

I Dossier fiscali

Legge 23 dicembre 2014, n.190 (Legge di Stabilità 2015)
- Le misure fiscali d'interesse per il settore delle costruzioni -

Gennaio 2015

SOMMARIO

MESSA A REGIME DEL “BONUS 80 EURO” PER I LAVORATORI DIPENDENTI (ART.1, CO. 12-15)	3
COMPENSAZIONE DEI DEBITI FISCALI CON I CREDITI VERSO LA P.A. (ART.1, CO. 19)	4
ELIMINAZIONE DEL COSTO DEL LAVORO DALLA BASE IMPONIBILE IRAP (ART.1, CO. 20-24)	5
ANTICIPAZIONE DEL TFR IN BUSTA PAGA (ART.1, CO.26)	6
PROROGA PER IL 2015 DEI BONUS PER IL RECUPERO, LA RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA E LA SICUREZZA ANTISISMICA DEGLI EDIFICI (ART.1, CO.47-48 E 657)	6
1. <i>Detrazione del 65% per la riqualificazione energetica degli edifici</i>	6
2. <i>Detrazione del 50% per il recupero delle abitazioni e l’acquisto di mobili</i>	7
3. <i>Detrazione del 65% per la sicurezza antisismica</i>	8
RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA RIVALUTAZIONE DELLE AREE EDIFICABILI (ART.1, CO.626-627)	9
ESTENSIONE DEL “REVERSE CHARGE” E “SPLIT PAYMENT” (ART.1, CO.629-630 E 632)	10
TASI – NOVITÀ PER IL 2015 (ART.1, CO.679)	12
AUMENTO DELL’IVA DAL 2016 E REVISIONE DELLA “CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA” (ART.1, CO. 207, 718-719)	12

MESSA A REGIME DEL “BONUS 80 EURO” PER I LAVORATORI DIPENDENTI (ART.1, CO. 12-15)

L’art.1, co.12-15, della legge 190/2014 (legge di Stabilità 2015) conferma la messa a regime, in via automatica, del credito riconosciuto ai lavoratori dipendenti, che determina un aumento in busta paga nella misura massima di 80 euro mensili.

Anticipato in via sperimentale a partire dalle retribuzioni erogate nel mese di maggio 2014¹, il Bonus IRPEF trova ora definitiva stabilizzazione nell’ambito dell’art.13 del D.P.R. 917/1986 – TUIR, che disciplina le ordinarie detrazioni d’imposta per i lavoratori dipendenti ed assimilati.

In particolare, il nuovo co. 1-*bis* del citato art. 13 del TUIR attribuisce un credito IRPEF, nella misura pari a:

- **960 euro**, in caso di reddito complessivo non superiore a 24.000 euro (che corrisponde a 80 euro in più per ogni singola busta paga);
- **960 euro**, in caso di **reddito complessivo superiore a 24.000, fino a 26.000 euro**, attribuito in funzione del rapporto tra “*l’importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l’importo di 2.000 euro*” (il credito mensile viene garantito in misura ridotta).

Diversamente, il Bonus IRPEF non viene riconosciuto ai lavoratori “*incapienti*”, ossia a quei soggetti con un reddito inferiore a 8.000 euro, che si vedono azzerare l’IRPEF dovuta dalle “*ordinarie*” detrazioni per i redditi da lavoro dipendente (ai sensi dell’art.13, co.1 del TUIR).

Con riferimento alle modalità operative, la legge di Stabilità 2015 conferma che il credito è rapportato al periodo di lavoro svolto nell’anno e che l’agevolazione è automatica, senza alcuna richiesta da parte dei beneficiari.

Sono state confermate anche le **modalità operative** di attribuzione del beneficio.

In particolare, il sostituto d’imposta dovrà:

- **verificare** la “*capienza*” reddituale del **lavoratore** (ossia reddito da lavoro dipendente superiore a 8.000 euro);
- **ripartire** tale “*bonus*” nelle **retribuzioni erogate da gennaio a dicembre 2015** (nonché nelle mensilità degli anni successivi), in funzione del periodo di lavoro effettivamente svolto nell’anno.

