agevolazione permane anche nel caso in cui non venga esercitato il riscatto. Al riguardo, si segnala tuttavia che l'art. 14, comma 6, lett. b) del Regolamento Ue n. 651/2014 prevede che per gli impianti o i macchinari il contratto di locazione deve essere stipulato sotto forma di leasing finanziario e prevedere l'obbligo per il beneficiario degli aiuti di acquisire l'attivo alla sua scadenza.

Qualora, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione del credito d'imposta, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del relativo importo maggiorato di interessi e sanzioni.

Effetti finanziari

La relazione tecnica al DDL stima il credito massimo dal 2016 in circa 617 milioni di euro.

Alla relativa copertura, pari a 617 milioni di euro per ciascuno degli anni 2016, 2017, 2018 e 2019, si fa fronte mediante utilizzo delle risorse comunitarie e di cofinanziamento nazionale previste nel Programma operativo "Imprese e Competitività 2014/2020" e nei Programmi operativi della Programmazione UE FESR 2014/2020 delle Regioni in cui si applica il credito d'imposta per un importo complessivo di 250 milioni di euro annui. La restante parte degli oneri, pari a 367 milioni di euro per ciascuno degli anni 2016, 2017, 2018 e 2019 mediante corrispondente riduzione dello stanziamento del Fondo Sviluppo e Coesione per le annualità considerate.

Osservazioni

L'introduzione del credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi rappresenta un segnale positivo volto al rafforzamento, nel Mezzogiorno, delle misure volte al rilancio degli investimenti che Confindustria ha sempre richiesto.

18. Regime fiscale di professionisti e imprese di piccole dimensioni (commi 111-113)

I commi da 111 a 113 dell'articolo unico della Legge di Stabilità 2016 apportano alcune importanti modifiche al regime fiscale forfetario applicabile ai professionisti ed alle imprese individuali, già oggetto di un significativo intervento ad opera della Legge di Stabilità 2015.

L'intervento ha l'obiettivo di facilitare l'uso del regime da parte dei contribuenti, rendendolo più vantaggioso. Si riportano di seguito le modifiche di maggior interesse.

In primo luogo, sono state modificate le soglie di reddito che limitano l'accesso al regime, che variano a seconda della tipologia di attività svolta ed sono indicate nell'allegato n. 4, annesso alla Legge di Stabilità 2015, al di sotto delle quali i contribuenti esercenti impresa, arti o professioni possono accedere e permanere nel regime forfetario, fermo restando il rispetto di tutti gli altri requisiti previsti. In particolare, tali limiti sono stati aumentati per ogni gruppo di attività individuato, di 10.000 euro, ad eccezione delle attività professionali, i cui limiti sono stati aumentati di 15.000 euro, ripristinando il valore soglia originariamente previsto dal precedente "regime dei minimi", pari a 30.000 euro.

È stato, poi, eliminato il requisito della prevalenza dell'attività professionale o d'impresa rispetto a quella di lavoro dipendente o assimilato, eventualmente svolta. In particolare, secondo la previgente disciplina, il regime semplificato poteva essere utilizzato da titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilato, qualora il reddito professionale o di impresa fosse prevalente rispetto al reddito di lavoro dipendente o assimilato; era, inoltre, previsto che la verifica della suddetta prevalenza non fosse, comunque, rilevante qualora il rapporto di lavoro fosse cessato o la somma dei redditi d'impresa, dell'arte o professione e di lavoro dipendente o assimilato non avesse superato l'importo di 20.000 euro.

Le nuove regole abrogano la menzionata disposizione (art. 1, co. 54, lett. d), Legge n. 190/2014), prevedendo, invece, che l'accesso al regime sia precluso ai soggetti che nell'anno precedente abbiano percepito redditi di lavoro dipendente e assimilati di ammontare superiore a 30.000 euro. La verifica di tale limite non è necessaria se il rapporto di lavoro è cessato.

La relazione illustrativa precisa che la finalità di questa norma è quella di evitare che soggetti esercenti attività di lavoro dipendente o assimilato nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfetario, da cui abbiano ritratto livelli reddituali piuttosto elevati, possano comunque beneficiare del regime in questione per le attività d'impresa, arti o professioni esercitate.

Con riguardo agli interventi sull'aliquota dell'imposta sostitutiva, la Legge di Stabilità 2016 ristabilisce l'applicazione dell'aliquota del 5% (in luogo di quella del 15%), limitatamente ai primi cinque periodi d'imposta di applicazione del regime, purché risultino rispettate le seguenti condizioni, già in precedenza richieste (v. comma 65 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014):

- il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di

lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

- qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore ai limiti di fatturato previsti per l'accesso al regime.

Non è stata, tuttavia, reintrodotta la possibilità di beneficiare del regime fino al compimento del 35° anno di età; pertanto a partire dal sesto periodo d'imposta il contribuente dovrà applicare l'aliquota del 15%, indipendentemente dalla sua età.

A fronte di tale cambiamento, è stata abrogata la disposizione che prevedeva la riduzione ad un terzo della base imponibile, per i primi tre periodi d'imposta.

La misura di riduzione dell'aliquota a beneficio delle persone fisiche che iniziano una nuova attività economica avrà effetto con riguardo ai periodi d'imposta 2016, 2017, 2018 e 2019 ed è, altresì, applicabile anche nei confronti dei soggetti che hanno iniziato la loro attività nel corso del 2015 avvalendosi delle disposizioni previste dall'art. 1, co. 65, Legge n. 190/2014, prima delle modifiche ad esso apportate dalle norme in commento.

Sotto il profilo contributivo, infine, si segnala che è stata disposta l'applicazione del regime contributivo ordinario anche per i contribuenti forfetari i quali, in ogni caso, possono beneficiare della riduzione al 35% per cento degli oneri contributivi.

Effetti finanziari

Le disposizioni introdotte determinano effetti finanziari negativi relativamente all' IRPEF (e addizionali), all' IRAP e all'IVA; inoltre, viene meno il gettito associato ai regimi sostitutivi soppressi. Tali effetti sono in parte compensati dalle entrate legate all'imposta sostitutiva del nuovo regime forfetario, alla rettifica delle detrazioni IVA (per il solo 2016) e ai contributi previdenziali. La sintesi degli effetti è riportata nella tabella che segue:

2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	dal 2024
282.6	-512.1	-292.5	-273.3	-290.7	-337.5	-368	-377	-413.9

19. Misure di riduzione e razionalizzazione fiscale per le imprese ed i lavoratori autonomi (commi 115-121, 123-124, 125, 126-127, 128, 129)

I commi da 115 a 129 (con esclusione del comma 122) e 133 contengono una serie molto eterogenea di interventi, alcuni dei quali di grande rilievo

perché accolgono sollecitazioni da tempo presentate da Confindustria.

Le misure recate dall'art. 11 del testo originario del disegno di legge di stabilità hanno subito alcune modifiche ed integrazioni nel corso dell'iter parlamentare di approvazione; in particolare, le stesse riguardano, nello specifico: (i) lo scioglimento/assegnazione agevolata dei beni delle società commerciali (commi 115-121); (ii) l'aumento delle deduzioni forfettarie IRAP a beneficio delle società di persone e delle persone fisiche (commi 123-124); (iii) l'autonoma organizzazione per i medici convenzionati per attività intramoenia (comma 125); (iv) le modifiche alle modalità di recupero dell'IVA relativa a crediti insoluti (commi 126-127); (v) l'estensione del *reverse charge* alle prestazioni rese dai consorziati al consorzio (comma 128); (vi) la compensazione dei crediti verso la PA con le cartelle esattoriali; (vii) l'anticipazione dell'entrata in vigore delle modifiche alle sanzioni amministrative fiscali (comma 133).

19.1. Scioglimento/assegnazione agevolata dei beni delle società commerciali (commi 115-121)

I commi da 115 a 121 introducono una disciplina fiscale, di natura temporanea ed agevolativa, per tutte le società commerciali che, entro il 30 settembre 2016, decideranno di assegnare o cedere ai propri soci beni mobili registrati o beni immobili, non strumentali all'attività di impresa.

Sotto il profilo soggettivo, la disciplina può essere utilizzata da tutte le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni che, entro il 30 settembre 2016, assegnano o cedono i beni immobili diversi da quelli strumentali (per destinazione), nonché i beni mobili iscritti in pubblici registri, anch'essi non strumentali.

La disciplina è applicabile anche da parte delle società non operative (o società di comodo, di cui all'art. 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724 e "in perdita sistematica", ai sensi dell'art. 2 del D.L. 13 agosto 2011, n. 138), che abbiano per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni sopra indicati e che, entro il 30 settembre 2016, si trasformeranno in società semplice.

La disciplina di favore si applica a condizione che tutti i soci risultino iscritti al libro soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero vengano iscritti entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di stabilità, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

Con riguardo all'ambito oggettivo di applicazione del regime, tra i beni che la società può cedere o assegnare ai soci rientrano i beni immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione individuati dall'art. 43, comma 2, primo periodo, del TUIR, ed i beni mobili iscritti in pubblici registri. Anche questi ultimi beni non devono essere strumentali per l'esercizio dell'attività di impresa.

Per effetto del rinvio all'art. 43, comma 2, TUIR, sono pertanto esclusi dalla disciplina in esame i beni immobili strumentali per destinazione. Rientrano,

quindi, nel regime agevolativo:

- gli immobili patrimoniali (non utilizzati, appunto, nell'esercizio dell'attività di impresa);
- gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa (c.d. immobili merce);
- gli immobili strumentali per natura (di cui alle categorie catastali B, C, D, E ed A/10) a condizione che siano concessi in locazione o comodato, o, comunque, non siano direttamente utilizzati per l'attività d'impresa²³.

Sotto il profilo applicativo, è previsto che, 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 applichi un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura dell'8% o del 10,5% 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 la determinazione del valore normale degli immobili, è ammessa la possibilità di ricorrere, in luogo delle regole previste dall'art. 9 del T.U.I.R., alle modalità previste dall'art. 52, co. 4, primo periodo del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che consentono l'utilizzo del valore catastale risultante dall'applicazione dei moltiplicatori catastali (pari, per i terreni, a 75 volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a 100 volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito).

Si tratta di un'opzione appetibile considerato che tale valore potrebbe essere inferiore non solo al prezzo di mercato, ma anche al costo fiscalmente riconosciuto, così da potersi generare una minusvalenza. Tuttavia, al fine di scongiurare tale evenienza, è stato previsto che, nelle ipotesi in cui i beni immobili siano oggetto di cessione ai soci, ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se stabilito in misura inferiore al valore normale, deve essere assunto prendendo a riferimento il minore tra il valore calcolato secondo le regole applicabili per l'imposta di registro di cui sopra ed il valore normale calcolato ai sensi dell'art. 9 del TUIR.

In caso di trasformazione, il comma 118 stabilisce che il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o delle quote attribuite ai soci sia aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva. Il medesimo comma, all'ultimo periodo, stabilisce, tuttavia, che il valore normale dei beni ricevuti,

²³ Giova, peraltro, ricordare che, secondo quanto chiarito dalla Corte di Cassazione (si veda, ad esempio, la sentenza 13 ottobre 1967, n. 1367), non sono considerati strumentali per destinazione gli immobili concessi in locazione da parte delle società di gestione immobiliare.

al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dal socio. Ciò comporta il differimento della tassazione all'atto del successivo realizzo della partecipazione.

Il secondo periodo del comma 118 prevede, inoltre, che, nei confronti dei soci assegnatari non si applichino le presunzioni (art. 47, comma 1, secondo periodo e commi da 5 a 8 del TUIR) di distribuzione delle riserve di utili (tassate) rispetto a quelle di capitale (dalle quali, in linea di principio, non emerge materia imponibile).

Per quanto attiene agli adempimenti, se come detto, l'assegnazione o la cessione agevolata, ovvero la trasformazione in società semplice, deve avvenire entro il 30 settembre 2016, è previsto invece che il versamento dell'imposta sostitutiva debba avvenire in due *tranches*: il 60% dovrà essere versato entro il 30 novembre 2016 e la restante parte entro il 16 giugno 2017.

Ai fini dell'imposizione indiretta, il comma 119 – oggetto di riformulazione nel corso della discussione presso la Camera dei Deputati - contiene alcune norme agevolative con riguardo all'imposta di registro proporzionale ed alle imposte ipotecarie e catastali.

In particolare, nel caso in cui l'assegnazione o la cessione dovessero essere assoggettate all'imposta di registro in misura proporzionale, si prevede che le aliquote applicabili siano dimezzate rispetto a quelle ordinarie.

Le imposte ipotecarie e catastali sono invece dovute in misura fissa.

Ai fini dell'IVA non è, invece, prevista alcuna disposizione di favore. Ciò, come evidenziato nella relazione illustrativa al disegno di legge, al fine di evitare che si pongano problemi di compatibilità della norma con le Direttive dell'Unione Europea in materia.

Il passaggio dei beni dalla società al socio, qualora gli stessi fuoriescano dal regime d'impresa per essere destinati al "consumo personale" del socio stesso, sarà assoggettato ad IVA ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 6) del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui sono equiparate alle cessioni di beni "le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto".

È, infine, previsto che, per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Con una modifica inserita nel corso della discussione in prima lettura al Senato (comma 121), si dispone inoltre l'applicazione opzionale per gli imprenditori individuali di un'imposta sostitutiva di IRPEF e IRAP, con aliquota dell'8%, sugli immobili strumentali posseduti alla data del 31 ottobre 2015, per escludere tali beni dal patrimonio dell'impresa.

In particolare, l'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2015 possiede beni immobili strumentali può, entro il 31 maggio 2016, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal

periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016.

L'imposta sostitutiva va applicata sulla differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dei sopra illustrati commi da 115 a 120.

Effetti finanziari

Gli effetti finanziari delle misure recate dai commi da 115 a 121 sono sintetizzati nella tabella seguente:

	2016	2017	2018	2019
Imposta sostitutiva	40.4	26.9	0	0
Registro	18.6	-1.4	-1.4	-1.4
IRPEF/IRES	0	-62.5	-41.2	-44.2
IRAP	0	-14.2	-7.9	-8
Totale	59	-51.2	-50.5	-53.6

Osservazioni

La disciplina in commento ripropone, con alcune modifiche, quanto era stato più di recente previsto dalla Legge finanziaria 2008 (Legge 24 dicembre 2007, n. 244), che aveva previsto un regime mediante il quale optare per lo scioglimento agevolato delle società non operative ovvero per la loro trasformazione in società semplice, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP con aliquota del 10% da applicare al reddito di impresa del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione, o nel caso di trasformazione, sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione ed il loro valore fiscalmente riconosciuto.

La Legge di Stabilità 2016 introduce una misura di questo tipo, particolarmente attesa soprattutto nella considerazione degli interventi molto incisivi che hanno caratterizzato più di recente la disciplina di contrasto all'utilizzo delle società di comodo.

Anche Confindustria, infatti, ha, in tempi recenti, spesso sottolineato l'utilità di introdurre una disciplina per favorire lo scioglimento o la trasformazione delle società non operative.

Merita, peraltro, ricordare che tale intervento era stato preconizzato dalla legge delega di riforma del sistema fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23), con cui, all'art. 12, comma 1, lett. d), si demandava il Governo ad introdurre delle norme volte a consentire la revisione, razionalizzazione e coordinamento della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o ai loro familiari, nonché delle norme che regolano il trattamento dei cespiti in occasione dei trasferimenti di proprietà, con l'obiettivo, da un lato, di evitare vantaggi fiscali dall'uso di schermi societari per utilizzo personale di beni aziendali o di società di comodo e, dall'altro,

di dare continuità all'attività produttiva in caso di trasferimento della proprietà, anche tra familiari”.

Le norme in esame vanno, positivamente, nella direzione auspicata da Confindustria; desta, tuttavia, qualche dubbio la definizione dell'ambito oggettivo di applicazione della misura laddove si prevede che la disciplina sia applicabile con riguardo a beni diversi dai beni immobili strumentali (per destinazione) o dai beni mobili registrati, anch'essi strumentali all'attività di impresa. Sotto questo profilo, sarebbe forse stato più utile estendere l'applicabilità di queste nuove disposizioni anche ai beni immobili o ai beni mobili registrati strumentali all'attività d'impresa, come è peraltro stato fatto solo con riguardo agli imprenditori individuali.

19.2. Aumento deduzioni forfettarie IRAP società di persone e persone fisiche (commi 123-124)

I commi 123 e 124 prevedono l'incremento delle deduzioni forfettarie dalla base imponibile IRAP previste dall'art. 11, co. 4-bis, lett. d-bis) del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, a beneficio di società in nome collettivo e in accomandita semplice, persone fisiche esercenti attività commerciali, persone fisiche, società semplici e equiparate esercenti arti e professioni.

Va ricordato che il comma 4-bis del sopra menzionato art. 11 disciplina gli importi deducibili complessivamente dall'IRAP in favore dei soggetti di minori dimensioni; si tratta dei soggetti con base imponibile non superiore a 180.999,91 euro, diversi dalle Pubbliche amministrazioni. Gli importi deducibili attualmente ammontano a:

- 8.000 euro se la base imponibile non supera 180.759,91 euro;
- 6.000 euro se la base imponibile supera 180.759,91 ma non 180.839,91 euro;
- 4.000 euro se la base imponibile supera 180.839,91 ma non 180.919,91 euro;
- 2.000 euro se la base imponibile supera 180.919,91 ma non 180.999,91 euro.

Inoltre, la lettera d-bis) prevede che le deduzioni così definite siano elevate nei confronti dei soggetti sopra elencati, rispettivamente di 2.500 euro, di 1.875 euro, di 1.250 euro e di 625 euro, rispetto all'ammontare della deduzione sopra illustrata, commisurata alla base imponibile.

Le norme in esame eleva la misura di tale aumento previsto dalla lett. d-bis), raddoppiandone la misura. La deduzione è, infatti, aumentata di 5.000 euro (in luogo di 2.500), di 3.750 euro (in luogo di 1.875), di 2.500 euro (in luogo di 1.250) e di 1.250 euro (in luogo di 625), a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Effetti finanziari

L'intervento ha effetti negativi sul gettito IRAP (di competenza) per 183 milioni di euro l'anno, lievemente compensati da un recupero a tassazione IRPEF relativo alla deduzione forfettaria dell'IRAP assolta da contribuenti

con interessi passivi netti, stimato in 3.4 milioni di euro l'anno. La somma dei due effetti produce una perdita IRAP a regime di 179.6 milioni di euro l'anno.

La tabella seguente illustra, invece, gli effetti in termini di cassa.

Cassa	2016	2017	2018	2019
IRAP	0	-338.6	-183	-183
IRPEF	0	0	6	3.4
Totale	0	-338.6	-177	-179.6

19.3. Autonomia organizzazione medici convenzionati per attività intramoenia (comma 125)

Il comma 125, introdotto nel corso del passaggio parlamentare alla Camera dei Deputati, in seconda lettura, detta una presunzione per la determinazione del presupposto di applicazione dell'IRAP per i medici convenzionati con strutture ospedaliere che svolgono la professione all'interno di dette strutture.

È stabilito, in particolare, che non sussiste autonomia organizzazione ai fini IRAP nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione, ove questi percepiscano per l'attività svolta presso dette strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo.

Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonomia organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonomia organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla Convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale.

Effetti finanziari

Alla disposizione in esame non si ascrivono effetti in termini di gettito.

19.4. Modifiche alle modalità di recupero dell'IVA relativa a crediti insoluti (commi 126-127)

Una delle misure di maggiore interesse per le imprese contenuta nel provvedimento in esame, è la sostituzione dell'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alla disciplina delle modalità di correzione, ai fini IVA, dell'imponibile o dell'imposta.

Il nuovo art. 26 reca diverse novità rispetto all'attuale formulazione.

La modifica di maggior rilievo attiene alle nuove regole applicabili per l'emissione di una nota di variazione in diminuzione a seguito del mancato pagamento – in tutto o in parte – del corrispettivo da parte del cessionario o committente. In particolare, mentre fino ad oggi, in queste ipotesi, il cedente o prestatore è legittimato ad emettere la nota di credito solo a seguito della conclusione infruttuosa di un procedura concorsuale o esecutiva, la novella modifica questo presupposto, con riguardo alle

procedure concorsuali. Viene ora consentito di emettere la nota di credito:

- a partire dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;
- a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

In presenza di una procedura concorsuale, quindi, il nuovo comma 4, lett. a) dell'art. 26 prevede la possibilità di emettere la nota di variazione da parte del cedente o prestatore a partire dalla data in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale.

Per l'individuazione del momento in cui il cessionario o committente si considera assoggettato a una procedura concorsuale, secondo il comma 11 – che riprende quanto previsto dall'art. 101, comma 5, del TUIR ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa delle perdite su crediti – assume rilievo la data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Un'ulteriore modifica significativa rispetto al testo dell'art. 26 attualmente vigente, strettamente correlata al nuovo presupposto per l'emissione della nota di credito a seguito dell'assoggettamento del cessionario o committente ad una procedura concorsuale, è prevista all'ultimo periodo del quinto comma del nuovo art. 26. Tale comma concerne l'obbligo da parte del cessionario o committente di registrare, ai sensi dell'art. 23 o dell'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972, la variazione operata dal cedente o prestatore. In attuazione dell'art. 185, par. 2, della direttiva 2006/112/CE, secondo cui la rettifica della detrazione operata dal cessionario o committente non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, si prevede ora che, per le note di variazione emesse a seguito dell'assoggettamento a procedure concorsuali, il cessionario o committente assoggettato a procedura concorsuale non sia obbligato a effettuare la corrispondente variazione, in rettifica della detrazione originariamente operata. In questa specifica fattispecie, infatti, il cessionario o committente non è più obbligato alla registrazione della nota di credito emessa dal cedente o prestatore.

Per quanto attiene alle procedure esecutive, se da un lato la lett. b) del comma 4 del nuovo art. 26 non modifica letteralmente i presupposti di emissione della nota di variazione, il comma 12 detta una serie (è da ritenere, non tassativa) di presunzioni che semplificano l'individuazione del momento in cui è possibile determinare che una procedura esecutiva sia rimasta infruttuosa.

Tale comma, infatti, stabilisce che una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:

- nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per le vendite del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Altra novità particolarmente significativa del nuovo testo dell'art. 26 è recata al comma 9 ed è volta a chiarire, in presenza di contratti ad esecuzione continuata o periodica, gli effetti dal punto di vista dell'IVA della risoluzione contrattuale. E', in particolare, chiarito che, in caso di risoluzione relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente ad inadempimento alternativamente del cessionario o committente, la facoltà di emissione della nota di variazione si applica per la "coppia" di prestazioni per cui l'inadempimento ha generato la risoluzione contrattuale, non potendosi estendere a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui il cessionario o committente abbia correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.

Questa norma intende quindi superare quell'orientamento interpretativo seguito da alcuni uffici dell'Agenzia delle Entrate che tende a confondere le variazioni in diminuzione da risoluzione e quelle da mancato pagamento. Secondo tale orientamento, nei contratti aventi per oggetto la prestazione di servizi a esecuzione continuata o periodica, in caso di risoluzione per mancato pagamento da parte del committente, la variazione da risoluzione non sarebbe possibile con riferimento ai servizi già eseguiti dal prestatore, ma non pagati dal committente – e quindi il prestatore avrebbe l'unica possibilità di operare la variazione da mancato pagamento.

È, infine, previsto in via normativa che le regole per l'emissione di una nota di credito si applichino anche nelle fattispecie in cui trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile, mediante il quale il cessionario o committente è debitore dell'imposta. La norma, stante i riferimenti normativi agli artt. 17 e 74 del D.P.R. n. 633/1972 e all'art. 44 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, si applica sia ai meccanismi di *reverse charge* domestico, sia a quelli utilizzabili per operazioni con controparti non residenti nel territorio italiano.

Il comma 127 disciplina la decorrenza delle novità normative, stabilendo che abbiano natura innovativa solo le nuove regole relative alle modalità di emissione della nota di credito in presenza di procedure concorsuale (art. 26, co. 4, lett. a) e comma 5, secondo periodo del D.P.R. n. 633/1972). Tali novità si applicheranno nei casi in cui il cessionario o committente sia

assoggettato ad una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016.

Le ulteriori novità normative – sopra sintetizzate – hanno invece natura interpretativa, in quanto, come espressamente indicato, sono volte a chiarire l'applicazione delle disposizioni contenute all'art. 26 stesso: in quanto interpretative, tali norme si applicano anche alle operazioni effettuate anteriormente alla data di cui sopra, quindi anche alle operazioni già effettuate dopo l'entrata in vigore della Legge di stabilità 2016.

Effetti finanziari

La modifica normativa in commento produce effetti negativi sul gettito IVA stimati in 340 milioni di euro l'anno a decorrere dal 2017 e fino al 2023; dal 2024, anno in cui le modifiche entreranno pienamente a regime, l'effetto sui saldi di finanza pubblica diverrà nullo.

Osservazioni

La modifica dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 è molto positiva, perché accoglie richieste che Confindustria da molto tempo ha presentato all'attenzione degli interlocutori istituzionali.

È, altresì, positivo che in sede di discussione al Senato, sia stato deciso di modificare la decorrenza delle norme contenute nel nuovo testo dell'art. 26 che hanno natura innovativa. Il testo originario del disegno di legge prevedeva, infatti che queste novità si applicassero alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2017. A seguito di questo intervento, anche con l'obiettivo di allineare quanto stimato nella relazione tecnica con la lettera della norma, è stato deciso che le novità normative (prive di natura interpretativa) si applicheranno nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato ad una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016.

Le nuove regole relative alle procedure concorsuali sono di estrema rilevanza perché consentono al cedente o prestatore di evitare di attendere la chiusura infruttuosa della procedura per poter emettere la nota di variazione, potendo, questa essere emessa già dopo l'assoggettamento a procedura del cessionario o committente.

Rispetto a quanto aveva prospettato in passato Confindustria con riguardo a questa norma, non è stata inserita, invece, una disciplina specifica di recupero dell'IVA relativa a crediti non pagati, per insoluti di modesta entità.

Confindustria, infatti, mutuando quanto di recente introdotto per la deducibilità dal reddito d'impresa delle perdite su crediti di modesta entità, aveva proposto di prevedere che fosse possibile emettere la nota di variazione in caso di mancato pagamento di crediti di modesto importo, qualora fosse decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza del termine di pagamento del corrispettivo.

Tale ipotesi non ha trovato accoglimento soprattutto per limitare il costo

associato alla misura in esame.

Va, in ogni caso osservato che, sia le modifiche previste relative alle regole applicabili in caso di risoluzione di contratti periodici o continuativi, sia quelle concernenti le presunzioni per considerare infruttuosa una procedura esecutiva individuale, dovrebbero facilitare il recupero dell'imposta anticipata in presenza di insoluti di modesta entità, limitando gli effetti della mancata previsione di una norma specifica.

Particolarmente apprezzabile è anche la norma di carattere interpretativo relativa alle ipotesi di risoluzione in presenza di contratti periodici o continuativi, perché finalmente chiarisce una questione oggetto di lungo dibattito dottrinale e giurisprudenziale e fonte di pesanti contenziosi.

19.5. Estensione del reverse charge alle prestazioni rese dai consorziati al consorzio (comma 128)

Con modifica approvata dalla Camera dei Deputati, è stato inserito il comma 128 che prevede una nuova fattispecie a cui si rende applicabile il meccanismo dell'inversione contabile per l'assolvimento dell'IVA.

Nello specifico, mediante l'inserimento della nuova lettera a-quater) al comma 6 dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, si prevede che il *reverse charge* si applichi anche alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) dell'art. 34 del D.Lgs. 12 aprile 2006, n.163, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico ed al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura applicando il meccanismo dello *split payment* (di cui all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972).

La disposizione, quindi, venendo incontro alle esigenze manifestate da più parti, stabilisce che l'inversione contabile sia estesa anche alle prestazioni di servizi resi dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza, laddove il consorzio sia aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico e fatturi in regime di *split payment*.

Va ricordato, infatti, che l'introduzione del meccanismo di *split payment*, a decorrere dal 2015, ha comportato che quei consorzi che hanno quale committente principale la Pubblica Amministrazione si trovino in una condizione strutturale di credito IVA, dal momento che l'assolvimento dell'IVA tramite lo *split payment* non consente l'addebito dell'imposta in rivalsa da parte del consorzio nei confronti della P.A., impedendo al consorzio di compensare l'IVA che dovrà pagare ai fornitori con quella da esso dovuta. Ciò comporta, per i consorzi, la necessità di richiedere il credito IVA a rimborso, con tempistiche non sempre agevolmente prevedibili.

Analogamente a quanto avvenuto con la precedente legge di stabilità con riguardo alla disciplina dello *split payment*, anche l'efficacia di questa disposizione è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione Europea, di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva

2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006.

Merita, infatti, ricordare che la fattispecie di *reverse charge* recata dal comma in esame non è contemplata dagli artt. 199 e 199-bis della direttiva 2006/112/CE, che disciplinano le ipotesi in cui gli Stati membri possono applicare il meccanismo dell'inversione contabile - senza la necessità di una preventiva autorizzazione da parte degli organi comunitari - con lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta ovvero evitare fenomeni di evasione o elusione fiscale.

Per completezza, va rilevato, peraltro, che è in corso di valutazione alle Camere, affinché queste esprimano un loro parere, uno schema di decreto legislativo (Atto del Governo n. 226) che contiene una riformulazione dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972. Tale riformulazione codifica le modalità per ottenere il rilascio di misure che derogano alle norme della direttiva 2006/112/CE in materia di debitore d'imposta.

Effetti finanziari

Non sembrano essere stati attribuiti effetti finanziari dalla modifica contenuta nella disposizione in esame.

Osservazioni

La disposizione è sicuramente utile perché, qualora fosse concessa la prescritta autorizzazione comunitaria, consentirebbe ai consorzi che rendono servizi nei confronti di committenti pubblici, di non vedersi addebitata per rivalsa l'IVA da parte delle società consorziate, dal momento che queste fatturerebbero in reverse charge.

Il problema della formazione del credito IVA si potrebbe, evidentemente, porre per le società consorziate, specie qualora il loro fatturato sia per lo più determinato da operazioni rese nei confronti del consorzio stesso. In tal caso, per alleviare la situazione di tali imprese, andrebbe eventualmente prevista almeno la possibilità di beneficiare di rimborsi IVA prioritari.

A tal fine, va rilevato che l'art. 38-bis, comma 10, del D.P.R. n. 633/1972 demanda ad appositi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze di individuare, anche progressivamente, in relazione all'attività esercitata ed alle tipologie di operazioni effettuate, le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi dei crediti IVA di cui all'art. 38-bis stesso sono eseguiti in via prioritaria.

Quanto alla durata dell'autorizzazione che devono rilasciare gli organi comunitari, va osservato che – presumibilmente – questa sarà correlata alla vigenza del meccanismo di split payment: giova ricordare, in proposito, che la Decisione di esecuzione (UE) 2015/1401 del Consiglio del 14 luglio 2015, ha autorizzato il nostro Paese ad applicare lo split payment solo fino al 31 dicembre 2017.

Nel quinto considerando della Decisione si legge, inoltre, che: "Nel 2014 l'Italia ha introdotto per le pubbliche amministrazioni l'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Ciò

dovrebbe consentire di controllare adeguatamente il settore interessato in futuro, quando sarà stata sviluppata e posta in atto un'adeguata politica di controllo sulla base dei dati disponibili per via elettronica. Una volta che tale sistema sia pienamente attuato, non dovrebbe essere più necessario derogare alla direttiva 2006/112/CE. L'Italia ha pertanto assicurato che non chiederà il rinnovo dell'autorizzazione alla misura di deroga”.

19.6. Compensazione crediti PA con le cartelle esattoriali (comma 129)

Il comma 129, inserito nel corso della discussione del provvedimento presso la Camera dei Deputati, ripropone anche per il 2016 la misura di cui al comma 7-bis dell'art. 12 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, che consente la compensazione delle cartelle esattoriali in favore delle imprese titolari di crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, per somministrazione, forniture, appalti e servizi, anche professionali, maturati nei confronti della pubblica amministrazione e certificati, qualora la somma iscritta a ruolo sia inferiore o pari al credito vantato.

La norma in esame ripropone quanto previsto dalla Legge di Stabilità 2015 (art. 1, comma 19), con riferimento all'anno 2015.

Come già avvenuto lo scorso anno, si demanda ad un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico, di stabilire le modalità attuative della norma. Il decreto deve essere adottato entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della norma in esame.

Si ricorda, per completezza, che l'art. 12, comma 7-bis del D.L. n. 145/2013 ed i relativi decreti attuativi, hanno fatto rinvio sempre all'art. 28-quinquies del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, introdotto dal decreto legge 8 aprile 2013, n. 35, che aveva previsto che i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati al 31 dicembre 2012 nei confronti di Pubbliche Amministrazioni, potessero essere compensati, su specifica richiesta del creditore, per il pagamento delle somme dovute in base agli istituti definatori della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso tributario.

Effetti finanziari

Non sembrano essere stati attribuiti effetti finanziari dalla modifica contenuta nella disposizione in esame.

Osservazioni

Si tratta di una misura positiva, il cui meccanismo applicativo è rodato, stante la sua prima applicazione nel 2014 e la successiva riproposizione nel 2015 e che, si auspica, possa contribuire ad un più veloce smobilizzo dei crediti commerciali vantati dalle imprese nei confronti della pubblica amministrazione.

20. Termini di accertamento (commi 130-132)

L'art. 1, commi 130-132, della Legge di Stabilità 2016, apporta modifiche agli artt. 57, DPR n. 633/1972 e 43, DPR n. 600/1973 che fissano,

rispettivamente ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi, i termini di decadenza entro i quali può essere esercitata l'azione di accertamento da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria.

Come noto, le norme citate sono state oggetto di un recente intervento per effetto del D.Lgs. n. 128/2015, attuativo della Legge delega fiscale, che ha modificato la disciplina del raddoppio dei termini di accertamento in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia penale per reati tributari, stabilendo che il raddoppio non opera se la denuncia è presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini.

Il DDL Stabilità 2016, invece, da una parte abroga il raddoppio dei termini in presenza di reato, dall'altra interviene sui termini ordinari di accertamento, allungandoli.

Gli ordinari termini di accertamento spirano il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (o il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata nei casi di omessa dichiarazione); per effetto delle modifiche normative in commento, invece, i poteri di accertamento dovranno essere esercitati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo (in luogo del quarto) e quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ovvero entro il 31 dicembre del settimo anno successivo (in luogo del quinto) in caso di dichiarazione omessa o nulla.

La nuova disciplina troverà applicazione dagli avvisi di accertamento relativi al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016; per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, pertanto, i nuovi termini troveranno applicazione con riferimento al Modello Unico 2017 (la stampa di oggi fa un errore su questo punto ritenendo la nuova disciplina applicabile con riferimento al periodo di imposta in corso al 31.12.2015; la norma si riferisce, invece, agli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso al 31.12.2016, optando per una soluzione certamente preferibile in termini di affidamento del contribuente e certezza del diritto).

A partire da queste dichiarazioni, l'A.F. potrà effettuare accertamenti:

- entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (entro il 31.12.2022 per periodo di imposta 2016)
- entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui si sarebbe dovuta presentare la dichiarazione (entro il 31.12.2024 per periodo di imposta 2016)

sia nel caso di illeciti penalmente rilevanti, sia nel caso di infrazioni rilevanti solo sul piano amministrativo.

Per i periodi di imposta precedenti (dal 2010 al 2015) si applicheranno le previgenti norme, come modificate per effetto del D.Lgs. n. 128/2015; pertanto:

- per violazioni tributarie non costituenti reato l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA potrà avvenire entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (ed entro il quinto anno nei

casi di dichiarazione omessa o nulla);

- per violazioni costituenti reato (sempre che vi sia stata una denuncia all'autorità giudiziaria entro i termini ordinari di decadenza) i termini di accertamento scadranno l'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi (o il decimo nei casi di dichiarazione omessa o nulla).

Restano ferme le previsioni relative alla *voluntary disclosure* (art. 5 quater, comma 5, D.L. n. 167/1990) che prorogano i termini di accertamento e i termini per la notifica dell'atto di contestazione che scadono a decorrere dal 31 dicembre 2015 al 31 dicembre 2016 (limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa).

Effetti finanziari

Alla norma non sono ascritti effetti finanziari.

Osservazioni

L'intervento normativo, abrogando la previsione speciale di raddoppio dei termini di accertamento, mira a creare un contesto di maggiore chiarezza e semplificazione rispetto ad una norma che, soprattutto in passato, ha generato non poche difficoltà interpretative. L'abrogazione dell'istituto del raddoppio dei termini nei casi di violazioni penale è bilanciata, però, da un allungamento - questa volta generalizzato - dei termini "ordinari" di accertamento.

La scelta di "compromesso" adottata, tuttavia, penalizza i contribuenti che incorrano in violazioni prive di rilevanza penale, poiché, in questi casi, la modifica normativa si traduce in un allungamento dei termini di accertamento; dall'altra parte, i comportamenti penalmente rilevanti non sono più "sanzionati" con un periodo di accertamento più lungo ma sono assoggettati alla comune disciplina, con applicazione dei termini "ordinari".

Si evidenzia, inoltre, il mancato coordinamento con altre norme speciali che recano la disciplina dei termini di accertamento e che, poiché non richiamate dalla norma dell'ultima legge di stabilità dovrebbero continuare ad essere vigenti nelle attuali formulazioni; si pensi alle disposizioni di cui all'art. 12, D.L. n. 78/2009 o all'art. 27, D.L. n. 185/2008.

21. Anticipazione dell'entrata in vigore delle modifiche alle sanzioni amministrative fiscali (comma 133)

Il comma 133 anticipa la decorrenza delle modifiche apportate alle disposizioni in tema di sanzioni amministrative tributarie, ad opera del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, di attuazione della legge delega fiscale.

In particolare, con una modifica all'art. 32 del D.Lgs. n. 158/2015, si anticipa dal 1° gennaio 2017 al 1° gennaio 2016 l'entrata in vigore della riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, disposta in

attuazione della legge delega fiscale.

Il comma precisa, inoltre, che restano comunque ferme le sanzioni nella misura dovuta in base alle norme relative alla procedura di collaborazione volontaria di cui alla legge 15 dicembre 2014, n. 186, vigenti alla data di presentazione della relativa istanza.

Con modifica apportata dalla Camera dei Deputati è stato, inoltre, previsto che, ai soli fini della procedura di *voluntary disclosure*, tutti gli atti che per legge devono essere notificati al contribuente ai sensi degli artt. 5-quater e 5-quinquies del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, possono essere notificati dal competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, in deroga ad ogni altra disposizione di legge, mediante posta elettronica certificata (PEC), all'indirizzo PEC del professionista che assiste il contribuente.

Affinché la notifica di tali atti venga eseguita tramite PEC al professionista, il contribuente interessato deve attivarsi manifestando la volontà di ricevere gli atti secondo questa modalità.

La notifica si considera perfezionata nel momento in cui il gestore del servizio di PEC trasmette all'ufficio la ricevuta di accettazione con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore del servizio di posta elettronica certificata del professionista trasmette all'ufficio. Se la casella di posta elettronica del professionista risulta satura, ovvero nei casi in cui l'indirizzo di posta elettronica del professionista non risulta valido o attivo, si applicano le disposizioni in materia di notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente.

Effetti finanziari

L'anticipo di un anno dell'entrata in vigore della riforma delle sanzioni amministrative sposta a decorrere dal 2016 il costo annuale di tali interventi, stimato in 40 milioni di euro l'anno nella relazione tecnica del D.Lgs. n. 158/2015.

Osservazioni

La disposizione va valutata con favore perché rende applicabili dal 1° gennaio 2016 le modifiche apportate al sistema sanzionatorio amministrativo dal D.Lgs. n. 158/2015. Va ricordato, infatti, che il principale obiettivo che la legge delega di riforma fiscale si poneva, con riguardo al sistema sanzionatorio amministrativo, era di meglio informarlo al criterio di proporzionalità nella individuazione delle sanzioni amministrative applicabili, correlando la sanzione all'effettiva gravità dei comportamenti.

Il tema della decorrenza delle nuove norme va, peraltro, correlato con il principio del favor rei, che comporta l'applicazione del regime sanzionatorio più favorevole nel caso di successione di leggi nel tempo, a meno che l'atto di irrogazione delle sanzioni non sia divenuto definitivo.

Al riguardo, si osserva che, qualora la decorrenza della riforma delle sanzioni amministrative fosse rimasta al 1° gennaio 2017, si sarebbe potuto presentare il rischio di indurre i contribuenti ad impugnare gli atti di irrogazione delle sanzioni applicate secondo le disposizioni vigenti prima dell'entrata in vigore della riforma, con l'obiettivo principale di evitare la loro definitività.

L'anticipazione al 1° gennaio 2016 riduce molto il rischio che questa situazione possa manifestarsi, dal momento che il principio del favor rei tornerà applicabile per tutti quei provvedimenti sanzionatori non ancora definitivi alla data del 1° gennaio 2016 e che si riferiscono a violazioni commesse anteriormente a tale data, alle quali sono applicabili sanzioni più favorevoli, previste dalla riforma in attuazione della delega fiscale, rispetto a quelle vigenti nel momento in cui la violazione è stata commessa.

22. Rateizzazione debiti tributari (commi 134-138)

I commi da 134 a 138 consentono ai contribuenti decaduti dal beneficio della rateizzazione di somme dovute a seguito di accertamenti, di essere ammessi alla dilazione; il beneficio si applica ai contribuenti decaduti nei 36 mesi antecedenti il 15 ottobre 2015 ed è limitato al solo versamento delle imposte dirette, a condizione che sia versata, entro il 31 maggio 2016, la prima rata scaduta. A seguito della trasmissione della quietanza, è fatto divieto di avvio di nuove azioni esecutive. Resta ferma l'applicazione dell'articolo 48-bis del DPR n. 602 del 1973.

Effetti finanziari

La disposizione non è corredata da relazione tecnica.

23. Comunicazioni del PM all'Agenzia delle Entrate (comma 141)

Il comma 141 interviene sulla disciplina dettata dall'art. 14, comma 4 della legge 24 dicembre 1993 n. 537 (Legge finanziaria Gallo), che prevede l'assoggettamento a tassazione dei proventi illeciti qualora siano riconducibili alle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del TUIR e sempreché gli stessi non siano sottoposti a sequestro o confisca penale,

Dove i proventi illeciti non siano riconducibili alle predette categorie di reddito, sono comunque assoggettati a tassazione tra i redditi diversi.²⁴

La modifica apportata dalla Legge di Stabilità 2016 introduce in capo al Pubblico Ministero l'obbligo di dare immediata notizia all'Agenzia delle entrate di un reato penale da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito, affinché la stessa possa procedere al conseguente accertamento tributario.