A tal riguardo, per “*finanziare*” tale credito, il sostituto d’imposta recupererà il “*bonus*” utilizzando il meccanismo della compensazione².

Alla luce della messa a regime di tale misura, si ritengono confermati, per quanto compatibili, i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate forniti con le C.M. 8/E/2014³ e 9/E/2014, relativamente all’ambito applicativo del credito.

¹ Cfr. l’art.1 del D.L. 66/2014, convertito, con modificazioni, nella legge 89/2014.

² Ai sensi dell’art.17 del D.Lgs. 241/1997.

³ Cfr. “*Decreto Spending review – Chiarimenti dell’AdE sul cd. bonus 80 euro in busta paga*” - ID n. 16004 del 29 aprile 2014.

COMPENSAZIONE DEI DEBITI FISCALI CON I CREDITI VERSO LA P.A. (ART.1, CO. 19)

L'art.1, co.19, della legge di Stabilità 2015 stabilisce la possibilità di **compensare, nel 2015, le somme iscritte a ruolo**, e risultanti dalle **cartelle di pagamento**, con i **crediti commerciali**, vantati nei confronti della P.A. (cfr. anche art.28-*quater*, D.P.R. 602/1973).

L'applicabilità di tale disposizione è subordinata ad un Decreto del Ministro dell'economia e finanze, di concerto con Ministro dello sviluppo economico, da emanare entro novanta giorni dall'entrata in vigore della legge di Stabilità 2015.

Si ricorda che, sul tema, sono intervenuti diversi e successivi Provvedimenti, volti a definire l'ambito applicativo di tale strumento, specie per quel che riguarda il termine di notifica delle cartelle di pagamento che hanno consentito di effettuare la compensazione con i crediti verso la P.A.⁴.

Da ultimo, per il 2014, il D.M. 24 settembre 2014, in vigore dal 10 ottobre scorso, ha stabilito la possibilità di effettuare la compensazione per le cartelle di pagamento, notificate entro il 31 marzo 2014, con i crediti commerciali vantati nei confronti della P.A..

Per completezza, si ricorda, inoltre, che la suddetta forma di compensazione si aggiunge agli ulteriori strumenti di utilizzo dei crediti vantati nei confronti della P.A.⁵, quali:

- la compensazione con i debiti fiscali dovuti a seguito della chiusura anticipata delle liti⁶;
- la cessione del credito (per la quale è prevista la detassazione, consistente nell'esenzione da imposte, tasse e diritti di qualsiasi tipo, ad eccezione dell'IVA - art.38-*bis* del D.L. 66/2014).

In particolare, gli atti di cessione dei crediti certi, liquidi ed esigibili maturati nei confronti di pubbliche Amministrazioni entro il 31 dicembre 2013⁷ per somministrazioni, forniture ed appalti sono esenti dalle imposte di registro (dovuta nella misura fissa di 200 euro)⁸ e di bollo (pari a 16 euro)⁹.

⁴ L'originario termine era stato fissato al 30 aprile 2012 (D.M. 19 ottobre 2012), poi prorogato fino al 31 dicembre 2012, e successivamente al 30 settembre 2013 (cfr. anche art.9, co.02, del D.L. 35/2013, convertito, con modificazioni, nella legge 64/2013).

⁵ Cfr. ANCE "Compensazione fra crediti verso la P.A. e debiti fiscali – La disciplina completa" - ID n.17279 del 4 agosto 2014.

⁶ A tal riguardo, si ricorda che il nuovo art.28-*quinqüies* del D.P.R. 602/1973 (come modificato dall'art.39, co.1, del D.L. 66/2014 convertito, con modificazioni, nella legge 89/2014 - cd. "Decreto Spending review") prevede, a regime, la possibilità di compensare i crediti commerciali con le somme dovute a seguito dell'adesione alle forme di deflazione del contenzioso.

⁷ Precedentemente, l'art.8 del D.L. 35/2013 (convertito con modificazioni nella legge 64/2013) fissava al 31 dicembre 2012 la data di maturazione dei crediti commerciali vantati nei confronti delle PA, la cui cessione fruiva della detassazione.