Si segnala che l'art. 36 del DPR n. 600/1973 già prevede in capo agli organi giurisdizionali penali, requirenti e giudicanti, penali, ed alla polizia

²⁴ Norma di interpretazione autentica dell'art. 14, comma 4 della legge n. 537/1993, introdotta dall'art. 36, comma 34-bis del DL 4 luglio 2006, n. 223 (cd. Decreto Visco-Bersani).

giudiziaria, l'obbligo di comunicare al comando della Guardia di finanza i fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie.

Effetti finanziari

La disposizione non comporta oneri a carico dello Stato.

Osservazioni

La norma si limita a regolare i rapporti tra autorità giudiziaria ed Amministrazione finanziaria; andrà verificato il coordinamento con la disposizione recata dall'art. 36, D.P.R. n. 600/1973.

24. Operazioni con Paesi black list e CbCR (commi 142-147)

L'articolo unico della Legge di Stabilità, nei commi da 142 a 147 introduce le seguenti novità normativa:

- eliminazione del regime di parziale deducibilità dei costi per forniture con operatori *black list*; conseguentemente, a partire dal 2016, tali operazioni saranno integralmente deducibili senza la necessità di fornire prove.
- eliminazione dell'elenco tassativo dei Paesi black-list ai fini della disciplina sulle CFC. Molto opportunamente viene chiarito che, ai fini della predetta disciplina, il livello di tassazione inferiore a quello applicato in Italia è da considerarsi il livello di tassazione "nominale" applicato nel Paese estero.
- introduzione nel nostro ordinamento della disciplina, di fonte OCSE, del c.d. *Country by Country reporting*. Le imprese multinazionali, con un fatturato consolidato di gruppo superiore a 750 mln di euro, dovranno rendicontare annualmente all'Amministrazione Finanziaria i ricavi, gli utili lordi, le imposte pagate e maturate e altri elementi indicatori di attività economica svolta nei singoli paesi di presenza. L'omessa o incompleta informativa sarà sanzionata. Le modalità attuative di tale disposizione saranno definite con DM del MEF da emanare entro 90 gg dall'entrata in vigore della legge.

Effetti finanziari

Alla norma non sono ascritti effetti finanziari.

Osservazioni

I primi due interventi, con l'obiettivo di migliorare la competitività e l'attrattività del nostro Paese, mirano ad eliminare o a contenere l'ambito di applicazione di regole nate con lo scopo di contrastare il trasferimento artificioso di base imponibile dall'Italia verso paesi a bassa fiscalità. Il mutato contesto economico e, soprattutto, il crescente numero di accordi bilaterali contro le doppie imposizioni o di convenzioni sullo scambio di informazioni rendono, infatti, possibile un intervento radicale come quello proposto.

Con riferimento al primo intervento, si rileva che la disciplina di cui si propone l'integrale abrogazione è già stata oggetto di profonde modifiche, in senso migliorativo, con la recente approvazione del D.Lgs. n. 147/2015, attuativo della legge delega fiscale: infatti, mentre ai sensi della previgente

normativa, vi era una presunzione (relativa) di indeducibilità di tali costi (salva la dimostrazione di almeno una delle seguenti esimenti: (i) esercizio di attività commerciale effettiva da parte del fornitore estero o (ii) effettivo interesse economico), per effetto delle modifiche (fortemente sostenute da Confindustria) apportate all'art. 110, TUIR dal citato D.Lgs. n. 147/2015, la deduzione di tali costi opera ora in via automatica fino a concorrenza del loro valore normale; la deduzione dell'intero costo sostenuto è possibile previa dimostrazione della sussistenza di un effettivo interesse economico allo svolgimento dell'operazione. Tuttavia, la normativa oggi vigente, pur se migliorativa rispetto alla precedente, non è esente da criticità, con particolare riferimento alla non sempre agevole identificazione del "valore normale" e alla necessità di fornire una prova, talvolta gravosa, ai fini della deduzione dei costi oltre il valore normale.

Il terzo intervento, invece, opera come contrappeso alle due misure precedenti, e pone l'Italia tra i primi Paesi ad adottare il CbCR stabilito dall'azione 13 del Progetto OCSE BEPS. A tale riguardo, segnaliamo che l'introduzione del CbCR dovrebbe avvenire in modo coordinato sia in Europa che nel resto del mondo, al fine di non comportare un nocumento alle imprese europee.

Il CbCR fornirà all'Amministrazione Finanziaria tutte le informazioni necessarie per un'accurata attività di risk assessment nel transfer pricing e per il contrasto del fenomeno di erosione della base imponibile tramite lo spostamento dei profitti. I documenti consentiranno alle Amministrazioni Fiscali di conoscere la posizione di transfer pricing dei gruppi multinazionali, valutare eventuali rischi ed indirizzare in modo mirato le attività di controllo verso le società che hanno posto in essere politiche di transfer pricing al solo fine di spostare "artificialmente" profitti in Stati caratterizzati da una fiscalità vantaggiosa.

Sarà indispensabile un attento monitoraggio del processo di implementazione di tale intervento per garantire che a fronte dei nuovi, particolarmente gravosi, oneri documentali per le imprese, sia garantita l'abrogazione di comunicazioni analoghe. Inoltre, sarà altresì essenziale garantire alle imprese un adeguato livello di riservatezza delle informazioni contenute nella rendicontazione in quanto, considerata la delicatezza dei dati richiesti, si palesa il rischio che i concorrenti possano avere accesso ad informazioni riservate e, quindi, a livello teorico, anche compromettere il business delle medesime imprese. Una adeguata riservatezza dovrà essere garantita anche al fine di non esporre le imprese multinazionali ad eventuali "attacchi mediatici" da parte della stampa o di movimenti terzi, che potrebbero strumentalizzare le informazioni contenute nel documento.

25. Modifiche a disciplina Patent box (comma 148)

La Legge di Stabilità 2016 apporta alcune modifiche alle disposizioni, contenute nella Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), in materia di Patent box.

Come noto, l'art. 1, commi da 37 a 45 della Legge di Stabilità 2015 ha introdotto nel nostro ordinamento un regime agevolativo, di carattere

opzionale, per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi, disegni e modelli, nonché processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale e scientifico, giuridicamente tutelabili.

Successivamente, l'art. 5 del D.L. 24 gennaio 2015, n. 3 (c.d. Investment compact) è intervenuto sulla disciplina originaria, con alcune rilevanti modifiche concernenti l'ambito di applicazione della misura, la rinnovabilità dell'opzione, le modalità di calcolo, la natura del *ruling* con l'A.F.

Le disposizioni attuative della disciplina sono state dettate da un decreto interministeriale (di competenza di MiSE e MEF), di natura non regolamentare, emanato il 30 luglio 2015.

Completano la disciplina, inoltre, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate - Prot. n. 144042 del 10 novembre u.s. recante approvazione del modello "Opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali" e, da ultimo, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate – Prot. n. 154278 del 1° dicembre 2015, che contiene le disposizioni concernenti l'accesso alla procedura di accordo preventivo connessa all'utilizzo dei beni immateriali.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti su alcuni aspetti della disciplina con la Circolare n. 36/E del 1° dicembre 2015.

La norma in commento, intervenendo sulla norma primaria fornisce rilevanti chiarimenti circa l'individuazione dei beni immateriali oggetto di agevolazione.

In primo luogo, si restringe l'ambito di applicazione sostituendo alla nozione ampia di opere dell'ingegno il riferimento ai soli software coperti da copyright. Si segnala che tale restrizione era già stata determinata dal decreto ministeriale, ma, stante il tenore della norma primaria potevano residuare ancora dubbi circa l'applicabilità dell'agevolazione anche alle opere letterarie, musicale ed artistiche tutelate dal diritto d'autore. Tale restrizione è in linea con le raccomandazioni OCSE.

L'altra integrazione della norma primaria riguarda il concetto di complementarietà, già trattato dal DM; vengono fatte delle importanti precisazioni Il criterio della complementarietà era già trattato dal DM ma con delle differenze rispetto alla formulazione adottata nella norma:

- il DM fa riferimento a IP nell'ambito delle stesse tipologie mentre la norma, opportunamente, tiene conto della complementarietà tra IP di differenti tipologie (es. marchio + know-how)
- la norma chiarisce che tale complementarietà può rilevare per la realizzazione non solo di prodotti o processi ma anche di famiglie di prodotti e gruppi di processi
- la norma chiarisce che si tratta di una facoltà (mediante utilizzo della locuzione "può")

Effetti finanziari

Alla norma non sono ascritti effetti finanziari.

Osservazioni

L'intervento normativo mira a chiarire meglio alcuni aspetti applicativi e procedurali della disciplina introdotta dalla legge di Stabilità 2015 che hanno ingenerato - in questi mesi - numerosi dubbi anche tra le imprese associate.

La disciplina resta complessa e si attendono da parte dell'Agenzia delle Entrate e del Mise (per i profili di rispettiva competenza) alcuni ulteriori utili chiarimenti per una la migliore fruizione del beneficio da parte dei soggetti interessati; per esempio, con riferimento all'attività di R&S, inoltre, occorre chiarire se la stessa debba essere rivolta a tutti i beni immateriali complementari ovvero se sia sufficiente che sia riferita solo a uno di essi.

26. Canone RAI (commi 152-164)

I commi da 152 a 164 disciplinano le nuove modalità di riscossione del canone di abbonamento alle radioaudizioni per uso privato (c.d. canone RAI)²⁵ oltre a disporre una riduzione dell'importo dovuto per il 2016 (per l'anno 2016, infatti, ai sensi del comma 152, la misura del canone RAI passa dagli attuali 113,50 euro²⁶ a 100 euro).

Le modifiche più significative della disciplina riguardano le modalità di versamento del canone, le presunzioni di detenzione di un apparecchio TV e la procedura di suggellamento.

Circa le modalità di riscossione, in luogo delle vigenti modalità di versamento del canone, si prevede un addebito degli importi dovuti sulle fatture relative alle forniture di energia elettrica. A tal fine, il comma 153, cit., modificando l'articolo 3, Regio Decreto Legge 21 febbraio 1938, n. 246, dispone che il pagamento avvenga in dieci rate mensili, addebitate sulle fatture del servizio elettrico, aventi scadenza successiva alla scadenza delle rate del canone; le rate si intendono scadute il primo giorno di ciascun mese da gennaio a ottobre.

L'importo delle rate è oggetto di distinta indicazione nella fattura per la fornitura di energia elettrica. Le somme riscosse dal gestore del servizio elettrico sono, poi, riversate direttamente all'Erario entro il giorno 20 del mese successivo a quello di incasso; in ogni caso, l'intero importo del canone va riscosso e trasferito all'Erario entro il 20 dicembre di ogni anno.

Esclusivamente in sede di prima applicazione delle nuove disposizioni, al fine di consentire l'adeguamento dei sistemi di fatturazione, le rate dovute

²⁵ La disciplina del canone RAI è stata introdotta dal Regio Decreto-legge 21 febbraio 1938, n. 246. Secondo quanto disposto dall'art. 47, Testo unico dei servizi di media audiovisivi e radiofonici (D.Lgs. 31 luglio 2005, n. 177) entro il mese di novembre di ciascun anno, il Ministro delle Comunicazioni, con proprio decreto, stabilisce l'ammontare dei canoni per l'anno successivo, in misura tale da consentire alla società concessionaria di coprire i costi del servizio.

²⁶ Per il 2015, il DM 29 dicembre 2014 prevede, per il canone uso privato le seguenti componenti: canone 0,22 euro; sovrapprezzo 104,94 euro; tassa concessione governativa 4,13 euro; IVA 4,21 euro, per un totale di 113,5 euro.

sono cumulativamente addebitate nella prima fattura successiva al 1° luglio 2016.

Il comma 154 demanda ad un decreto del Ministro dello sviluppo economico e del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita l'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico, da adottare entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore della legge, la definizione dei termini e delle modalità per il riversamento all'Erario e delle conseguenze di eventuali ritardi, anche in forma di interessi moratori, dei canoni incassati dalle aziende di vendita dell'energia elettrica; la norma precisa che, in ogni caso, le aziende elettriche non sono considerate sostituti di imposta.

Inoltre, gli organismi interessati dalle norme in esame sono autorizzati allo scambio ed all'utilizzo dei dati concernenti le famiglie anagrafiche, le utenze elettriche, i soggetti tenuti al pagamento del canone, i soggetti beneficiari di agevolazioni, nonché i soggetti esenti da pagamento dello stesso.

In caso di violazione degli obblighi di comunicazione e di versamento dei canoni di abbonamento RAI da parte delle imprese di vendita dell'energia elettrica, si applicano, rispettivamente, le sanzioni previste agli artt. 5, comma 1, e 13, comma 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471:

- il comma 1, cit. prevede (per violazione obblighi di comunicazione) una sanzione amministrativa dal 120% al 240% del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione;
- il successivo comma 13, cit. prevede (per violazione obblighi di versamento) una sanzione pari al 30% di ogni importo non versato.

Il comma 157 stabilisce l'estensione automatica delle autorizzazioni all'addebito diretto sul conto corrente bancario o postale rilasciate dai titolari di utenza per la fornitura di energia elettrica anche al pagamento del canone di abbonamento televisivo, fatta salva facoltà di revoca da parte dell'utente.

L'art. 1, RDL n. 246/1938 – come interpretato dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione - dispone che il canone deve essere corrisposto da chiunque detenga uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radiotelevisive indipendentemente dalla qualità o dalla quantità del relativo utilizzo. Nel corso dell'*iter* di approvazione della Legge di Stabilità è stata introdotta all'art. 1 del RDL n. 246/1938 una previsione secondo cui la detenzione di un apparecchio si presume – oltre che in presenza di un impianto aereo atto alla captazione o trasmissione di onde elettriche o di un dispositivo idoneo a sostituire l'impianto aereo, ovvero di linee interne per il funzionamento di apparecchi radioelettrici – anche in presenza di una utenza per la fornitura di energia elettrica nel luogo in cui un soggetto ha la sua residenza anagrafica. Tali presunzioni possono essere superate, a decorrere dal 2016, mediante presentazione di una apposita dichiarazione (rilasciata ai sensi del testo unico di cui al D.P.R.

445/2000) da presentare all’Agenzia delle Entrate competente (individuata nella Direzione provinciale I di Torino).

Sempre mediante un intervento sul citato art. 1 (con un apposito comma dopo il comma 2), si prevede che il canone di abbonamento è, in ogni caso, dovuto una sola volta in relazione agli apparecchi detenuti o utilizzati nei luoghi adibiti a propria residenza o dimora, dallo stesso soggetto e dai soggetti appartenenti alla stessa famiglia anagrafica, come individuata dall’art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 1989, n. 223.

Ai sensi del comma 158, a decorrere dalla data di entrata in vigore delle disposizioni in commento, viene eliminata la possibilità di presentare una denuncia di cessazione dell’abbonamento mediante suggellamento (trattasi della procedura che ha, finora, consentito di rendere inutilizzabili tutti gli apparecchi detenuti dal titolare del canone TV e dai soggetti appartenenti al medesimo nucleo familiare).

Effetti finanziari

Agli interventi sopra descritti non vengono associate, in via prudenziale, maggiori entrate: si stima, infatti, che il gettito ritraibile dalla nuova forma di versamento possa essere almeno pari a quello che attualmente viene introitato come canone, tassa di concessione governativa e IVA.

Ciò nonostante, si dispone che per gli anni dal 2016 al 2018, le eventuali maggiori entrate versate a titolo di canone di abbonamento alla televisione rispetto alle somme già iscritte a tale titolo nel bilancio di previsione per l’anno 2016 sono riservate all’Erario; per gli anni dal 2016 al 2018, le eventuali maggiori entrate²⁷ versate a titolo di canone di abbonamento alla televisione rispetto alle somme già iscritte a tale titolo nel bilancio di previsione per l’anno 2016 sono riservate all’Erario, per una quota pari al 33% del loro ammontare per l’anno 2016 e del 50% per ciascuno degli anni 2017 e 2018, per essere destinate alle seguenti finalità:

- a) ampliamento sino ad euro 8.000 della soglia reddituale ai fini della esenzione dal pagamento del canone di abbonamento televisivo in favore di soggetti di età pari o superiore a settantacinque anni;
- b) finanziamento, fino ad un importo massimo di 50 milioni di euro in ragione d’anno, di un Fondo per il pluralismo e l’innovazione dell’informazione, da istituire nello stato di previsione del Ministero dello sviluppo economico;
- c) attribuzione al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, di cui all’articolo 1, comma 431, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e successive modificazioni.

La quota residua delle predette maggiori entrate resta destinata alla RAI –

²⁷ per il triennio 2016-2018, lo stato di previsione dell’entrate stima incassi per 1.739 milioni l’anno – cap. 1216

Radiotelevisione s.p.a. secondo la legislazione vigente.

Osservazioni

Il complesso di disposizioni esaminate è finalizzato alla semplificazione delle modalità di pagamento del canone RAI: a tal fine, oltre alla riduzione dell'importo annuale, si introduce la rateizzazione in 10 mesi, che dovrebbe stimolare comportamenti conformi agli obblighi di legge. Ai fini della determinazione del presupposto per il pagamento del canone RAI giova ricordare quanto chiarito dal il Ministero dello Sviluppo Economico-Dipartimento per le Comunicazioni, con nota del 22 febbraio 2012 con cui è stato infatti precisato cosa debba intendersi per “apparecchi atti od adattabili alla ricezione delle radioaudizioni” ai fini dell’obbligo al versamento del canone di abbonamento radiotelevisivo. In sintesi, debbono ritenersi assoggettabili a canone tutte le apparecchiature munite di sintonizzatore per la ricezione del segnale (terrestre o satellitare) di radiodiffusione dall’antenna radiotelevisiva; ne consegue ad esempio che, di per sé, i personal computer, anche collegati in rete, se consentono l’ascolto e/o la visione dei programmi radiotelevisivi via Internet e non attraverso la ricezione del segnale terrestre o satellitare, non sono assoggettabili a canone.

Merita, sul punto, osservare che tale interpretazione appariva in linea con la previgente formulazione della norma, secondo la quale la detenzione o l’utenza di siffatti apparecchi si presumeva solo dalla presenza di un impianto aereo atto alla captazione o trasmissione di onde elettriche o di un dispositivo idoneo a sostituire l’impianto aereo, ovvero di linee interne per il funzionamento di apparecchi radioelettrici. La nuova formulazione normativa, invece, introduce una ulteriore presunzione di detenzione di un apparecchio atto od adattabile alla ricezione delle radioaudizioni in tutti i casi di attivazione di una utenza elettrica (salva prova contraria tramite la presentazione di una apposita dichiarazione).

27. Regime fiscale dei premi di produttività e welfare aziendale (commi 182-191)

I commi da 182 a 191 introducono, in modo permanente a decorrere dal periodo di imposta 2016, una disciplina fiscale agevolata sugli emolumenti retributivi di ammontare variabile, erogati ai lavoratori dipendenti del settore privato in esecuzione di contratti aziendali o territoriali, la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, nonché sulle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell’impresa.

Misure analoghe di tassazione agevolata dei premi di produttività erano state introdotte nel periodo 2008-2014, ma in via sperimentale o con valenza temporanea limitata ad un solo periodo di imposta.

Nella tabella seguente sono riportate le principali caratteristiche delle precedenti leggi di c.d “detassazione” dei premi di produttività:

Legge agevolativa e decreti attuativi	Periodo	Fattispecie agevolate	Fonte erogazione	Importo massimo agevolato	Soglia redd. di accesso
DL n. 93/2008, art. 2	II semestre 2008	1. Lavoro straordinario, 2. lavoro supplementare, 3. Incrementi di produttività, innovazione, efficienza organizzativa ed altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa	Contratto (nazionale, territoriale aziendale) Decisione unilaterale del datore di lavoro	3.000	30.000
DL n. 185/2008, art. 5	2009	1. Incrementi di produttività, innovazione, efficienza organizzativa ed altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa 2. Gli straordinari e i compensi per lavoro notturno correlati a incrementi di produttività (Risoluzione AE n. 83/2010)	Decisione unilaterale del datore di lavoro	6.000	35.000
Legge n. 191/2009, art. 2, comma 156	2010			6.000	35.000
DL n. 78/2010, art. 53, L. n.220/2010, art.1 comma 47	2011			6.000	40.000
DL n. 98/2011, art. 26 e 33 DPCM 23/3/2012	2012		Contratto di II livello (aziendale o territoriale)	2.500	30.000
Legge n. 228/2012, art. 1, comma 481 DPCM 20/1/2013	2013	Retribuzione di produttività: voci retributive con espresso riferimento a indicatori quantitativi di produttività, redditività, qualità, efficienza o innovazione		2.500	40.000
Legge n. 228/2012, art. 1, comma 482 DPCM 19/2/2014	2014			3.000	40.000

La nuova agevolazione è riservata ai lavoratori dipendenti (a tempo determinato, a tempo indeterminato ed in somministrazione²⁸) del solo settore privato²⁹, i quali abbiano percepito, nell'anno precedente, redditi da lavoro dipendente, di cui all'art. 49 del TUIR, di ammontare non superiore a 50.000 euro annui.³⁰

Devono, pertanto, ritenersi esclusi dall'agevolazione:

²⁸ La tassazione sostitutiva delle somme legate ad incrementi di produttività spetta anche ai lavoratori in somministrazione, dipendenti di agenzie del lavoro, secondo le modalità di applicazione dell'agevolazione prevista nei contratti collettivi aziendali e territoriali (circolari AE n. 59/2008 e n. 3/2011).