⁸ La misura dell'imposta fissa dell'imposta di registro è passata da 168 euro a 200 euro dal 1° gennaio 2014 (art.26 del D.L. 104/2013, convertito, con modificazioni, nella legge 2013, n.128 — cfr. ANCE "Legge di conversione del D.L. 104/2013 - Novità sull'imposta di registro dal 2014" - ID n. 13682 del 12 novembre 2013).

ELIMINAZIONE DEL COSTO DEL LAVORO DALLA BASE IMPONIBILE IRAP (ART.1, CO. 20-24)

L'art.1, co.20-24, della legge di Stabilità 2015 prevede, dal periodo d'imposta 2015, l'eliminazione dalla base imponibile IRAP del costo complessivo del personale impiegato a tempo indeterminato.

In particolare, è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e l'ammontare delle deduzioni spettanti (ad esempio, quelle relative ai contributi assicurativi, previdenziali ed assistenziali, nonché quelle forfettarie per i lavoratori a tempo indeterminato)¹⁰.

Tale disposizione, presente nel testo del DdL di Stabilità 2015 fin dalla sua originaria presentazione, corrisponde, secondo le stime contenute nella Relazione tecnica al medesimo Provvedimento, ad una **riduzione della prelievo fiscale ai fini IRAP**, a carico delle imprese, per **5 miliardi di euro**¹¹.

A fronte di tale previsione, è stata abrogata la riduzione delle aliquote IRAP in vigore nel periodo d'imposta 2014, riportando in tal modo l'aliquota base dal 3,5% al 3,9% (cfr. l'art.2 del D.L. 66/2014, convertito, con modificazioni, nella legge 89/2014).

La deducibilità del costo per il personale, introdotta ai fini IRAP, è stata, altresì, inserita nell'ambito della disciplina relativa all'integrale deducibilità, ai fini IRES/IRPEF, della quota IRAP gravante sul costo del lavoro dipendente e assimilato¹², che è stata aggiornata con tale nuova misura.

L'eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP, specie se valutata insieme alla decontribuzione per 3 anni riconosciuta per i nuovi assunti, rappresenta una misura da tempo auspicata da tutti i settori ad alta intensità di manodopera, quale il settore delle costruzioni.

Tuttavia, occorrerebbero parallelamente incentivi alla domanda, che favoriscano lo smobilizzo dei fabbricati costruiti e non ancora collocati sul mercato, nonché l'apertura di nuovi cantieri.

Solo in tal modo, creando nuova occupazione, il settore delle costruzioni potrà fruire effettivamente di tale importante sgravio.

In linea generale, inoltre, l'effetto positivo della misura viene attenuato dal mantenimento dell'aliquota IRAP al 3,9%, anziché al 3,5% come originariamente fissato

⁹ La misura dell'imposta di bollo è passata da 14,62 a 16 euro dal 26 giugno 2013 (art.7-bis, comma 3, del D.L. 43/2013 convertito, con modificazioni, nella legge 71/2013 – cfr. ANCE "Aumento dell'imposta di bollo – D.L. 43/2013" - ID n. 12086 del 28 giugno 2013).

¹⁰ Si tratta delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art.1, co.1, lett.a, co.1-bis, 4-bis e 4-quater, del D.Lgs. 446/1997.

¹¹ Per completezza, si segnala che a tale misura, nel corso dell'iter parlamentare, è stato aggiunto un ulteriore beneficio per i soggetti passivi IRAP che non si avvalgono di lavoratori dipendenti, a favore dei quali viene riconosciuto un credito d'imposta in misura pari del 10% dell'imposta dovuta. Il minor gettito, relativo a tale ulteriore disposizione, è quantificato in 489 milioni di euro per il triennio 2016-2018.

¹² Disciplinata dall'art.2, co.1, del D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 214/2011. In pratica, il 100% della quota di IRAP riferita al costo dei lavoratori dipendenti (al netto delle deduzioni spettanti) va ad abbattere il reddito imponibile IRES/IRPEF del datore di lavoro.

dal D.L. 66/2014, che, tra l'altro, si applica con effetto retroattivo già dal periodo d'imposta 2014.

ANTICIPAZIONE DEL TFR IN BUSTA PAGA (ART.1, CO.26)

L'art.1, co.26 della legge di Stabilità 2015 introduce, in via sperimentale, la possibilità, per i lavoratori dipendenti del settore privato, di richiedere facoltativamente (l'opzione, una volta esercitata, è irrevocabile) l'anticipazione in busta paga della quota maturanda del TFR, con riferimento alle retribuzioni erogate dal 1° marzo 2015 al 30 giugno 2018.

Sotto il profilo fiscale, la quota di TFR erogata con la retribuzione mensile è assoggetta alle regole ordinarie di tassazione ai fini IRPEF, al posto del regime di tassazione separata (art.17, co.1, lett.a del D.P.R. 917/1986-TUIR) a cui è assoggettato l'importo del TFR liquidato al momento della cessazione del rapporto di lavoro.

In merito, la Relazione illustrativa al DdL di Stabilità 2015 conferma che la quota del TFR erogata in busta paga non concorre al raggiungimento della soglia massima di reddito stabilita per usufruire del Bonus IRPEF di 80 euro per i lavoratori dipendenti con reddito inferiore a 26.000 euro.

Tale misura sicuramente è un incentivo all'incremento dei consumi, ma non certo di quelli immobiliari. Tuttavia, occorre evitare che tale anticipazione riduca la liquidità effettiva delle imprese.

PROROGA PER IL 2015 DEI BONUS PER IL RECUPERO, LA RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA E LA SICUREZZA ANTISISMICA DEGLI EDIFICI (ART.1, CO.47-48 E 657)

1. Detrazione del 65% per la riqualificazione energetica degli edifici

L'art.1, co.47, lett.a, della legge di Stabilità 2015 prevede la **proroga della detrazione IRPEF/IRES per la riqualificazione energetica degli edifici esistenti** (cd. 55%), che si applicherà ancora **nella misura del 65%** per le **spese** sostenute **dal 1° gennaio al 31 dicembre 2015**, anche con riferimento ai lavori su parti comuni condominiali (ovvero su tutte le unità immobiliari che compongono il condominio)¹³.

Contestualmente, l'**ambito applicativo del beneficio**, da ripartire in 10 quote annuali di pari importo, viene **esteso**, per le spese sostenute **dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2015**, ad **ulteriori tipologie di interventi** agevolabili, quali:

- l'**acquisto** e la **posa in opera** di **schermature solari**¹⁴, nel limite massimo di detrazione pari a 60.000 euro;
- l'**acquisto** e la **posa in opera** di **impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili**, nel limite massimo di detrazione pari a 30.000 euro.

Di contro, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2015, il medesimo Provvedimento prevede l'aumento, dal 4% all'8%, della ritenuta¹⁵ operata dalle banche al momento

¹³ Cfr. l'art.14 del D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, nella legge 90/2013.

¹⁴ Deve trattarsi degli impianti di cui all'allegato M al decreto legislativo 29 dicembre 2006, n.311.

¹⁵ Ai sensi dell'art.25 del D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, nella legge 122/2010.

dell'accredito dei bonifici di pagamento delle spese agevolate, a titolo di acconto delle imposte sul reddito dovute dall'impresa esecutrice degli interventi (art.1, co.657).

La proroga per un ulteriore anno dell'Ecobonus, pur valutandosi positivamente, non accoglie tuttavia la proposta ANCE che ne prevede la messa a regime ed una rimodulazione, che premi maggiormente gli interventi a maggiore impatto (quali, ad esempio, il "cappotto dell'edificio" e la riqualificazione globale).

Desta, inoltre, preoccupazione l'aumento della ritenuta dal 4% all'8%: tale misura, seppur diretta al condivisibile obiettivo di contrasto all'evasione, avrà l'unico effetto di ridurre la liquidità delle imprese regolari, rischiando di comprometterne definitivamente l'attività, già colpita dalla grave situazione congiunturale e dalla stretta creditizia.