²⁹ I dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 1 comma 2 del DLgs n. 165/2001 sono esclusi dall'agevolazione. Non rileva la circostanza che il rapporto di lavoro sia disciplinato da contratti di tipo privatistico ovvero da contratti stipulati per settori privati (es. dipendenti delle Autorità portuali).

³⁰ Risulta invece irrilevante il superamento della soglia reddituale nell'anno di applicazione dell'imposta sostitutiva.

- i titolari di redditi di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente (collaboratori coordinati e continuativi, anche nella modalità progetto);
- i lavoratori distaccati all'estero e tassati su base convenzionale ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis del TUIR.

Al fine della verifica della soglia reddituale di accesso all'agevolazione, rilevano solo i redditi di lavoro dipendente percepiti nell'anno precedente³¹, mentre sono esclusi i redditi sottoposti a tassazione separata e i redditi diversi da quelli di lavoro dipendente.

L'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali locali, pari al 10%, si applica, nel limite di importo complessivo di 2.000 euro lordi annui, alle seguenti voci:

- i premi di risultato, di ammontare variabile, legati ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, "misurabili e verificabili".³²
- le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

Il limite di reddito agevolabile è innalzato da 2.000 a 2.500 euro per le imprese che prevedono precise forme di coinvolgimento dei lavoratori nell'organizzazione aziendale del lavoro.

Con un decreto congiunto del Ministero del lavoro e del Ministero dell'economia, da emanarsi entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di stabilità 2016 (1° marzo 2016) saranno definiti sia i criteri di misurazione dei predetti incrementi di produttività, le modalità di partecipazione dei lavoratori all'organizzazione del lavoro, nonché le modalità di monitoraggio dei contratti aziendali o territoriali.

Con il comma 183 è stato previsto che il periodo obbligatorio di congedo di maternità è computato ai fini della determinazione dei premi di produttività.

Il sostituto di imposta è tenuto ad applicare il regime agevolato, dove sussistano i requisiti previsti dalla norma, salvo espressa rinuncia da parte del lavoratore (qualora ad esempio l'applicazione dell'imposta sostitutiva risulti meno conveniente per la possibilità dello stesso di fruire di oneri detraibili o detraibili dall'imposta ordinaria).

³¹ L'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 11/2013 ha chiarito che deve essere considerato anche il reddito di lavoro dipendente svolto all'estero in quanto la soglia esprime la capacità del soggetto di produrre un ammontare di reddito di lavoro dipendente a prescindere dal luogo di svolgimento dell'attività.

³² Tale definizione di premio di produttività richiama quella adottata dall'art. 1, comma 67 Legge n. 247/2007 ai fini dell'individuazione delle somme da assoggettare a sgravio contributivo, vale a dire le "erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali e territoriali, ovvero di secondo livello, delle quali sono incerti la corresponsione o l'ammontare e la cui struttura sia correlata dal contratto collettivo medesimo alla misurazione di incrementi di produttività, qualità e altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati".

L'imposta sostitutiva si applica sull'ammontare del premio, al netto delle trattenute previdenziali obbligatorie.

La norma non ripropone l'esclusione dalla determinazione dell'ISEE dei premi di produttività soggetti ad imposta sostitutiva, come previsto per le precedenti leggi di "detassazione" dei premi di produttività.

Il lavoratore dipendente è, altresì, tenuto a comunicare in forma scritta al sostituto di imposta:

- l'importo dei redditi di lavoro dipendente percepiti l'anno precedente in caso di cambio del sostituto di imposta;
- le cause di insussistenza del diritto a fruire dell'agevolazione (es. possesso di altri redditi di lavoro dipendente nell'anno precedente con superamento della soglia dei 50.000 euro).

Modifiche all'art. 51, commi 2 e 3 del TUIR

Per incentivare la diffusione dei c.d. piani di welfare aziendale sono apportate decorrenze dal 1° gennaio 2016 rilevanti modifiche alla disciplina dell'art. 51 del TUIR.

In primo luogo, viene modificato il comma 2, lett. f) prevedendo la non imponibilità delle opere e dei servizi di utilità sociale, dal datore di lavoro erogati alla generalità o categorie di dipendenti ed ai loro familiari, volontariamente o contrattualmente, per le finalità di cui all'art. 100 del TUIR (educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale, sanitaria o culto).

La modifica consente di superare le precedenti interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate che vincolavano la non imponibilità dei predetti servizi in capo al dipendente alla condizione che la spesa fosse sostenuta volontariamente dal datore di lavoro e non in adempimento di un vincolo contrattuale³³.

Viene, inoltre, modificato il comma 2, lettera f-bis), al fine di aggiornare la casistica delle somme, dei servizi e delle prestazioni erogati alla generalità o a categorie di dipendenti e loro familiari, che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

In particolare, il nuovo testo reca un generico riferimento ai "servizi di educazione ed istruzione in età prescolare (tra i 3 e i 6 anni)", in luogo

³³ L'Agenzia delle entrate nelle risoluzioni 10 marzo 2004, n.34/E e 29 marzo 2010, n.26/E, ha infatti, ritenuto che dal combinato disposto dell'art.51, comma 2 lett. f) e dall'art. 100 del TUIR (che disciplina la deducibilità dal reddito di impresa servizi di utilità sociali erogati volontariamente dal datore di lavoro ai dipendenti), comportasse che la non imponibilità di tali servizi in capo al dipendente fosse ammessa solo nei casi loro "volontaria" corresponsione da parte del datore di lavoro.

Il Ministero dell'economia e delle Finanze, in passate risoluzioni (circ. n. 326/1997, circ. n. 238/2000), aveva invece ritenuto che il rinvio contenuto all'art. 100 (ora art. 100) del TUIR fosse effettuato soltanto per individuare i soggetti e le finalità agevolate (es. educazione) senza che questo comportasse l'osservanza delle ulteriori condizioni in esso contenute (es. volontaria erogazione di tali servizi). Pertanto il Ministero ammetteva la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente delle opere e servizi di utilità sociale erogate ai dipendenti anche in forza di espresse disposizioni contrattuali.

dell'asilo nido³⁴, al fine di estendere il trattamento di non imponibilità anche alle scuole materne³⁵; viene sostituito anche il “vetusto” riferimento alle colonie climatiche con il rinvio ai servizi di frequenza di ludoteche e di centri estivi ed invernali.

Per quanto concerne la non imponibilità delle borse di studio erogate ai familiari dei dipendenti non sono previste modifiche al testo: devono pertanto intendersi confermate i precedenti chiarimenti interpretativi forniti dall'Agenzia delle Entrate.³⁶

Viene aggiunta una nuova fattispecie agevolabile (lettera f-ter), prevedendo l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente delle somme e dei servizi erogati, alla generalità o categorie di dipendenti, per servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti.

Tali prestazioni potevano già beneficiare della non imponibilità in capo al dipendente, riconducendole in via interpretativa alle opere e servizi rese dal datore di lavoro per finalità di assistenza sociale, di cui all'art. 51, comma 2, lettera f) del TUIR. Con la disposizione in commento si estende tale regime agevolato anche alle ipotesi in cui tali servizi sociali siano corrisposti dal datore di lavoro sotto forma monetaria (es. rimborso delle spese sostenute dal lavoratore per assistenti ai familiari).

Da ultimo si precisa che le erogazioni da parte del datore di lavoro di beni, prestazioni e servizi non imponibili di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 51 del TUIR può essere effettuata anche mediante documenti di legittimazione di cui all'art. 2002 del codice civile³⁷, in formato cartaceo o elettronico.

Tale norma risolve alcune incertezze interpretative esistenti sul regime fiscale applicabile alle assegnazioni ai dipendenti dei c.d. *vouchers*, da utilizzare per l'acquisto di beni e servizi presso imprese convenzionate (negozi, punti-vendita della grande distribuzione, distributori di carburanti, eccetera).

Infatti, ai fini delle imposte sui redditi l'Agenzia delle Entrate aveva inquadrato i buoni rappresentativi di beni e servizi nella più generale categoria dei *fringe benefits* (retribuzione in natura), esclusi da tassazione

³⁴ L'Agenzia ha ammesso l'assimilazione agli asili nido dei servizi di assistenza domiciliare all'infanzia (c.d. *tagesmutter*) a fronte della verifica di precisi requisiti (risoluzione n. 11/2014).

³⁵ La Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 344/2008 ha negato l'estensione dell'agevolazione fiscale prevista per gli asili nido anche alle scuole materne sulla base della considerazione che le voci escluse dalla formazione del reddito imponibile di cui all'art. 51 del TUIR hanno carattere tassativo, e non possono essere ampliati né in via analogica né tramite interpretazione estensiva.

³⁶ L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel concetto di borsa di studio sono ricomprese le somme, gli assegni, i premi corrisposti ai fini di studio o di addestramento professionale, nonché quelle elargizioni volte a sostenere gli studenti nello svolgimento di un'attività di studio o di formazione (circ. n. 238/2000).

³⁷ Tali buoni legittimano il lavoratore a ricevere un determinato valore nominale di beni o servizi.

ai sensi dell'art. 51, comma 3 del TUIR³⁸, mentre ai fini IVA i buoni di acquisto erano assimilati al denaro (cioè come retribuzione monetaria).³⁹

Il rinvio fatto all'Agenzia delle Entrate alla definizione di "buoni rappresentativi di beni e di servizi" ha creato incertezze sulla possibilità di estendere tale interpretazione anche ai voucher erogati ai dipendenti che attribuiscono il diritto di spendere una somma di denaro in determinati esercizi commerciali (assimilabili a titoli di credito), senza individuare "beni e servizi" precisi e predeterminati.

Con la disposizione in commento si chiarisce in via normativa che non concorrono alla formazione del reddito i voucher assegnati al dipendente che attribuiscono il diritto ad acquisire beni e servizi, entro un preciso importo nominale.

Alla luce delle modifiche descritte, si fornisce di seguito un elenco aggiornato delle prestazioni ed i servizi in natura erogati dal datore di lavoro ai dipendenti, che sono esclusi dalla retribuzione imponibile, ai fini fiscali e contributivi, in deroga al principio di onnicomprensività dell'art. 51, comma 1 del TUIR, per soddisfare determinate esigenze meritevoli di tutela (assistenza sanitaria, educazione, ecc.).⁴⁰

Servizi di welfare aziendale	Regime fiscale agevolato in capo al dipendente	Condizioni per accesso al regime fiscale
Contributi assistenza sanitaria integrativa versata dal datore o dal lavoratore a enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale (art. 51, comma 2, lett. a)	Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente fino ad un importo massimo di 3.615,20 euro	Fondi iscritti ad Anagrafe tributaria Contributi versati in conformità a disposizioni contrattuali

³⁸ L'Agenzia delle entrate nella circolare 22 ottobre 2008, n.59/E, ha precisato che "con l'abrogazione della disposizione agevolativa relativa alle liberalità (art. 51, comma 2, lett. b del TUIR), le stesse, ove siano erogate in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) possano rientrare nella previsione di esclusione dal reddito se di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro".

³⁹ Agenzia delle Entrate, risoluzione del 22 febbraio 2011, n.21/E.

⁴⁰ L'art. 51 comma 1 del TUIR prevede che sia gli emolumenti in denaro, sia i valori corrispondenti ai beni, ai servizi e alla opere offerte dal datore di lavoro ai propri dipendenti (c.d. fringe benefit) concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

<p>Somministrazioni di vitto, mense, prestazioni e indennità sostitutive (art. 51, comma 2, lett. c)</p>	<p>Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le mense aziendali (gestione diretta o in appalto) o le mense “diffuse”(card elettroniche); - i buoni pasto, fino all'importo giornaliero di 5,29 euro (7 euro per quelli in formato elettronico) 	<p>Servizi resi alla generalità o a categorie di dipendenti⁴¹</p>
<p>Servizi di trasporto collettivo erogati dal datore) per il tragitto casa-lavoro (art. 51, comma 2, lett. d)</p>	<p>Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente.</p>	<p>Servizi resi alla generalità o categorie di dipendenti</p> <p>Servizi di trasporti reso da datore o affidato a terzi</p> <p>Non ammessi rimborsi monetari</p>
<p>Utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro, volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale per le finalità di cui all'art. 100 del TUIR (educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale, assistenza sanitaria, culto) (art. 51, comma 2 lett. f)</p>	<p>Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente.</p>	<p>Erogazione volontaria o contrattuale dal datore di lavoro</p> <p>Servizi resi alla generalità o a categorie di dipendenti, anche tramite strutture esterne.</p>
<p>Somme, servizi e prestazioni erogati per la fruizione di servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché la frequenza dei ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari (art. 51, comma 2 lett. f-bis).</p>	<p>Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente.</p>	<p>Erogazione anche contrattuale</p> <p>Servizi resi alla generalità o a categorie di dipendenti</p> <p>Ammissa l'erogazione monetaria</p>
<p>Somme e prestazioni erogati dal datore di lavoro per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti</p>	<p>Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente.</p>	<p>Erogazione anche contrattuale</p> <p>Servizi resi alla generalità o a categorie di dipendenti</p>

⁴¹ L'Agenzia delle Entrate (circolare n. 326/1997) ha precisato che con il riferimento a “*categorie di dipendenti*” si intende la generica disponibilità verso un gruppo omogeneo di dipendenti (anche se alcuni di questi non fruiscono di fatto delle opere o servizi o delle somme). Qualsiasi somma attribuita *ad personam* costituisce, invece, reddito di lavoro dipendente.

(art. 51, comma 2 lett. f-ter).		Ammessa l'erogazione monetaria
Contributi versati dal datore di lavoro e dal lavoratore, su base individuale o in base ad obblighi contrattuali, alle forme di previdenza complementare (art. 51, comma 2, lett. h).	Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente fino ad un importo massimo di 5.164,00 euro.	
Il valore dei beni ceduti, dei servizi prestati ai dipendenti (art. 51, comma 3, ultimo periodo).	Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente se di importo complessivo non superiore nel periodo di imposta a 258,23 euro.	
L'erogazione dei beni, prestazioni, opere e servizi di cui ai commi 2 e 3 del TUIR, può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale (art. 51, comma 3 bis).	Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente.	

Conversione dei premi di produttività in welfare aziendale

I premi di produttività in denaro non sono soggetti ad imposizione né ordinaria, né sostitutiva, nei casi in cui siano convertiti, su scelta del lavoratore, nella fruizione di somme, beni e servizi di cui all'articolo 51, commi 2 e 3, ultimo periodo, del TUIR.

La modifica normativa risponde alla finalità di superare alcune interpretazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate in risposta ad interpellanti nelle quali era stata negata la non imponibilità in capo ai dipendenti dei predetti servizi di welfare fruiti, a scelta del lavoratore, in sostituzione di quote di retribuzione monetaria, fissa o variabile.⁴²

La corresponsione di tali servizi ai dipendenti, secondo l'Agenzia delle entrate, doveva essere "aggiuntiva" rispetto alla normale retribuzione spettante al dipendente e non "sostitutiva" delle somme di competenza dello stesso.

Nei casi in cui fosse stata sostitutiva, secondo l'Agenzia delle entrate tali

⁴² L'Agenzia delle entrate, nella risposta all'interpello n. 954-454/2013 del 12 febbraio 2014, ha chiarito che "… la non imponibilità delle somme erogate per borse di studio in favore dei familiari del dipendente (comma 2 lett. f-bis) non si applica anche alle ipotesi in cui, in base ad una scelta dei soggetti interessati tali benefit siano sostitutivi di somme costituenti compenso in denaro (fisso o variabile) imponibili per il loro intero ammontare."

L'Amministrazione ha ritenuto che "… non era coerente con la ratio sottesa alle disposizioni in materia di redditi di lavoro dipendente, consentire la riduzione dei redditi imponibili, fino al completo abbattimento degli stessi, in ragione della tipologia di retribuzione (in denaro o in natura) scelta dai soggetti interessati".

erogazioni ai dipendenti dovevano essere assoggettate a tassazione ordinaria come retribuzione in natura, sulla base del loro valore normale determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR, in ragione del principio di onnicomprensività dell'art. 51, comma 1 del TUIR.⁴³ Tale impostazione dovrebbe, ora, essere superata.

Effetti finanziari

Con riferimento alla disciplina relativa ai premi di produttività (commi 182-189) si stima una perdita di gettito (IRPEF e addizionali) di competenza pari a 520,6 milioni di euro l'anno.

Per quanto concerne, invece, le disposizioni relative al welfare aziendale (commi 190-191) si stima un maggior costo, a regime, per l'Erario pari a 4,5 milioni di euro a titolo di minori entrate IRPEF e relative addizionali.

A parziale copertura degli oneri sopra indicati è prevista la riduzione del fondo ex art. 1, comma 68, legge n. 247/2007 (c.d. fondo decontribuzione) per 344.7 mln di euro nel 2016, 325.8 nel 2017, 320.4 nel 2018, 344 nel 2019, 329 nel 2020, 310 nel 2021 e 293 mln a decorrere dal 2022.

Osservazioni

Le misure introdotte sono positive, saranno in grado di dare un forte impulso alla contrattazione di secondo livello (aziendale e territoriale), nonché di favorire lo sviluppo di nuove politiche retributive.

Appare sicuramente positiva, infatti, l'introduzione nel nostro ordinamento di una normativa permanente di favore verso le somme, erogate ai dipendenti, in relazione ad effettivi incrementi di produttività del lavoro, dopo le precedenti leggi agevolative, di durata annuale, succedutesi dal 2008 al 2014.

Ciò consentirà alle imprese di poter stipulare, in un quadro normativo certo e stabile, nuovi accordi finalizzati alla crescita della produttività economica.

A tale riguardo, è necessaria una tempestiva emanazione, da parte del Ministero del Lavoro e del Ministero dell'economia e delle finanze, del decreto ministeriale che dovrà identificare i nuovi criteri di misurazione dei premi di risultato.

Occorrerà chiarire le modalità di accesso all'agevolazione fiscale per le componenti retributive variabili che saranno erogate nel corso del 2016, maturate con riferimento al periodo di imposta chiuso al 31 dicembre 2015, (es. autodichiarazione da parte dell'impresa che i precedenti contratti aziendali sono conformi ai nuovi criteri di produttività stabiliti dal decreto).

Appaiono molto positive ed innovative le modifiche apportate alla disciplina dei servizi di welfare aziendale, di cui all'art. 51, comma 2 e 3 del TUIR.

In particolare, la modifica apportata dal 1° gennaio 2016 alla disciplina degli oneri di utilità sociale (art. 51, comma 2, lett. f) del TUIR) elimina il

⁴³ Agenzia delle entrate, risposte agli interpelli n. 954-83891/2012 del 12 giugno 2012 e n. 954-654/2014 del 24 luglio 2015.

vincolo della loro volontaria erogazione da parte del datore di lavoro per beneficiare della non imponibilità di tali servizi in capo al dipendente.

Tale vincolo, introdotto in via “interpretativa” dall’Agenzia delle Entrate, rifletteva una visione “paternalistica” e “superata” del rapporto tra datore di lavoro e lavoratore, riconoscendo la non imponibilità alle sole erogazioni unilaterali del “buon” datore di lavoro.

Assolutamente condivisibile l’intervento di aggiornamento della casistica dei servizi di educazione, ricreazione ed assistenza sociale erogati dal datore di lavoro ai familiari dei propri dipendenti, di cui all’art. 52, comma 2, lettere f-bis) e f-ter) del TUIR.

Infine, viene chiarita, con valenza innovativa, la disciplina fiscale relativa ai buoni di acquisto di beni o servizi erogati dal datore di lavoro ai dipendenti, risolvendo alcune incertezze interpretative.

Le modifiche in oggetto potrebbero potenziare la fidelizzazione delle risorse umane, migliorare il potere di acquisto dei dipendenti attraverso l'erogazione di servizi, favorire l'emersione del nero in questi ambiti, sostenere le politiche di conciliazione lavoro-famiglia.

Si esprime l’auspicio che gli interventi normativi in materia di welfare possono costituire un primo passo verso una riscrittura di più ampio respiro della disciplina dell’art. 51 del TUIR, al fine di prevedere un’unica disposizione agevolativa dei piani di welfare comunque realizzati (beni, servizi, voucher).

È apprezzabile anche la norma che prevede la non imponibilità dei servizi di welfare aziendale fruiti in sostituzione dei premi di produttività.

Appaiono molto positive ed innovative anche le modifiche apportate alla disciplina dei servizi di welfare aziendale, di cui all’art. 51, comma 2 e 3 del TUIR.

In particolare, la modifica apportata alla disciplina degli oneri di utilità sociale (art. 51, comma 2, lett. f) del TUIR) elimina il vincolo della loro volontaria erogazione da parte del datore di lavoro per beneficiare della non imponibilità di tali servizi in capo al dipendente.

Tale vincolo, introdotto in via “interpretativa” dall’Agenzia delle Entrate, rifletteva una visione “paternalistica” e “superata” del rapporto tra datore di lavoro e lavoratore, riconoscendo la non imponibilità alle sole erogazioni unilaterali del “buon” datore di lavoro.

Assolutamente condivisibile l’intervento di aggiornamento della casistica dei servizi di educazione, ricreazione ed assistenza sociale erogati dal datore di lavoro ai familiari dei propri dipendenti, di cui all’art. 52, comma 2, lettere f-bis) e f-ter) del TUIR.

Le modifiche attuate potrebbero potenziare la fidelizzazione delle risorse umane, migliorare il potere di acquisto dei dipendenti attraverso l'erogazione di servizi, favorire l'emersione del nero in questi ambiti, sostenere le politiche di conciliazione lavoro-famiglia.

28. Proroga credito di imposta scuola (comma 231)

Il comma 231 posticipa di un anno l'entrata in vigore del c.d. *school bonus* previsto dall'art. 1, comma 145 della legge 13 luglio 2015, n. 107.

A seguito del differimento dell'entrata in vigore, spetterà un credito d'imposta del 65% per il 2016 e il 2017 e del 50% per il 2018 per chi effettua erogazioni liberali in denaro per la realizzazione di nuove scuole, la manutenzione e il potenziamento di quelle esistenti e il sostegno a interventi per l'occupabilità degli studenti.

Effetti finanziari

La disposizione comporta risparmi di spesa pari a 7,5 milioni di euro per il 2016.

29. Disposizioni in materia di rientro di lavoratori dall'estero (comma 259)

La norma recata dal comma 259, inserita nel corso della discussione del disegno di legge al Senato e successivamente oggetto di modifica da parte della Camera dei Deputati, prevede la proroga dal 31 dicembre 2015 al 31 dicembre 2017 dell'agevolazione introdotta dalla Legge 30 dicembre 2010, n. 238, sul rientro dei lavoratori dall'estero, per i lavoratori rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2015, in possesso degli altri requisiti previsti dalla legge istitutiva dell'agevolazione.

Viene quindi ripristinata l'originale durata della agevolazione, che era stata abrogata per effetto dell'introduzione dal 1° gennaio 2016, del simile regime speciale per i lavoratori rimpatriati, previsto dall'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. decreto internazionalizzazione), di attuazione della delega fiscale.

La norma prevede inoltre la facoltà per i lavoratori interessati dalla proroga, di optare per il regime agevolativo introdotto dal decreto internazionalizzazione; per evitare problemi di coordinamento delle due misure, si prevede che un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della disposizione in esame, stabilirà le modalità che i contribuenti dovranno adottare per esercitare l'opzione per l'utilizzo del regime introdotto dal decreto internazionalizzazione.

Di conseguenza, i lavoratori trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015, hanno la facoltà di optare, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 e per quello successivo, tra:

- il regime disposto dalla legge n. 238/2010, nei limiti e alle condizioni indicati dalla legge stessa; l'agevolazione consiste nella parziale detassazione IRPEF dei redditi di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa; tali redditi concorrono alla base imponibile nella misura, rispettivamente, del 20 per cento per le lavoratrici e del 30 per cento per i lavoratori (con detassazione rispettivamente dell'ottanta e del settanta per cento);

- in alternativa, il regime previsto dall'articolo 16 del D.Lgs. 147/2015, che prevede, in presenza dei requisiti di legge, di sottoporre il reddito di lavoro dipendente a IRPEF per il settanta per cento del suo ammontare (con detassazione del 30 per cento).

Effetti finanziari

La relazione tecnica, analogamente a quanto precisato nelle relazioni relative alla Legge n. 238/2010 (che ha introdotto la misura) e al D.Lgs. n. 147/2015, (che l'ha modificata) non ascrive effetti finanziari alla misura in commento, in ragione dell'esiguità delle fattispecie interessate.

Osservazioni

La disposizione è positiva perché, oltre a prorogare al 31 dicembre 2017 i benefici fiscali previsti nella legge n. 238/2010, in favore dei soggetti rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2015, contribuisce a chiarire il coordinamento tra i due diversi regimi di agevolazione del rientro dei lavoratori in Italia.

30. No tax area pensionati (comma 290)

Il comma 290 modifica i commi 3 e 4 dell'art. 13 del TUIR, relativi all'ammontare della detrazione fiscale spettante ai soggetti percipienti redditi di pensione; l'incremento di tale detrazione determina, di fatto, una esenzione IRPEF.

In particolare, la norma modifica sia l'ammontare della detrazione spettante da riportare al periodo di pensione nell'anno, sia il limite massimo del reddito complessivo relativo alle prime due categorie reddituali individuate dalla norma.

Spetterà pertanto una detrazione pari a:

- 1.783 euro, se il reddito complessivo non supera 7.750 euro; l'ammontare della detrazione non potrà essere inferiore a 690 euro. In precedenza, tale detrazione era prevista per un ammontare pari a 1.725 euro, ma con lo stesso limite minimo di 690 euro per redditi non superiori a 7.500 euro;
- 1.255 euro, aumentata del prodotto fra 528 euro e l'importo corrispondente al rapporto fra 15.000 euro diminuito del reddito complessivo, e 7.250 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 7.750 euro ma non a 15.000 euro. L'attuale disciplina, invece, prevede sempre una detrazione di 1.255 euro, ma aumentata del prodotto tra 470 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 15.000 euro diminuito del reddito complessivo e 7.500 euro, se l'ammontare del reddito complessivo era compreso tra 7.500 euro e 15.000 euro.

Con la modifica apportata al comma 4 del predetto art. 13, viene modificato l'ammontare della detrazione spettante ai fini della determinazione della *no tax area* dei pensionati di età non inferiore a 75 anni. Anche in questo caso, oltre all'ammontare massimo della detrazione spettante, sono stati

modificati anche i limiti di reddito complessivo relativi alle prime due categorie reddituali individuate dalla norma.

In particolare, è stato previsto che la detrazione spetti in misura pari a:

- 1.880 euro, se il reddito complessivo non supera 8.000 euro. L'ammontare minimo della detrazione spettante resta confermato a 713 euro. Attualmente il limite massimo della detrazione spettante è pari a 1.783 euro per un reddito non superiore a 7.750 euro.
- 1.297 euro, aumentata del prodotto fra 583 euro e l'importo corrispondente al rapporto fra 15.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 8.000 euro ma non a 15.000 euro. Anche in questo caso, rispetto a quanto attualmente previsto, la disposizione è intervenuta aumentando il coefficiente da moltiplicare al rapporto reddituale, e riducendo il denominatore di quest'ultimo.

Effetti finanziari

La tabella seguente illustra gli effetti finanziari (in milioni di euro) associati alle misure fiscali appena descritte.

	2016	2017	2018
IRPEF	-146,5	-159,8	-159,8
Addizionale regionale	0,0	-20,0	-20,0
Addizionale comunale	0,0	-9,9	-7,6
Totale	-146,5	-189,7	-187,4

Osservazioni

Con le modifiche introdotte all'art. 13 del TUIR vengono realizzati due importanti interventi a sostegno dei pensionati con un basso reddito.

In primo luogo, con la modifica alla lettera a) del comma 3, viene attuata una estensione della no tax area attraverso un aumento del limite del relativo reddito massimo ammesso a beneficiare dell'esenzione dal versamento dell'imposta sul reddito. In questo modo un numero maggiore di pensionati potrà beneficiare dell'esenzione, rispetto a quanto attualmente avviene sulla base della disciplina vigente.

Per effetto della modifica alla lettera b) dello stesso comma, viene aumentata la detrazione spettante ai redditi compresi tra 7.750 euro e 15.000 euro, determinata dall'aumento del coefficiente da moltiplicare al rapporto reddituale e della riduzione del dividendo di quest'ultimo.

Al comma 4, sono apportate analoghe modifiche a favore dei pensionati di età non superiore a 75 anni.

In quest'ultimo caso vi è un sensibile aumento più che proporzionale dell'ammontare della detrazione concessa, in rapporto all'ammontare del

reddito massimo, ai fini della determinazione della no tax area, rispetto a quanto in precedenza concesso, con la conseguenza che la detrazione concessa eccede il reddito minimo di riferimento.

31. Stabilizzazione dell'Art-bonus (commi 318-319)

Il comma 318 interviene sulla disciplina del c.d. Art-bonus, il credito di imposta introdotto dall'articolo 1 del decreto-legge n. 83/2014 per i soggetti (persone fisiche o giuridiche) che effettuano erogazioni liberali in favore della cultura e dei beni culturali pubblici.

La lettera a) del comma 318 rende, di fatto, permanente la disciplina dell'art-bonus, eliminando l'inciso che ne stabiliva l'applicabilità temporanea per il solo triennio 2014-2016.

Con la lettera b) viene invece stabilizzata l'entità dell'agevolazione, che continuerà a garantire (entro determinati limiti) un credito di imposta di entità complessiva pari al 65% delle somme erogate. Sono quindi eliminate le norme che prevedevano una diminuzione di tale percentuale al 50% a decorrere dal periodo d'imposta 2016.

Effetti finanziari

Il comma 319 regola gli effetti finanziari delle modifiche descritte, autorizzando una maggiore spesa pari a 1.8 milioni di euro per il 2017, 3.9 milioni per il 2018, 11,7 milioni per il 2019 e 17.8 milioni a decorrere dal 2020.

Osservazioni

Si osserva che la disciplina dell'art-bonus si sovrappone – seppur non completamente – ad altre misure, già a regime, che stabiliscono incentivi fiscali per le erogazioni liberali alla cultura effettuate da persone fisiche e giuridiche. In particolare, come precisato dallo stesso articolo 1 del D.L. n. 83/2014, in vigenza dell'art-bonus restano disapplicati gli articoli 15, comma 1, lettere h) e i), e 100, comma 2, lettere f) e g), del TUIR. L'Agenzia delle Entrate nella sua circolare n. 24/E del 31 luglio 2014 ha precisato che tali disposizioni non trovano applicazione per tutta la durata del regime dell'art-bonus fatta eccezione per le fattispecie non contemplate da quest'ultimo, come ad esempio le erogazioni effettuate per l'acquisto di beni culturali.

La decisione di rendere permanente l'art-bonus dovrebbe ora accompagnarsi ad interventi di coordinamento normativo atti a far chiarezza su quale sia il regime ordinario applicabile (eventualmente prevedendo l'inserimento dell'art-bonus all'interno del TUIR). Si segnala che la stratificazione della normativa fiscale relativa al trattamento delle erogazioni liberali alla cultura disegna ormai un quadro estremamente confuso che rende, purtroppo, difficile per i contribuenti orientarsi e fruire correttamente degli incentivi.

32. Credito di imposta riqualificazione alberghi (comma 320)

Il comma 320 estende l'ambito di applicazione del credito d'imposta per la

riqualificazione degli alberghi di cui all'art. 10 del DL 31 maggio 2014, n. 83, le cui disposizioni attuative sono recate dal D.M. 7 maggio 2015. Si ricorda che il credito d'imposta è riconosciuto, per il periodo d'imposta in corso al 1° giugno 2014 e per i due successivi, nella misura del 30 per cento delle spese sostenute per interventi di ristrutturazione edilizia ed abbattimento delle barriere architettoniche.

Con le modifiche in esame, si prevede che il credito d'imposta possa essere usufruito anche nel caso in cui la ristrutturazione edilizia comporti un aumento della cubatura complessiva, qualora sia effettuata nel rispetto della normativa vigente (c.d. piano casa). Si demanda ad un decreto ministeriale l'attuazione della disposizione. In particolare, tale decreto, da emanarsi entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della Legge di stabilità 2016, dovrà disciplinare:

- a) le tipologie di strutture alberghiere ammesse al credito d'imposta;
- b) le tipologie di interventi ammessi al beneficio;
- c) le procedure per l'ammissione al beneficio, che avviene secondo l'ordine cronologico di presentazione delle relative domande;
- d) le soglie massime di spesa ammissibile per singola voce di spesa sostenuta;
- e) le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo.

Effetti finanziari

La relazione tecnica non sembra ascrivere effetti finanziari alla misura in commento.

33. Tax credit per il settore cinematografico (commi 331-334 e 336)

I commi da 331 a 333 modificano la disciplina del credito d'imposta a favore degli investimenti nel settore cinematografico, introdotto dalla L. n. 244/2007.

In particolare, il comma 331 interviene sul comma 325 della predetta legge che disciplina il credito d'imposta concesso a favore dei soggetti passivi IRES e IRPEF titolari di reddito d'impresa, non operanti nel settore cinematografico, che investono nell'attività di produzione di opere cinematografiche e audiovisive riconosciute di nazionalità italiana. Si ricorda che tale disposizione, prorogata dall'articolo 2, comma 4, del D.L. n. 225/2010, è stata resa permanente ed a decorrere dal 2014 a norma del comma 1 dell'art. 8, D.L. n. 91/2013.

Nello specifico, la disposizione in esame (lett. a, n. 1) estende il credito d'imposta, finora concesso nella misura del 40% per le sole spese di produzione di opere nazionali di riconosciuto interesse culturale, anche alle spese di distribuzione di tali opere nazionali sia in Italia che all'estero. La misura massima del credito ottenibile (lett. a), n. 2) sarà modulata in un *range* di aliquote, che saranno definite da un apposito decreto attuativo da emanarsi entro tre mesi dall'entrata in vigore della legge. Tale percentuale non potrà essere comunque superiore al 40%.

La lett. b) del comma 331 dispone che l'obbligo di spesa sul territorio italiano, previsto tra i requisiti per l'accesso al *tax credit*, sia riferito solo alla produzione (non essendo concretamente applicabile alla distribuzione all'estero).

Il comma 331 (lett. c) e d)) interviene anche sulla disciplina dei crediti di imposta concessi ai soggetti operanti nel settore cinematografico, ai sensi dell'art. 1, comma 327 e ss. della legge n. 244/2007. Anche tali disposizioni, prorogate dall'art. 2, comma 4, del D.L. n. 225/2010, sono state rese permanenti ed estese ai produttori indipendenti di opere audiovisive a decorrere dal 2014 (cfr. art. 8, comma 1, del DL n. 91/2013).

In particolare, nei confronti delle imprese di produzione cinematografica è stata prevista (comma 331, lett. c)) la modulabilità delle aliquote del *tax credit* per la produzione dall'attuale 15% ad un *range* compreso tra il 15% e il 30%; si innalza anche l'ammontare massimo del credito d'imposta concedibile da 3,5 milioni di euro a 6 milioni di euro.

Allo stesso modo (comma 331, lett. d)), per tali tipologie di imprese, il credito d'imposta sulle spese di distribuzione potrà essere concesso in misura non superiore al 15%, nel limite massimo di 2 milioni di euro del beneficio spettante per la distribuzione nazionale di opere italiane, rinviando ad un successivo decreto ministeriale anche la modulabilità delle relative aliquote.

Contestualmente a tali modifiche anche l'aliquota del credito d'imposta previsto a favore delle imprese di esercizio cinematografico (comma 331, lett. e) viene elevata dal 30% ad un massimo del 40% delle spese sostenute, le quali potranno essere effettuate non solo per impianti e apparecchiature destinate alla proiezione digitale, ma anche per spese per ristrutturazione, adeguamento strutturale e tecnologico delle sale e dei relativi impianti e servizi accessori, la realizzazione di nuove sale o il ripristino di quelle inattive, secondo modalità e limiti che saranno specificati dal decreto attuativo. Tale decreto attuativo disciplinerà anche i limiti in cui la misura sarà cumulabile con le altre agevolazioni concesse dalla disposizione.

A seguito di questa ultima modifica, è stata prevista l'abrogazione dell'art. 15 del D.Lgs. n. 28/2004, che prevedeva, a favore delle imprese di esercizio cinematografico, la concessione di contributi in conto interessi sui contratti di mutuo e di locazione finanziaria per la realizzazione degli stessi interventi.

Infine, la disposizione (comma 331, lett. f) e g)) elimina il divieto di cumulo, in capo alla stessa impresa o ad imprese diverse ma facenti parte dello stesso gruppo societario, dei crediti di imposta disciplinati dal citato comma 327, concessi con riferimento ad una medesima opera filmica e si rinvia ad un decreto attuativo per l'individuazione del limite massimo di cumulo, in conformità alla normativa comunitaria.

La lettera h), infine, modificando il comma 335 dell'articolo unico della legge n. 244/2007, stabilisce che per le imprese italiane di produzione

esecutiva e post produzione cinematografica, il *tax credit* sia riconosciuto in relazione a film o parti di film “realizzati” sul territorio nazionale, e non dunque “girati” come attualmente previsto.

In conseguenza delle predette modifiche:

- il comma 332 abroga l’art. 2 comma 6, lett. a) del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 28, che eguaglia i film d’essai ai film che hanno avuto il riconoscimento di film di interesse culturale;
- il comma 333 abroga l’art. 6 commi da 2-bis a 2-sexies del D.L. n. 83/2014, con effetto dal 1° gennaio 2016, relativo al credito d’imposta per il ripristino, il restauro e l’adeguamento strutturale e tecnologico delle sale cinematografiche esistenti almeno dal 1° gennaio 1980, ma fa salvi gli effetti delle procedure già avviate alla data di entrata in vigore della Legge di stabilità 2016, secondo le procedure detta dal Decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo del 12 febbraio 2015.

I commi 334 e 336 regolano le modalità applicative e gli effetti finanziari delle modifiche introdotte dai commi precedenti. In particolare, con il comma 333, lett. b) si dispone che la ripartizione delle risorse destinate ai *tax credit* per il settore cinematografico e quelle per i produttori indipendenti siano ripartite, nel rispetto dei limiti di spesa, mediante un decreto del MiBACT emanato di concerto con il MEF e sentito il MiSE. Il costo complessivo delle modifiche apportate, quantificato in 25 milioni di euro l’anno, a decorrere dal 2016, va ad aumentare la dotazione complessiva del *tax credit*, attualmente stabilita in 115 milioni di euro, portandola a 140 milioni.

Effetti finanziari

Come sopra evidenziato, per l’attuazione delle disposizioni in esame è autorizzata la spesa di 25 milioni di euro annui, a decorrere dall’anno 2016.

Osservazioni

Le modifiche introdotte appaiono condivisibili nella misura in cui aggiornano la disciplina del tax credit, consentendo il superamento di taluni vincoli legati all’evoluzione del settore cinematografico (ad esempio agevolando le spese di sostituzione dei proiettori digitali in luogo della loro introduzione o quelle per la realizzazione di film da parte di imprese di produzione e non soltanto per la ripresa delle scene).

Merita osservare, tuttavia, che le norme sul tax credit sono state oggetto di pronuncia da parte della Commissione Europea, poiché rientranti nel perimetro della disciplina sugli aiuti di Stato, ed eventuali modifiche al regime dovrebbero essere comunicate alla Commissione Europea.

34. Marina resort (comma 365)

Il comma 365 modifica l’art. 32, comma 1, del DL 12 settembre 2014, n. 133 che equipara, per un periodo di tempo limitato, le strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di turisti all’interno delle proprie unità da

diporto, ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato (c.d. *marina resort*), alle strutture ricettive all'aria aperta. All'attuazione di quanto disposto dal citato articolo 32, ha provveduto il decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti 3 ottobre 2014.

Il principale effetto derivante dall'equiparazione alle strutture ricettive turistiche all'aperto dei *marina resort* è rappresentato dall'applicazione alle prestazioni rese ai clienti ivi alloggiati, dell'aliquota IVA ridotta del 10 per cento (concessa ai clienti alle strutture ricettive turistiche), invece di quella ordinaria pari al 22 per cento.

La novella in esame rende permanente l'equiparazione, prima temporanea e la cui scadenza era prevista al 31 dicembre 2015.

Effetti finanziari

Si stima che la disposizione comporti una perdita di gettito IVA pari a 12 milioni di euro l'anno.

Osservazioni

La disposizione è positiva e va nella direzione auspicata dall'industria turistica per favorire il rilancio dell'attività diportistica.

35. Abrogazione imposta unità da diporto (comma 366)

Il comma 366 abroga la tassa sulle unità da diporto introdotta dall'art. 16, comma 2, del DL n. 201/2011.

Effetti finanziari

La disposizione comporta una perdita di gettito di circa 7 milioni di euro su base annua.

36. Rimborso IVA a cittadini extra UE (comma 368)

Il comma 368, introdotto nel corso della discussione del provvedimento presso la Camera dei Deputati, consente agli intermediari iscritti all'albo degli istituti di pagamento di effettuare i rimborsi IVA a cittadini extra comunitari ai sensi dell'art. 38-quater del D.P.R. n. 633/1972, secondo percentuali minime di rimborso, da definire con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Stabilità stessa.

Effetti finanziari

La disposizione non comporta nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

37. Fondo contrasto alla povertà educativa (commi 392–395)

I commi da 392 a 395 istituiscono un Fondo sperimentale per il contrasto della povertà educativa alimentato da versamenti effettuati su un apposito conto corrente postale dalle fondazioni bancarie, di cui al D.Lgs. n. 153/1999. Alle fondazioni è riconosciuto un credito d'imposta, pari al 75 per cento di quanto versato, fino ad esaurimento delle risorse disponibili, pari a

100 milioni di euro per ciascuno degli anni 2016, 2017 e 2018.

Il credito viene riconosciuto, con apposita certificazione da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, nel momento in cui le Fondazioni trasmettono allo stesso Ministero la delibera di impegno irrevocabile al versamento al Fondo delle somme da ciascuna stanziata, nei termini e secondo quanto stabilito dal Protocollo d'Intesa.

Le fondazioni potranno beneficiare del credito d'imposta indicandolo nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di riconoscimento; il credito d'imposta potrà essere utilizzato esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997 n. 241, a decorrere dallo stesso periodo d'imposta nel quale lo stesso è riconosciuto, anche oltre il limite di 250.000 euro relativo ai crediti da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (di cui all'art. 1, comma 53 della legge 24 dicembre 2007, n. 244) e al limite massimo di crediti compensabili pari a 700.000 euro (di cui all'art. 34 della legge 23 dicembre 2000 n. 388).

Tale credito può essere ceduto a intermediari bancari, finanziari e assicurativi. La relativa cessione è esentata dall'imposta di registro.

Le specifiche modalità di intervento sono rinviate ad un protocollo d'intesa tra le fondazioni, la Presidenza del Consiglio dei Ministri, il Ministero dell'economia e delle finanze e il Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Effetti finanziari

Gli oneri derivanti dalle disposizioni in commento sono pari a 100 milioni di euro per ciascuno degli anni 2016, 2017 e 2018

38. Cessioni gratuite di beni alimentari (comma 396)

Il comma 396 interviene sul tema delle presunzioni di cessione, con specifico riguardo ai beni ceduti a enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS, di cui all'art. 10, co. 1, n. 12) del D.P.R. n. 633/1972. La norma prevede, in particolare, che la comunicazione scritta all'amministrazione finanziaria, di cui all'articolo 2 comma 2, lettera a) del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, debba essere inviata dal cedente solo qualora sia relativa a beni di ammontare superiore a 15.000 euro.

Effetti finanziari

La disposizione non comporta nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica in quanto si tratta di una modifica procedurale.

39. Ripresa del versamento dei tributi sospesi o differiti (commi 429)

Il comma 429 interviene sul quadro normativo di riferimento per la sospensione dei termini tributari e contributivi, nei casi di calamità naturali, attualmente costituito dalle seguenti disposizioni:

- a) l'art. 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225 (istitutiva del Servizio Nazionale della Protezione civile), che prevede la possibilità di

adottare, con leggi specifiche, la sospensione dei termini per gli adempimenti e per i versamenti tributari e contributivi, nei casi in cui sia decretato lo stato emergenza e limitatamente ai soggetti che abbiano subito danni riconducibili agli eventi. Tale disciplina prevede precisi limiti temporali alla durata della sospensione (non più di 6 mesi) e alla durata del periodo utile alla restituzione delle imposte sospese (non più di 24 rate mensili);

- b) l'art. 9, comma 32 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), che attribuisce al Ministero dell'Economia e delle finanze il potere di sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili.

In particolare, la norma in commento interviene sull'art. 9, comma 32 dello Statuto dei diritti del contribuente, introducendo le seguenti novità:

- il versamento dei tributi sospesi o differiti, con provvedimento ministeriale, potrà essere rateizzato, senza applicazione di interessi, sanzioni ed oneri accessori, fino ad un massimo di 18 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese successivo alla data di scadenza della sospensione. Le modalità ed i termini per la ripresa dei versamenti saranno definiti con apposito decreto ministeriale;
- il versamento dei tributi per i quali non è stata disposta la sospensione o il differimento con provvedimento ministeriale, potrà comunque essere rateizzato fino ad un massimo di 18 rate mensili, su istanza presentata dai contribuenti residenti nei territori colpiti dalla eventi calamitosi con danni riconducibili all'evento e individuati con l'ordinanza della Presidenza del Consiglio dei ministri con la quale è dichiarato lo stato di emergenza. La rateizzazione interesserà i tributi scadenti nei 6 mesi successivi alla dichiarazione dello stato di emergenza. Un apposito decreto ministeriale stabilirà le modalità ed i termini di presentazione dell'istanza.

Effetti finanziari

L'effetto finanziario della misura per il 2016 è pari a 5 mln di euro; le relative risorse sono stanziare in un apposito fondo rotativo per far fronte alle esigenze derivanti dal differimento di riscossione a seguito di eventi calamitosi, di cui all'art. 9, L. n. 212/2000.

Osservazioni

La norma in commento è positiva poiché riconosce a regime ai contribuenti interessati da eventi calamitosi il diritto ad ottenere una dilazione nel pagamento dei loro tributi dovuti (fino ad un massimo di 18 mesi) sia nei casi in cui vi sia stato il provvedimento ministeriale di sospensione, sia, previa istanza del contribuente, qualora tale provvedimento non sia stato emanato.

Sarebbe comunque opportuno introdurre una disciplina organica e uniforme in materia di agevolazioni fiscali nei casi di calamità naturali, al

fine, ad esempio, di allineare in modo rigoroso il periodo massimo di rateizzazione dei versamenti tributari sospesi (previsto in 24 mesi dall'art.5 della legge n. 225/1992 ed in 18 mesi dall'art. 9 della legge n. 212/2000, come modificato).

40. Zone Franche Urbane (comma 445)

L'articolo 1, comma 445, istituisce, nella Regione Lombardia, una Zona Franca Urbana che comprende i centri storici e abitati dei comuni di San Giacomo delle Segnate, Quingentole, San Giovanni del Dosso, Quistello, San Benedetto Po, Moglia, Gonzaga, Poggio Rusco e Suzzara.

L'agevolazione è concessa ai soggetti che rispondono alle seguenti caratteristiche:

- rispettare la definizione di micro imprese, ai sensi della Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione europea, del 6 maggio 2003, e del Decreto del Ministero delle attività produttive 18 aprile 2005, pubblicato nella gazzetta Ufficiale n. 238 del 12 ottobre 2005, con un reddito lordo, relativamente all'anno 2014, inferiore a 80.000 euro e un numero di addetti non superiore a cinque;
- appartenenti ai settori di attività individuati dai codici ATECO 45, 46, 47, 55, 56, 79, 93, 95 e 96;
- essere costituite prima del 31 dicembre 2014;
- svolgere la propria attività all'interno della zona franca;
- essere nel pieno e libero esercizio dei propri diritti civili, non essere in liquidazione volontaria o sottoposte a procedura concorsuale.

L'agevolazione prevede, esclusivamente per il periodo d'imposta 2015:

- l'esenzione dalle imposte sui redditi del reddito derivante dallo svolgimento dell'attività svolta fino a concorrenza di 100.000 euro per periodo d'imposta;
- l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive del valore della produzione netta nel limite di 300.000 euro per periodo d'imposta;
- l'esenzione dalle imposte municipali proprie per gli immobili siti nella zona franca, posseduti e utilizzati dai soggetti beneficiari per l'esercizio dell'attività economica.

Le agevolazioni sono concesse nei limiti del regolamento *de minimis* (Regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea e del Regolamento (UE) n. 1408/2013 relativo al settore agricolo).

Effetti finanziari

Si prevede uno stanziamento di spesa di 5 milioni di euro per l'anno 2016, che costituisce il limite per la fruizione delle agevolazioni correlate alla zona franca urbana, mediante l'attuazione delle disposizioni, ove compatibili, di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico del 10 aprile 2013. Le risorse vengono rese disponibili mediante corrispondente riduzione dell'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 3-bis, comma 6, del decreto legge n.95 del 2012, relativa al credito di imposta connesso alla concessione dei finanziamenti agevolati per la ricostruzione.

41. Fondo per i collegi arbitrali internazionali (comma 481)

Attraverso il comma 481 è costituito presso il MEF un fondo con dotazione pari ad un milione di euro l'anno a decorrere dal 2016 per far fronte alle spese relative alla costituzione ed il funzionamento dei collegi arbitrali internazionali previsti dai trattati bilaterali e multilaterali di cui l'Italia è parte.

Osservazioni

La misura appare positiva, qualora i fondi vengano destinati anche all'attivazione dei collegi arbitrali previsti dalle convenzioni contro le doppie imposizioni.

42. Riduzione risorse dei CAAF (comma 591)

Il comma 591 dispone una riduzione pari a 40 milioni di euro nel 2016, 70 mln nel 2017 e 100 mln a decorrere dal 2018, delle somme stanziare sul capitolo 3845 dello stato di previsione del MEF, destinate ai compensi dei Centri Autorizzati di Assistenza Fiscale (CAAF), nonché ai commercialisti, agli esperti contabili e ai consulenti del lavoro, che prestano assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti non titolari di redditi di lavoro autonomo o di impresa. Con decreto del MEF da adottare entro gennaio 2016 dovranno essere rideterminati i compensi spettanti a tali soggetti in modo da assicurare i risparmi sanciti dalla norma.

Effetti finanziari

Si osserva che lo stanziamento previsto nel sopracitato capitolo, al lordo della prevista riduzione, ammonta a circa 322 mln per il 2016 e 316.9 milioni nel 2017 e 2018.

43. Riduzione 8 per mille IRPEF dello Stato (comma 592)

Il comma 592 riduce per 10 milioni di euro l'anno l'autorizzazione di spesa relativa all'8 per mille IRPEF destinato allo Stato ai sensi dell'articolo 47, comma 2, della L. n. 222/1985

Osservazioni

Si osserva che la quota dell'8 per mille IRPEF di competenza statale iscritta nello stato di previsione del MEF (cap. 2780) ammontava al lordo delle modifiche in commento a 71.1 mln di euro per il 2016 e 70.5 mln per il 2017 e 2018. Le nuove riduzioni disposte dalla Legge di stabilità 2016 (incluse quelle sancite per i singoli Ministeri dall'allegato 3 del provvedimento) rideterminano le disponibilità del capitolo in 58 mln per il 2016 e 57.4 nei due anni successivi.

44. Fondo per la riduzione della pressione fiscale (comma 601)

Il comma 601 prevede che l'autorizzazione di spesa relativa al fondo per la riduzione della pressione fiscale, istituito dall'articolo 1, comma 431, della legge n. 147/2013 (L. Stabilità 2014) venga ridotta per importi pari a 809.6 milioni di euro per il 2016, 413.4 milioni di euro per il 2017, 411 milioni per il 2018 e 388 milioni a decorrere dal 2019.

Osservazioni

Si osserva che l'autorizzazione di spesa relativa al Fondo per la riduzione della pressione fiscale iscritta in bilancio per il triennio 2016-2018 risulta pari a 959.6 mln per il 2016, 563.4 mln per il 2017, 561 mln per il 2018. Pertanto la disposizione in esame svuota il predetto fondo ad eccezione dell'importo pari a 150 mln di euro l'anno, reso indisponibile ai sensi dell'articolo 1, comma 645, della legge n. 190/2014 (clausola di salvaguardia relativa alle maggiori entrate derivanti dalle disposizioni della legge di stabilità 2015 in materia di giochi).

45. Riduzioni per la destinazione del 2 per mille ai partiti politici (comma 602)

Il comma 602 interviene sulle norme che, a decorrere dal 2014, regolano l'assegnazione del 2 per mille IRPEF ai partiti politici specificando che il massimale che può essere corrisposto ai partiti aventi diritto non può eccedere per il 2016 i 17,7 milioni di euro e per il 2017 i 25,1 milioni.

46. Aliquota ridotta IVA per i prodotti editoriali in formato elettronico (comma 637)

Il comma 637 integra la disposizione contenuta nella Legge di Stabilità 2015 (art. 1, comma 667, L. n. 190/2014,) con la quale era stata estesa ai libri in formato elettronico (c.d. *e-books*) l'applicabilità dell'aliquota IVA superridotta del 4%, in precedenza riconosciuta per i soli libri in formato cartaceo.

Con la modifica in esame è previsto che si applichi l'aliquota superridotta del 4 per cento anche alle cessioni di giornali, notiziari, quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa e periodici in formato elettronico. L'applicazione dell'aliquota ridotta richiede che i prodotti editoriali siano dotati di codice ISBN o ISSN.

Effetti finanziari

La disposizione determina una perdita di gettito IVA stimata in 11.5 milioni di euro l'anno a decorrere dal 2016

Osservazioni

La disposizione è positiva perché volta a rimuovere l'asimmetria di trattamento IVA delle cessioni di riviste elettroniche, che attualmente sono soggette all'aliquota ordinaria del 22 per cento, rispetto a quelle cedute in formato cartaceo, assoggettate all'aliquota del 4 per cento.

Con riguardo al tema dell'applicazione dell'aliquota superridotta IVA alla fornitura di libri elettronici, merita tuttavia ricordare quanto affermato dalla

Corte di Giustizia dell'Unione Europea nelle sentenze del 5 marzo 2015, relative alle cause C-479/13 e C-502/13.

Con tali decisioni, la Corte di Giustizia ha sancito che Lussemburgo e Francia, avendo applicato dal 1° gennaio 2012 un'aliquota IVA rispettivamente del 3% e del 5,5% alla fornitura di libri digitali o elettronici, sono venuti meno agli obblighi previsti dagli articoli da 96 a 99, 110 e 114 della direttiva 2006/112/CE, letti in combinato disposto con gli allegati II e III della direttiva stessa e con il regolamento (UE) n. 282/2011.

La Corte ha ribadito che l'aliquota IVA ridotta può essere applicata unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui all'allegato III della direttiva IVA, che elenca, tra le operazioni che possono beneficiare dell'applicazione dell'aliquota ridotta, la "fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico".

Secondo la Corte, quindi, l'aliquota IVA ridotta è applicabile all'operazione consistente nel fornire un libro che si trovi su un supporto fisico. Se è vero che il libro elettronico necessita, per poter essere letto, di un supporto fisico (quale un computer), un simile supporto non è tuttavia fornito con il libro elettronico, cosicché l'allegato III non include nel suo ambito di applicazione la fornitura di tali libri. Inoltre, la Corte constata che la direttiva IVA esclude ogni possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta ai "servizi forniti per via elettronica".

La fornitura di libri elettronici costituisce, invece, secondo la Corte, un servizio elettronico; la fornitura di libri elettronici costituirebbe una cessione di beni (e non un servizio), solo in presenza del supporto fisico che consenta la lettura dei libri elettronici. Tuttavia, un siffatto supporto non è presente nella fornitura dei libri elettronici.

Merita ricordare, ad ogni modo, che la Commissione europea sta lavorando con l'obiettivo di presentare una proposta di modifica dell'ambito di applicazione delle aliquote ridotte IVA. Tali lavori potrebbero quindi portare al superamento dei rilievi evidenziati dalla Corte di Giustizia.

47. Modifiche al credito di imposta per l'autotrasporto (commi 645-646)

Per effetto delle modifiche introdotte dal comma 645 a decorrere dal 1° gennaio 2016, i veicoli di categoria euro 2 o inferiore non beneficiano del credito di imposta relativo alle accise sui carburanti per autotrazione. Si demanda ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di stabilire le modalità per il monitoraggio dei relativi risparmi.

Gli eventuali maggiori risparmi accertati sono destinati, secondo il comma 646, a favorire l'acquisto di mezzi di ultima generazione per l'autotrasporto merci su strada (il 15% dei risparmi) ed al Fondo per l'acquisto di automezzi per il trasporto pubblico locale e regionale (85% dei risparmi).

Effetti finanziari

La relazione tecnica quantifica i risparmi derivanti dalle disposizioni del comma 645 in 160 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2016 al 2020,

in 80 milioni di euro nell'anno 2021 e in 40 milioni di euro nell'anno 2022.

48. Deduzioni forfetarie spese non documentate autotrasportatori (comma 652)

Il comma 652 introduce una riduzione delle deduzioni forfetarie relative alle spese non documentate riconosciute agli autotrasportatori dall'art. 66, comma 5, del TUIR e dall'art. 1, comma 106, della legge 23 dicembre 2005, n. 266.

Si stabilisce che esse spettino in un'unica misura (rispetto all'attuale distinzione tra trasporti regionali ed extra regionali) per i trasporti effettuati dall'imprenditore oltre il comune in cui ha sede l'impresa e nella misura del 35% di tale importo per i trasporti effettuati all'interno del comune.

Effetti finanziari

La disposizione non determina, secondo la relazione tecnica, nuovi oneri per la finanza pubblica.

49. Proroga della rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni, nonché rivalutazione dei beni di impresa (commi 887-897)

I commi da 887 a 897 prorogano nuovamente i termini per la rivalutazione di quote e terreni da parte delle persone fisiche (con un incremento della relativa imposta sostitutiva dovuta); è riconosciuta, inoltre, ai soggetti IRES, la possibilità di rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni risultanti dal bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2014, attraverso una imposta sostitutiva.

Entrando nel dettaglio delle singole disposizioni, il comma 887 riapre i termini per la rivalutazione di terreni (sia agricoli che edificabili) e partecipazioni in società non quotate possedute da persone fisiche e società semplici, agli effetti della determinazione delle plusvalenze⁴⁷. La disposizione consente, pertanto, di rivalutare anche terreni e partecipazioni posseduti alla data del 1° gennaio 2016⁴⁸ mediante versamento, entro il 30 giugno 2016 (nel caso di opzione per rata unica. C'è, poi, la possibilità di effettuare il versamento in tre rate di pari importo; in questo caso entro il 30 giugno 2016 deve essere pagata la prima rata, mentre la seconda e la terza devono essere versate, rispettivamente, entro il 30 giugno 2017 e il 30 giugno 2018).

Entro lo stesso termine del 30 giugno 2016 dovrà essere redatta e asseverata la perizia di stima.

Il comma 888 interviene sulle aliquote delle imposte dovute ai fini della rivalutazione: le prevalenti aliquote del 4% per le partecipazioni qualificate, 2% per le partecipazioni non qualificate e 4% per la rivalutazione dei terreni

⁴⁷ La norma novella l'art. 2, comma 2, D.L. n. 282/2002 che aveva introdotto la prima riapertura dei termini originariamente previsti dagli artt. 5 e 7 della Legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Legge Finanziaria 2002).

⁴⁸ I contribuenti interessati devono essere possessori dei beni di cui trattasi a titolo di proprietà, o titolari di altro diritto reale di godimento su di esse (usufrutto o nuda proprietà).

sono sostituite dall'aliquota unica dell'8%.

Ricordiamo che la possibilità di avvalersi della rivalutazione è riservata esclusivamente ai soggetti cui possono essere imputati redditi diversi ai sensi dell'art. 67, TUIR, ossia: (i) persone fisiche, per le operazioni non rientranti nell'esercizio dell'attività d'impresa; (ii) società semplici e soggetti equiparati; (iii) enti non commerciali, con riguardo a partecipazioni detenute al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa; (iv) soggetti non residenti, in relazione alle partecipazioni in società residenti in Italia, prive di una stabile organizzazione in Italia.

I commi 889 e ss. prevedono, a favore delle società di capitali e degli enti residenti soggetti a IRES la possibilità di rivalutare beni di impresa e partecipazioni risultanti dal bilancio in corso al 31 dicembre 2014.

La rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea e va annotata nell'inventario e nella nota integrativa.

La rivalutazione è effettuata mediante il pagamento di una imposta sostitutiva con aliquota del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili, calcolata sul maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione; il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.

Possono effettuare la rivalutazione i soggetti indicati nell'art. art. 73, comma 1, lett. a) e b), TUIR (società per azioni o in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e di mutua assicurazione, società europee e società cooperative europee, enti commerciali), nonché società in nome collettivo, in accomandita semplice, imprese individuali ed enti non commerciali, a condizione che siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato e che non adottino i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio.

Possono effettuare la rivalutazione anche le stabili organizzazioni in Italia di imprese estere.

La rivalutazione riguarda i soli beni costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali, nonché le partecipazioni di controllo e di collegamento iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie.

Circa i termini di versamento, l'imposta sostitutiva deve essere versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita con possibilità di compensazione della stessa (ai sensi dell'art. 17, D.Lgs n. 241/1997)

Ai sensi del comma 892, è previsto, poi, il versamento di una imposta sostitutiva delle imposte dei redditi e dell'IRAP nella misura del 10% ai fini dell'affrancamento, totale o parziale, del saldo attivo della rivalutazione.

Limitatamente ai beni immobili, la norma (comma 896) prevede che i maggiori valori iscritti in bilancio ai sensi dell'art. 14, Legge n. 342/2000 si

considerano riconosciuti con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° dicembre 2017.

Ai sensi del successivo comma 897, le disposizioni relative al riconoscimento fiscali dei maggiori valori iscritti in bilancio, si applicano anche ai soggetti IAS adopter, anche con riferimento alle partecipazioni in società o enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'art. 85, comma 3-bis, TUIR.

Effetti finanziari

Gli effetti finanziari delle descritte misure sono stimati in un maggior introito pari a 260 mln di euro nel 2016 e 130 mln di euro per gli anni 2017 e 2018; successivamente, dal 2019 al 2025, si stima una perdita derivante da minori plusvalenze imponibili per 33 mln di euro annui.

Osservazioni

La norma sulle rivalutazione non costituisce una novità della Legge di Stabilità, ma propone l'ennesima riapertura di termini.

Ciò induce ad una riflessione sulla opportunità di introdurre, a regime, una disposizione sulle rivalutazioni evitando la reiterata approvazione di siffatta misura, con cadenza sostanzialmente annuale.

Va, inoltre sottolineato che la riproposizione della opportunità di rivalutazione dei beni d'impresa in modo sostanzialmente identico a quanto fatto con la Legge n. 147/2013 ripropone le medesime criticità della norma originaria che hanno, in parte, contribuito ad attribuirle uno scarso appeal in questi anni. A ciò si aggiunga che la misura dell'aliquota dell'imposta sostitutiva appare oltremodo esagerata se si considera la riduzione dell'aliquota IRES dall'attuale 27,5% al 24%, a decorrere dal 2017.

50. Circolazione del contante e pagamenti elettronici (commi 898-904)

I commi da 898 a 904 del provvedimento modificano alcune disposizioni relative alla circolazione del denaro contante e introducono nuove regole in materia di pagamenti elettronici.

In particolare, il comma 898 interviene sull'articolo 49, comma 1, del d.lgs. n. 231/2007, innalzando, da 1.000 euro a 3.000 euro, il limite generale entro cui è consentito il trasferimento, tra soggetti diversi, a qualsiasi titolo, di denaro contante, libretti di deposito bancari o postali al portatore e titoli al portatore in euro o in valuta estera. Il secondo periodo del medesimo comma dispone, tuttavia, il mantenimento della soglia di 1.000 euro per i servizi di rimessa di denaro (c.d. *money transfer*). La precedente limitazione (euro 1.000) – come chiarito dal comma 904 – continuerà ad applicarsi anche in relazione ai pagamenti erogati, a qualsiasi titolo, dalle pubbliche amministrazioni (incluse le erogazioni previdenziali); le PA continueranno dunque ad utilizzare gli strumenti telematici in ottemperanza all'articolo 2, co. 4-ter, del d.l. n. 138/2011.

Il comma 899 uniforma al nuovo limite generale di 3.000 euro il valore massimo delle negoziazioni effettuate da cambiavalute professionali nei

confronti del pubblico (limite in precedenza determinato in 2.500 euro dal comma 2 del sopracitato articolo 49). Restano ferme le altre deroghe stabilite al limite generale dalla normativa vigente, come ad esempio la soglia massima di 15.000 euro per le transazioni in contanti legate al turismo di cittadini extra-UE (art. 3 del d.l. n. 16/2012, ecc.)

Con il comma 902 viene abrogata la norma (comma 1.1, art. 12 d.l. n. 201/2011) che a decorrere dal 1 gennaio 2014 imponeva l'esecuzione con strumenti tracciabili dei pagamenti - di qualunque importo - relativi a canoni di locazione di unità abitative (fatta eccezione per gli alloggi di edilizia residenziale pubblica), anche al fine di asseverare i patti contrattuali per l'ottenimento delle agevolazioni e delle detrazioni fiscali concesse al locatore e al conduttore.

Analogamente, mediante il comma 903, è soppressa la previsione normativa che imponeva a tutti i soggetti della filiera dei trasporti il pagamento con mezzi tracciabili dei corrispettivi per le prestazioni rese in adempimento a contratti di trasporto di merci su strada, indipendentemente dall'ammontare dell'importo della transazione (articolo 32-bis, comma 4, D.L. n. 133/2014).

Durante l'esame del provvedimento alla Camera dei Deputati, il pacchetto normativo inerente alla circolazione del contante, è stato corredato con nuove regole riguardanti i pagamenti elettronici nei confronti di operatori privati (commercianti e professionisti).

In particolare, il comma 900 apporta una serie di modifiche all'articolo 15 del d.l. n. 179/2012:

- a) Integrando il comma 4 del citato articolo, si stabilisce che l'obbligo di accettare pagamenti elettronici riguarda anche le carte di credito (non solo di debito). Tuttavia si specifica che tale obbligo non trova applicazione qualora i soggetti si trovino in situazioni di "oggettiva impossibilità tecnica".
- b) aggiungendo il comma 4-bis, viene stabilito che, al fine di promuovere il ricorso agli strumenti di pagamento elettronici anche per transazioni di importo contenuto (inferiore a 5 euro) entro il 1° febbraio 2016 con decreto interministeriale (MEF-MiSE, sentita la Banca d'Italia), dovrà essere data piena applicazione al Regolamento UE n. 751/2015 riguardante le commissioni interbancarie per i pagamenti tramite carta; con particolare riferimento per quanto concerne le soglie massime delle commissioni applicabili dai prestatori di servizi di pagamento alle operazioni effettuate dai consumatori (articolo 3 del Regolamento). Il decreto interministeriale in parola dovrà assicurare il coordinamento tra le norme europee e quelle nazionali vigenti e designare la Banca d'Italia e l'AGCOM in qualità di autorità predisposte alle specifiche funzioni di gestione e controllo previste dal regolamento stesso.
- c) con il comma 4-ter si puntualizza che i prestatori di servizi di pagamento e gli altri soggetti della filiera dei pagamenti mediante

carte sono tenuti ad assicurare l'efficace implementazione delle norme del nuovo decreto, sia sotto il profilo della trasparenza, sia sotto quello della libera concorrenza e della proporzionalità tra costi sostenuti per le transazioni e oneri imputati ai consumatori.

- d) infine, intervenendo sul comma 5 dell'articolo 15, è ampliato l'ambito regolamentare dei Ministeri coinvolti (MiSE-MEF) prevedendo che, con decreto congiunto, saranno definite anche le sanzioni amministrative applicabili alle fattispecie costituenti illecito.

Per effetto del comma 901 l'obbligo di accettare pagamenti elettronici mediante carte (di debito e di credito) è esteso dal 1° luglio 2016 ai parchimetri (dispositivi di cui alla lett. f), co. 1, art. 7, codice della strada).

Effetti finanziari

Alla misura non sono ascritti effetti sul gettito.

Osservazioni

Con riferimento alla disposizioni che modificano, allentandoli, i vincoli al trasferimento tra privati di denaro contante (e altri strumenti al portatore), si osserva in via preliminare che l'intervento incide su un quadro normativo elaborato in recepimento di direttive comunitarie (e di altre indicazioni di organismi sovranazionali), volto non soltanto al contrasto dell'evasione fiscale, ma anche, e soprattutto, al contrasto dell'ampia gamma di condotte criminali tradizionalmente alimentate dalla diffusa circolazione di strumenti di pagamento non tracciabili (corruzione, riciclaggio, finanziamento del terrorismo, ecc.).

Ciò posto, in relazione alla modifica recata dal comma 898 si osserva che la selettività dell'intervento, volto a rideterminare il solo limite fissato al primo comma dell'articolo 48, causa incongruenze sistemiche con il resto del corpus normativo del d.lgs. n. 231/2006, posto che il vincolo dei mille euro ricorre in qualità di parametro anche in altre disposizioni del medesimo articolo 49 (ad esempio, gli assegni bancari e postali dovranno continuare a recare l'indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario e la clausola di non trasferibilità se emessi per importi pari o superiori ad euro mille (art. 49, comma 5, d.lgs. 231/2006). Simili incongruenze possono essere riscontrate anche in relazione ai commi 8, 12, e 13 dell'articolo 49. Va sottolineato, inoltre, che la soglia di tracciabilità di cui al comma 1 dell'articolo 49 ha orientato il legislatore anche nell'elaborazione di altre misure, non considerate dalle disposizioni in commento. I versamenti effettuati da o in favore di società, enti, o associazioni sportive dilettantistiche, ad esempio, dovranno continuare ad essere corrisposti esclusivamente con mezzi tracciabili se di importo superiore ad euro 1.000 (art. 25, comma 5, d.l. n. 133/1999). L'aumento della frammentazione a detrimento del coordinamento e dell'intelligibilità della materia trova conferma nelle nuove, ulteriori, eccezioni alla regola generale introdotte dal secondo periodo del comma 898 (limite di 1.000 euro per le attività di money transfer) e dal comma 904 (obbligo di pagamento elettronico per le somme superiori ad euro 1.000 erogate dalla

PA).

Con riferimento al comma 902, recante l'eliminazione dell'obbligo di tracciabilità per i pagamenti dei canoni di locazione abitativa, si evidenzia come tale azione sia potenzialmente in grado di indebolire il corretto funzionamento del meccanismo di contrasto di interessi di cui all'articolo 3 del d.lgs. n. 23/2011 (cedolare secca sugli affitti) favorendo un riflusso di base imponibile nell'economia sommersa con conseguenti effetti negativi in termini di gettito. La norma di cui si dispone l'abrogazione ha infatti un chiaro intento antielusivo. Il suo funzionamento, in coordinato con il limite generale di utilizzo del contante, era teso ad imporre ai soggetti che trasferiscono canoni di locazione abitativa – se superiori ad euro 1.000 – il ricorso a mezzi di pagamento tracciabili che, di conseguenza, possono fungere da strumento per una verifica puntuale da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'effettiva spettanza dei trattamenti fiscali di favore richiesti da locatari e locatori (deduzioni per canoni di affitto ex art. 16 TUIR o regime della cedolare secca ex art 3 d.lgs. n 23/2011).

Vale la pena ricordare che l'intento originario del Legislatore, con l'articolo 12, comma 1.1, della legge n. 201/2011, era addirittura quello di imporre il ricorso agli strumenti di pagamento tracciabili - in deroga al limite generale di 1.000 euro – e dunque per canoni di locazione abitativa di qualsiasi importo. Un'interpretazione meno rigida di tale vincolo fu espressa dal Dipartimento del Tesoro con nota prot. DT 10492 del 5 febbraio 2014, che in considerazione delle finalità generali delle limitazioni ex art. 12 commi 1 e 1.1., aprì al pagamento in contanti dei canoni di locazione nel rispetto del limite generale di 1.000 euro, anche a fronte di “una prova documentale, comunque formata, purché chiara, inequivoca ed idonea ad attestare la devoluzione di una determinata somma di denaro contante”.

Si osserva che la rideterminazione del limite generale di cui al comma 898, e la soppressione del citato comma 1.1 determineranno dal 1 gennaio 2016 l'obbligo di corrispondere canoni di locazione abitativa con mezzi tracciabili esclusivamente per importi superiori alla soglia di euro 3.000, privando potenzialmente l'Amministrazione finanziaria di un importante fonte informativa.

Con riguardo alla soppressione dell'obbligo di ricorrere a pagamenti tracciabili nella filiera dell'autotrasporto (comma 903), si precisa che la relativa norma era stata introdotta con l'intento di prevenire, all'interno del comparto, infiltrazioni criminali e attività di riciclaggio di denaro derivante da traffici illegali. Similmente a quanto previsto in relazione all'obbligo di tracciabilità dei pagamenti dei canoni di locazione abitativa il vincolo in parola si palesava più stringente del limite generale al trasferimento al contante prevedendo l'utilizzazione di strumenti tracciabili per transazioni di qualsiasi importo, e dunque anche al di sotto della soglia di mille euro. Sebbene ciò – come specifica la relazione illustrativa al provvedimento in commento – possa aver creato problemi di enforcement e disagi nel “caso di piccoli pagamenti regolati ad esempio dagli autisti dei mezzi di trasporto” si osserva che una rimodulazione della disciplina poteva essere atta a

salvaguardarne il perseguimento delle condivisibili finalità.

Risultano condivisibili le disposizioni introdotte per la promozione e diffusione dei pagamenti elettronici, anche di modico valore (commi 900-901). Al riguardo si sottolinea la necessità che l'esimente dell' "oggettiva impossibilità tecnica" sancita dal nuovo comma 4, art. 15 del d.l. 179/2012, a fronte della quale viene meno l'obbligo per commercianti e professionisti di accettare pagamenti elettronici sia accuratamente circostanziata per evitare un arbitrario restringimento della platea dei soggetti coinvolti. Inoltre vale la pena evidenziare che, in ossequio al principio di legalità, la previsione di nuove fattispecie costituenti illecito amministrativo e le relative sanzioni dovrebbero essere indicate dalla legge e non demandate ad un atto normativo di fonte secondaria.

51. Modifiche alla disciplina fiscale applicabile al settore agricolo (commi 905-912)

Il comma 905 del provvedimento interviene in materia di imposta di registro, innalzando dal 12% al 15% l'aliquota relativa ai trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli professionali (art. 1, co.1 terzo periodo della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986).

Con i successivi commi 906-907 si prevede un'estensione delle agevolazioni concesse alla piccola proprietà contadina (in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale) anche ai proprietari di masi chiusi e al coniuge o ai parenti in linea retta del soggetto avente i requisiti di legge per accedere a detti incentivi (ai sensi dell'art. 2, co. 4-bis del d.l. n. 194/2009), purché proprietari di terreni agricoli e conviventi.

Il comma 908 stabilisce che con decreto del MEF di concerto con il MiPAAF, da emanare entro il 31 gennaio 2016, siano innalzate in maniera non superiore al 10% le percentuali di compensazione applicabili ad alcuni prodotti del settore lattiero-caseario e quelle applicabili ad animali vivi (bovini e suini) in misura non superiore rispettivamente al 7.7% e 8.8%. Le percentuali di compensazione citate rilevano ai fini della detrazione forfetizzata IVA dei produttori agricoli ai sensi del comma 1, art. 34, d.p.r. n. 633/1972.

Il comma 909 modifica l'art. 1, co. 512 della legge di stabilità 2013 (l. n. 228/2012) innalzando a decorrere dal periodo di imposta 2016 dal 7% al 30% il coefficiente di rivalutazione dei redditi dominicale e agrario ai fini IRPEF. Dalla rivalutazione restano esclusi i terreni agricoli o non coltivati posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali.

La successiva disposizione (comma 910) definisce i criteri per qualificare come produttive di reddito agrario le attività di produzione e cessione di energia elettrica, calorica e di carburanti e prodotti chimici agroforestali, da parte di imprenditori agricoli. Il comma 912 sancisce l'applicabilità di tale disposizione dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Il comma 911 estende all'energia elettrica consumata dai soci delle

cooperative di produzione e distribuzione (ex art. 4, co. 1, n. 8 della l.n. 1643 del 1962) il regime di esenzione dall'accisa concesso per l'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili con potenza superiore a 20 Kw, consumata dalle imprese di autoproduzione in luoghi diversi dall'abitazione (di cui all'art. 52, co. 3, lett. b) d.lgs. n. 504/1995).

Effetti finanziari

Dall'innalzamento dell'aliquota applicabile ai trasferimenti di terreni a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli (comma 905) si stima un recupero di gettito erariale su base annua pari a 34.5 mln. Ai successivi commi 906-907 (estensione delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina) è associato un effetto negativo pari a 2 milioni di euro l'anno. La rimodulazione delle percentuali di compensazione per taluni prodotti lattiero-caseari e per le carni comporterà un onere massimo per il 2016 di 20 milioni di euro. Alla norma sulla rivalutazione dei redditi agrari sono invece associati effetti positivi di competenza pari a 77.1 milioni l'anno. Alle norme riguardanti i criteri per la qualifica delle attività produttive di reddito agrario è attribuito un effetto negativo a regime pari a 14 milioni di euro l'anno. All'estensione dell'esenzione dall'accisa sull'energia (comma 911) la RT al provvedimento non assegna effetti erariali.

52. Disposizioni in materia di giochi (commi 918-945)

I commi 918-919 del provvedimento incrementano a decorrere dal 1 gennaio 2016 la misura del Prelievo Erariale Unico (PREU) sulle c.d. *newslot* e sulle *videolotteries* (rispettivamente apparecchi ex art. 110, co. 6, lett. a) e lett. b) del TULPS). Per la prima tipologia di dispositivi (*newslot*) l'aliquota del PREU passa dal 13% al 17.5% (+4.5%), contestualmente viene ridotto dal 74% al 70% il *payout* minimo (ovvero la percentuale minima legale di gioco raccolto da restituire in vincite). Per le *videolotteries*, l'aliquota d'imposta è incrementata di 0.5 punti (dal 5% al 5.5%), resta in questo caso invariata la soglia relativa al *payout*.

Con il comma 920 viene abrogata la controversa disciplina, che a decorrere dal 2015 imponeva ai concessionari e agli altri operatori della filiera delle *slot machines* la riduzione pro quota dei rispettivi aggi ed il versamento di un contributo straordinario all'Erario per un importo complessivo di 500 milioni di euro (co. 649, art. 1, legge n. 190/2014). Relativamente all'unico periodo di vigenza della disciplina abrogata il successivo comma 921 detta una clausola di interpretazione autentica, chiarendo che la riduzione degli aggi degli operatori si applica in misura proporzionale alla loro partecipazione nella distribuzione dei compensi, sulla base dei relativi accordi contrattuali, tenendo conto della durata degli stessi nel 2015.

Sempre in materia di *slot machines*, il comma 922 sancisce il blocco a decorrere dal 2016 per il rilascio dei nullaosta relativi alle *newslot*, facendo salvo quello per la sostituzione di dispositivi già in uso. Il comma 942 fissa regole per la semplificazione del processo di certificazione delle *videolotteries*, mentre il comma 943 demanda ad un decreto ministeriale la definizione del processo di evoluzione tecnologica delle *newslot*

prevedendone una riduzione progressiva nel numero del 30%.

Con il comma 923 viene introdotta una nuova sanzione amministrativa pari a 20 mila euro per i proprietari ed i soggetti che installano negli esercizi pubblici i c.d. *totem* per l'accesso *web* alle piattaforme di gioco *online*. A carico del titolare della piattaforma è prevista una sanzione in entità variabile tra 50 mila e 100 mila euro.

I commi 924-925 intervengono in materia di sanzioni relative ai concorsi e alle operazioni a premio di cui è vietato lo svolgimento (ex lett. o), co. 1, art. 12 del d.l. n. 39/2009) precisando, con valenza retroattiva, che le stesse si applicano solo per attività coperte da riserva statale.

Il successivo comma 926 riapre i termini per la procedura di regolarizzazione introdotta dalla legge di stabilità 2015 (legge n. 190/2014, art. 1, commi 643 e ss.) rivolta ai soggetti che, pur essendo scollegati dal totalizzatore nazionale dell'Agenzia delle dogane e dei Monopoli, offrono scommesse con vincite in denaro in Italia, per conto proprio o di soggetti terzi anche esteri. Le scadenze precedentemente riferite al 2015 vengono aggiornate al 2016 senza modifiche sostanziali alla procedura (unico scostamento temporale rilevante, l'anticipo da giugno a marzo della scadenza per il versamento della prima della regolarizzazione fiscale disciplinata dalla lettera e) del comma 643 citato).

Con i commi 927-931 sono stabilite regole presuntive per la rilevazione di stabili organizzazioni in Italia riguardanti coloro che svolgono, per conto di soggetti esteri non residenti, anche sulla base di contratti di ricevitoria o intermediazione o sotto forma di centri di trasmissione dati (CTD), le attività tipiche dei gestori di giochi e scommesse (raccolta scommesse, raccolta puntate, pagamento premi, ecc), mettendo a disposizione dei fruitori finali i mezzi per accedere ai servizi di gioco (apparecchiature telematiche, locali, ecc). Qualora l'Agenzia delle entrate rilevi, per il tramite di un'informativa degli intermediari e degli altri soggetti che esercitano attività finanziaria (ex art. 11, commi 1-2 del d.lgs. 231/2007), che i flussi finanziari relativi alle suddette attività tra il soggetto non residente e il gestore abbiano superato la soglia di 500.000 euro nell'arco di sei mesi, mediante modalità che saranno definite dal MEF, avvia entro 60 giorni dall'informativa medesima un contraddittorio con il gestore ed il soggetto estero al fine di consentire agli stessi di provare la mancata esistenza di una stabile organizzazione ex art. 162, TUIR. Ai fini dell'avvio del contraddittorio, le attività svolte dai gestori possono comunque essere desunte anche sulla base dei dati delle notizie e delle informazioni comunicate dalla Guardia di Finanza. Se in esito al contraddittorio, la cui durata massima è di 90 giorni, viene accertata la presenza della stabile organizzazione l'Agenzia delle entrate emette motivato accertamento liquidando le maggiori imposte e le sanzioni dovute e ne segnala la presenza agli intermediari finanziari, questi ultimi sono tenuti ad applicare una ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 25% sugli importi delle transazioni tra il gestore nazionale e il beneficiario non residente, riversando entro il 16° giorno del mese successivo al pagamento i relativi importi all'erario. Al contribuente è riconosciuta facoltà di presentare, entro 60 giorni dall'inizio di ciascun periodo di imposta,

istanza di interpello disapplicativo (ai sensi dell'articolo 11, comma 2 dello statuto del contribuente), per dimostrare il venir meno dei presupposti per l'assoggettamento alla disciplina presuntiva sopra descritta.

Le disposizioni contenute nei commi da 932 a 935 disciplinano le nuove gare per la concessione di licenze relative alla raccolta di scommesse su eventi sportivi e non, al gioco del bingo e al gioco a distanza.

Il comma 936 incarica la Conferenza Unificata di definire entro il 30 aprile 2016 le caratteristiche ed i criteri per la distribuzione e concentrazione territoriale dei punti di vendita del gioco. I successivi commi 937-941 fissano nuove restrizioni per la pubblicità del gioco e prevedono l'avvio di campagne di informazione e sensibilizzazione, in particolare nelle scuole, sui fattori di rischio connessi al gioco d'azzardo.

Gli ultimi due commi della variegata sezione dedicata ai giochi riguardano il passaggio a decorrere dal 1 gennaio 2016 al regime di tassazione del margine per i giochi di abilità a distanza con vincita in denaro e per le scommesse a quota fissa (escluse le scommesse ippiche), nonché a decorrere dal 2017 per il Bingo a distanza.

Nel primo caso (giochi di abilità a distanza), il comma 945 dispone l'incremento dell'imposta unica, precedentemente applicata in misura pari al 3% sul totale del gioco raccolto, al 20% ma solo sulle somme che non risultano restituite in vincita al giocatore. Analogamente, nel secondo caso (scommesse a quota fissa) le precedenti aliquote variabili dall'8% al 2% sono sostituite dall'aliquota del 18% per le scommesse su rete fisica e del 22% per quelle online, applicate sul margine degli operatori. Per i bingo a distanza l'imposta unica sul margine è fissata al 20%.

Effetti finanziari

Dall'incremento del Prelievo Erariale Unico sulle somme raccolte mediante apparecchi da divertimento e intrattenimento (VLT e AWP) si stima un maggior introito per l'Erario pari a 1.271 milioni di euro l'anno a decorrere dal 2016. L'abrogazione del contributo aggiuntivo di 500 milioni di euro l'anno per gli operatori della filiera (comma 920) comporta effetti negativi di pari entità. Con riguardo al passaggio dal regime della raccolta a quello del margine per le scommesse a quota fissa (co. 945) si stimano maggiori entrate per 15 milioni di euro l'anno. Dalle aste per la concessione di nuovi diritti e licenze (commi 932-935) si prevede un'entrata una tantum relativa al 2016 di 507.5 milioni.

Osservazioni

L'inasprimento dell'imposizione previsto dai commi 918 e 919 ripropone un'intenzione già palesata dal Legislatore in fase di definizione della legge di stabilità dello scorso anno. L'incremento del PREU in quella circostanza non trovò attuazione data la volontà del Governo di tornare sul tema nell'ambito della complessiva revisione della fiscalità dei giochi prevista dalla legge delega fiscale (cfr. em. Governo n. 3.4102 all'A.S. 1698 del 2014).

Si osserva che all'aumento del PREU previsto dalle norme in parola per le c.d. newslot è stata associata una riduzione del payout minimo legale, potrebbe proiettare incertezza circa l'andamento futuro dell'attività e di conseguenza delle entrate erariali, posto che le statistiche ufficiali riguardanti le entrate di competenza dei dispositivi assoggettati ad incremento della pressione fiscale già evidenziano una variazione negativa nel dato cumulato gennaio-ottobre 2015 in relazione allo stesso periodo dello scorso anno (di circa il 6%, ovvero -205 milioni di euro).

Profili di criticità in merito alla quantificazione delle risorse reperibili attraverso la misura sono stati evidenziati da più parti. Appare particolarmente dubbia la decisione di stimare il gettito potenziale senza considerare il possibile disincentivo sull'attività generato (oltre che dall'aumento dell'imposizione) dal possibile impatto di altri fattori restrittivi, cui pure si fa cenno nella relazione tecnica al provvedimento (tra questi, ad esempio, l'evoluzione delle normative locali per il settore del gioco). Si osserva, inoltre, che riguardo l'incremento del PREU sulle VLT l'Ufficio Parlamentare di Bilancio (UPB) ha già evidenziato la possibilità di una recrudescenza del contenzioso con gli operatori, posto che il bando con cui le attuali concessioni sono state assegnate escludeva la possibilità di aumenti del PREU oltre l'aliquota del 4%.

Risulta condivisibile la decisione di abrogare la controversa disciplina del contributo straordinario posto a carico degli operatori della filiera del gioco legale (comma 920), sulla genericità e sui profili di criticità di tale normativa la scrivente si era peraltro espressa in commento alla legge di stabilità dello scorso anno (Circolare n. 19803 del 23 dicembre 2014).

Infine, per quanto concerne l'introduzione dei meccanismi procedurali volti ad accertare la sussistenza in Italia di stabili organizzazioni occulte legate alla raccolta del gioco (commi 927-931) possono essere evidenziate criticità di portata generale riconducibili alla compatibilità di tali presunzioni con la normativa comunitaria e le convenzioni internazionali in materia di doppia imposizione stipulate dall'Italia.

Le fattispecie che la norma prende in considerazione non appaiono infatti peculiarità del settore del gioco, ma sono riconducibili alla più articolata e complessa questione della ridefinizione dei criteri alla base del concetto di stabile organizzazione, alla luce della digitalizzazione dell'economia. Il tema è stato recentemente oggetto di analisi da parte dell'OCSE nell'ambito del piano di azione BEPS ed il dibattito riguardo le contromisure da implementare per contrastare simili fenomeni elusivi è tutt'ora in corso, anche in ambito comunitario. Risulterebbe dunque prudente muovere in questo campo sulla scorta di iniziative condivise in ambito internazionale.

53. Disposizioni di semplificazione per la dichiarazione precompilata (commi 949-957)

I commi da 949 a 957 recano norme in materia di adempimenti relativi alla presentazione delle dichiarazioni fiscali.

In particolare, il comma 949 interviene sulla predisposizione della

dichiarazione dei redditi precompilata da parte dell’Agenzia delle Entrate, disciplinata dal decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (c.d. Decreto di semplificazione fiscale).

La lettera a) precisa che l’obbligo per i soggetti operanti nel settore sanitario⁴⁹, di inviare al Sistema Tessera Sanitaria, i dati relativi alle prestazioni sanitarie erogate ai contribuenti, si applica in modo permanente a decorrere dalle prestazioni erogate dal 2015.⁵⁰ Viene così corretto un refuso contenuto nel testo dell’art. 3, comma 3 del decreto di semplificazioni fiscali, che limitava tale obbligo alle sole prestazioni rese nel 2015. Inoltre, si estende tale obbligo anche alle strutture sanitarie private non accreditate per l’erogazione dei servizi sanitari del SSN.

La lettera b) stabilisce che a tutti i soggetti IRPEF, anche quelli che non sono destinatari della dichiarazione dei redditi precompilata (limitata ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di pensioni), sarà consentito consultare i dati relativi alle proprie spese sanitarie acquisiti dal Sistema Tessera sanitaria.

La lettera c) estende alle comunicazioni all’Agenzia delle Entrate dei dati relativi agli oneri detraibili e deducibili ai fini IRPEF, stabiliti in capo a terzi con apposito decreto del MEF, il medesimo regime sanzionatorio vigente per le comunicazioni obbligatorie all’Anagrafe tributaria delle spese sanitarie, di cui all’art. 78, comma 26 Legge n. 413/1991. Pertanto sarà applicabile una sanzione di 100 euro, non cumulabile su ogni comunicazione omessa, tardiva o errata.

La lettera d-bis) prevede la non applicabilità di sanzioni alle comunicazioni di dati afferenti la predisposizione della dichiarazione precompilata, inviate all’Agenzia delle Entrate con “lievi ritardi”, ovvero con errori formali che non hanno determinato l’indebita fruizione di detrazioni o di deduzioni IRPEF. Tale disposizione si rende applicabili sia alle comunicazioni relative all’anno 2014 sia a quelle comunque effettuate nel primo anno di trasmissione dei dati.

La lettera e) stabilisce il potere dell’Amministrazione finanziaria di eseguire controlli preventivi, entro 4 mesi dal termine per la trasmissione della dichiarazione precompilate, nei seguenti casi:

- la dichiarazione è inviata dal contribuente, direttamente o tramite il sostituto d’imposta in assistenza fiscale, con modifiche sostanziali rispetto a quella precompilata (es. incidenti sulla determinazione del reddito o dell’imposta) ovvero risulta incoerente rispetto ad appositi criteri stabiliti con un futuro provvedimento del Direttore dell’Agenzia

⁴⁹ Nel dettaglio sono tenuti a tale obbligo: le ASL, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, i policlinici universitari, le farmacie, pubbliche e private, i presidi di specialistica ambulatoriale, le strutture per l’erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, gli altri presidi e strutture accreditate per l’erogazione dei servizi sanitari e gli iscritti all’Albo dei medici chirurgici e degli odontoiatri.

⁵⁰ Le specifiche tecniche e le modalità operative di trasmissione dei predetti dati, a decorrere dal periodo di imposta 2015, sono state definiti con il decreto ministeriale del 31 luglio 2015.

delle Entrate;

- la dichiarazione presenta una richiesta di rimborso di importo superiore a 4.000 euro. L'Agenzia dovrà erogare il rimborso entro 6 mesi dalla scadenza del termine per la trasmissione della dichiarazione.

Per effetto della nuova disciplina dei controlli preventivi, viene abrogata al disposizione che escludeva il controllo preventivo per le dichiarazioni precompilate inviate direttamente dal contribuente o tramite il sostituto di imposta, nei casi di rimborso complessivo superiore a 4.000 euro, in deroga ai controlli previsti dall' art. 1, comma 586 della Legge n. 147/2013.

La lettera h) modifica i requisiti dimensionali ai fini dello svolgimento dell'attività di assistenza fiscale da parte dei CAF.

Il comma 950 apporta modifiche agli obblighi di comunicazione all'Anagrafe tributaria delle spese sanitarie rimborsate da parte di:

- gli enti, le casse e le società di mutuo soccorso aventi esclusivamente fine assistenziale (art. 51, comma 2 lett. a) del TUIR);
- i fondi sanitari integrativi che hanno ottenuto nell'anno precedente l'attestazione all'Anagrafe dei fondi sanitari, di cui all'art. 9, comma 9 del DLgs n. 502/1992 (art.10, comma 1, lett. e-ter) del TUIR;
- gli altri fondi comunque denominati.

Tali soggetti saranno tenuti a comunicare, a partire dall'anno 2015, i dati concernenti:

- le spese sanitarie rimborsate per effetto di contributi o premi, per i quali spetta la detrazione d'imposta o deducibili dal suo reddito imponibile;
- le spese sanitarie rimborsate, che comunque non sono rimaste a carico del contribuente.

I commi 951 e 952 ridisegnano le modalità e le scadenze dei nuovi adempimenti dichiarativi per i sostituti di imposta.

In particolare, i sostituti ogni dovranno inviare:

- entro il 7 marzo le Certificazioni uniche, nonché gli ulteriori dati fiscali e contributivi necessari ai fini dei controlli fiscali e previdenziali
- entro il 7 luglio i risultati finali delle dichiarazioni dei redditi per i sostituiti per i quali prestano assistenza fiscale
- entro il 31 luglio la dichiarazione annuale

Il comma 953 esonera i contribuenti tenuti a trasmettere i dati tramite il Sistema Tessera sanitaria dall'obbligo di comunicare le operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. spesometro).

Infine, con i commi 954 e 955 vengono apportate modifiche, a decorrere dal periodo di imposta 2015, alla disciplina degli oneri detraibili di cui all'art. 15 del TUIR per le seguenti voci:

- a) *spese funebri*, consentendo la detrazione anche per spese sostenute a favore di soggetti non inclusi nel nucleo familiare di cui all'art. 433⁵¹ del codice civile;
- b) *spese per la frequenza di corsi universitari presso università private*, stabilendo che quota di spesa ammessa, attualmente genericamente riferita alle tasse dei contributi degli istituti statali, sarà appositamente determinata per ciascuna facoltà sulla base della media degli importi dovuti per le università statali, con apposito decreto del MIUR che sarà emanato entro il 31 dicembre di ogni anno. Per il primo anno la scadenza è fissata entro il 31 gennaio 2016.

Effetti finanziari

La misura, di carattere semplificatorio, non comporta effetti finanziari.

Osservazioni

Appare positiva la previsione che esclude l'applicabilità delle sanzioni alle Certificazioni Uniche inviate nel 2015 con lieve ritardo o con errori formali che hanno determinato una indebita fruizione di detrazioni o deduzioni nella dichiarazione precompilata.

La misura accoglie una richiesta in tal senso espressa da Confindustria anche per tenere conto delle difficoltà incontrate dai sostituti di imposta nell'invio delle CU 2015 .

Inoltre, si segnala che tale regime sanzionatorio transitorio si rende applicabile anche alle comunicazioni al Sistema Tessera Sanitaria cui saranno tenuti gli operatori sanitari entro il prossimo 31 gennaio, posto che per tali soggetti il periodo 2016 costituisce il primo anno di trasmissione dei dati all'Agenzia delle entrate.

Restano margini di incertezza sull'interpretazione che darà l'Agenzia delle Entrate al termine "lieve ritardo", rispetto alla scadenza originaria contenuto nella norma.

54. Modifica sanzione a carico CAF che rilasciano visto di conformità (comma 957)

Il comma 957, mediante una modifica dell'art. 39, comma 1-bis del D.Lgs.

⁵¹ Si tratta delle seguenti persone:

- 1) il coniuge;
- 2) i figli, anche adottivi, e, in loro mancanza, i discendenti prossimi;
- 3) i genitori e, in loro mancanza, gli ascendenti prossimi; gli adottanti;
- 4) i generi e le nuore;
- 5) il suocero e la suocera;
- 6) i fratelli e le sorelle germani o unilaterali, con precedenza dei germani sugli unilaterali.

n. 241/1997, interviene sulla disciplina di responsabilità solidale a carico del centro di assistenza fiscale per violazioni relative all'assistenza dei contribuenti (visto di conformità ed asseverazione infedeli, certificazione tributaria infedele).

In particolare, per effetto della modifica apportata, in presenza di questo genere di violazioni, il CAF è obbligato solidalmente con il trasgressore (vale a dire, il soggetto che ha materialmente rilasciato il visto o l'asseverazione o, in altri termini, il responsabile dell'assistenza fiscale ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 471/1997) per il pagamento di una somma pari non solo alla sanzione (come previsto attualmente), ma anche alle ulteriori somme irrogate al trasgressore ai sensi dei commi 1 e 3 dell'art. 39 e dell'art. 7-bis del medesimo D.Lgs. n. 241/1997.

Effetti finanziari

La disposizione non determina effetti finanziari.

55. Aliquota IVA prestazioni cooperative sociali (commi 960, 962-963)

I commi 960, 962 e 963 dell'articolo unico intervengono sulle aliquote IVA, riformulando l'art. 16 del D.P.R. n. 633/1972 e modificano la misura dell'aliquota applicabile ad alcune particolari tipologie di operazioni.

Nello specifico, la lett. a) del comma 960, sostituisce i primi due commi dell'art. 16 e, oltre a confermare l'aliquota ordinaria nella misura del 22 per cento, stabilisce la misura delle aliquote ridotte nel quattro, cinque e dieci per cento con riferimento alle operazioni aventi per oggetto i beni e servizi elencati, rispettivamente, nella parte II, nella parte II-bis e nella parte III della tabella A. E' fatto salvo quanto disposto dall'art. 34 del medesimo D.P.R. n. 633/1972, relativo al regime speciale per i produttori agricoli.

La lettera b) del comma 960 abroga il n. 41-bis) della tabella A, parte II, che stabilisce l'applicazione dell'aliquota superridotta del 4 per cento alle prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale.

Tali prestazioni sono, in sostanza, assoggettate alla nuova aliquota del 5 per cento.

La lettera c) del comma in esame introduce la nuova Parte II-bis nella Tabella A, allegata al D.P.R. n. 633/1972 e stabilisce, in particolare, che siano soggette all'aliquota del 5 per cento le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10, comma 1, rese in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo

sessuale e lavorativo, da cooperative sociali e loro consorzi.

Si tratta, nello specifico, delle seguenti prestazioni:

18) prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza;

19) prestazioni di ricovero e cura compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto;

20) prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici;

21) prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;

27-ter) prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili.

Il comma 962 abroga i primi due periodi dell'art. 1, comma 331, della legge n. 296/2006.

Il primo periodo del comma 331 estendeva in via interpretativa l'aliquota agevolata del 4 per cento anche alle prestazioni sopra elencate (di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, rese nei confronti dei soggetti indicati nel n. 41-bis), in generale, da qualunque tipo di cooperativa e loro consorzio, sia direttamente nei confronti del destinatario finale, sia in esecuzione di contratti di appalto e convenzioni.

Il secondo periodo del comma 331 faceva salva la facoltà per le sole cooperative sociali (in quanto Onlus di diritto ai sensi dell'art. 10, comma 8, del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460), di optare per il regime agevolativo applicato alle Onlus; pertanto, con la sua abrogazione, è venuta meno la possibilità per le cooperative sociali di cui alla legge n. 381/1991 e per i loro consorzi di fruire del regime di esenzione IVA.

Con riguardo alla decorrenza delle nuove norme, le cui novità riguardano, di fatto, l'applicazione dell'aliquota del 5 per cento alle operazioni rese dalla cooperative sociali, il comma 547 dispone che queste si applichino alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati successivamente alla data di entrata in vigore della legge in esame.

Effetti finanziari

Alla disposizione sono associati effetti positivi sul gettito IVA quantificati in 46 milioni di euro su base annua.

Osservazioni

La scelta di applicare l'aliquota IVA del 5 per cento alle prestazioni rese dalle cooperative sociali e dai loro consorzi mette fine ad un periodo di

continui cambiamenti normativi che avevano tratto origine da una procedura EU Pilot con la quale la Commissione europea aveva rilevato l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario della disciplina prevista dal n. 41-bis della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/72 (prestazioni socio-sanitarie ed educative), dal momento che l'applicazione dell'aliquota del 4 per cento alle prestazioni in esame non era ritenuta compatibile con la c.d. clausola di stand still, prevista dall'art. 110 della direttiva 2006/112/CE.

Tale articolo stabilisce che gli Stati membri possono mantenere nei propri ordinamenti interni aliquote IVA ridotte inferiori al 5 per cento, a condizione che queste risultino già da essi applicate anteriormente alla data del 1° gennaio 1991. Poiché, tuttavia, l'applicazione dell'aliquota IVA del 4 per cento alle operazioni in esame era stata disposta dalla legge 8 novembre 1991, n. 381, la Commissione ha rilevato la contrarietà della norma nazionale al diretto comunitario.

Successivamente all'apertura di tale procedura, i commi dal 488 al 490 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2013 avevano pertanto previsto l'incremento dell'aliquota per i servizi resi dalle cooperative sociali e loro consorzi dal 4 per cento al 10 per cento.

Successivamente l'art. 1, comma 172, della legge n. 147/2013 (Legge di stabilità 2014) aveva sostituito i commi 488 e 489 sopra menzionati, di fatto ripristinando l'aliquota IVA agevolata del 4 per cento (di cui al n. 41-bis della Tabella A, parte II) limitatamente alle prestazioni dei servizi socio-sanitari e educativi resi dalle cooperative sociali e dai loro consorzi sia direttamente nei confronti dei soggetti svantaggiati (minori, anziani, disabili, etc.), sia sulla base di convenzioni o appalti stipulati con soggetti terzi.

Tale operazione ha determinato l'apertura di una nuova procedura EU Pilot, che la norma in esame dovrebbe contribuire a bloccare, grazie all'istituzione di una nuova aliquota ridotta al 5%

56. Contrasto all'evasione fiscale nel settore degli autoveicoli (comma 964)

Il comma 964 modifica l'articolo 103, comma 1, del D.Lgs. n. 285 del 1992 (Nuovo codice della strada), in tema di obblighi conseguenti alla cessazione della circolazione dei veicoli a motore e dei rimorchi, in relazione alla definitiva esportazione all'estero. Si prevede, in particolare, che l'esportazione vada documentata attraverso reimmatricolazione, comprovata dall'esibizione della copia della documentazione doganale di esportazione.

La disposizione, con intento antielusivo, intende combattere pratiche dirette ad evitare il pagamento della tassa automobilistica e gli oneri ad essa connessi, nonché le spese relative al trasferimento della proprietà del veicolo.

In particolare, la *ratio* della norma è quella di contrastare la simulazione di esportazioni di veicoli, senza che il veicolo sia mai uscito dal territorio

nazionale, realizzata al solo scopo di evadere tali tasse.

Effetti finanziari

La disposizione, di carattere procedurale, non comporta oneri a carico della finanza pubblica.

57. Credito d'imposta impianti di videosorveglianza (comma 982)

Il comma 982 ha istituito un credito d'imposta a favore delle persone fisiche che, fuori dall'attività di lavoro autonomo o d'impresa eventualmente intrapresa, effettuano investimenti in impianti di videosorveglianza digitale o stipulano degli accordi con istituti di vigilanza, al fine di prevenire danni da attività criminali.

Il credito d'imposta potrà essere concesso nel limite massimo di 15 milioni di euro di spesa complessiva, stanziata per il 2016.

Un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che sarà emanato entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di stabilità 2016, disciplinerà i criteri di utilizzo, le modalità di accesso e i limiti all'utilizzo del credito stesso.

Effetti finanziari

La disposizione non determina effetti negativi in termini di gettito pari a 15 milioni di euro, per il 2016, limite di spesa stabilito dalla norma stessa.

58. Trattamento fiscale contributi consorzi obbligatori (commi 987-989)

I commi da 987 a 989 disciplinano il trattamento fiscale dei contributi volontari versati ai consorzi obbligatori. Il comma 987, aggiungendo la lettera o-ter) al comma 2 dell'art.100 del T.U.I.R., chiarisce che sono deducibili le somme corrisposte, anche su base volontaria, a consorzi cui le imprese aderiscono ottemperando ad obblighi di legge, indipendentemente dal trattamento contabile ad esse riservato e purché utilizzate agli scopi dei consorzi.

Ai sensi del comma successivo, le medesime somme sono deducibili dall'IRAP (art. 11, comma 1, lettera a), n. 1-bis), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Secondo il comma 989, le misure introdotte si applicano retroattivamente, dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2015.

Effetti finanziari

La relazione tecnica evidenzia che la disposizione, ai fini IRAP, determina una perdita di gettito, mentre, ai fini IRES non determina variazioni in considerazione del fatto che i contributi su base volontaria di fatto sostituiscono quelli obbligatori già deducibili dal reddito. La tabella seguente illustra gli effetti (valori in milioni di euro).

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
IRAP	-19,4	-10,5	-10,5	-10,5	-10,5	-10,5	-10,5	-10,5	-10,5	-10,5