Ciò, tra l'altro, senza migliorare in alcun modo l'efficacia dello strumento di contrasto all'evasione, già assicurato, sia dalla necessaria tracciabilità dei pagamenti dei corrispettivi (con l'obbligatorio utilizzo del bonifico appositamente predisposto per le agevolazioni), sia dalla natura stessa delle detrazioni che, attraverso il meccanismo del "contrasto di interessi", già garantisce di per sé l'emersione di base imponibile.

Peraltro, l'aumento della ritenuta mal si concilia con le generali esigenze di semplificazione già riconosciute dal Governo in materia, con il venir meno dell'obbligo di Comunicazione per i "lavori a cavallo d'anno" agevolabili con la medesima detrazione del 65%¹⁶, che rappresenta un evidente alleggerimento degli adempimenti a carico dei contribuenti.

Per questo l'ANCE ha già intrapreso le opportune iniziative per ottenere in futuro un ripensamento della misura, mantenendo la ritenuta all'attuale 4%, anche in considerazione del fatto che la percentuale dell'8% supera la redditività dell'intervento per l'impresa esecutrice.

2. Detrazione del 50% per il recupero delle abitazioni e l'acquisto di mobili

L'art.1, co.47, lett.b, n.1 e 48 del Provvedimento **proroga** per il **2015**:

- la **detrazione IRPEF "potenziata" al 50% per il recupero edilizio delle abitazioni**, nel **limite massimo di 96.000 euro** per unità immobiliare, per le **spese sostenute dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2015**¹⁷, relative a:
 - **interventi di recupero edilizio** (manutenzione ordinaria sulle parti comuni, manutenzione straordinaria, restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia), nonché ulteriori interventi agevolabili (ad esempio, eliminazione delle barriere architettoniche, misure volte a prevenire atti illeciti di terzi);
 - **acquisto di abitazioni** poste all'interno di **fabbricati** interamente **ristrutturati** da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, ovvero da cooperative edilizie, che provvedono, **entro diciotto mesi dal termine dei lavori**, alla successiva vendita o assegnazione dell'immobile.

¹⁶ Come noto, la disposizione è contenuta nel D.Lgs. 175/2014, in materia di semplificazioni fiscali – Cfr. ANCE "Semplificazioni fiscali – In Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. 175/2014" - ID n.18616 dell' 11 dicembre 2014.

¹⁷ Viene modificato l'art.16, co.1, del D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, nella legge 90/2013.

Dal 1° gennaio 2015 verrà, così, esteso il termine, originariamente fissato a sei mesi dalla fine dei lavori di recupero del fabbricato, entro cui deve essere effettuata la cessione dell'abitazione.

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

Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2016, invece, la detrazione continuerà ad operare nella misura ordinaria del 36%, ai sensi dell'art.16-*bis* del D.P.R. 917/1986 – TUIR.

Anche per le spese sostenute dal 1° gennaio 2015 ed agevolabili con il "50%" viene previsto l'aumento, dal 4% all'8%, della ritenuta¹⁸ operata dalle banche al momento dell'accredito dei bonifici di pagamento delle spese agevolate, a titolo di acconto delle imposte sul reddito dovute dall'impresa esecutrice degli interventi (art.1, co.657);

- **la detrazione IRPEF del 50% per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici**, ivi compresi i **grandi elettrodomestici** dotati di etichetta energetica, di classe non inferiore alla **A+** (**A** per i **forni**)¹⁹, destinati ad abitazioni ristrutturate, riconosciuta per le **spese sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2015**, fino ad un importo massimo di 10.000 euro (art.1, co.47, lett.b, n.3).

Le spese sostenute per l'acquisto di mobili verranno considerate, ai fini della detrazione, a prescindere dall'importo delle spese per i lavori di ristrutturazione, come, peraltro, già previsto per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2014.

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

L'ANCE esprime apprezzamento in merito all'ampliamento, da sei a diciotto mesi, del termine, decorrente dalla fine dei lavori, per l'acquisto delle abitazioni poste in fabbricati interamente ristrutturati, agevolato con la detrazione IRPEF del 50%, la cui proroga per il 2015 viene pure vista con estremo favore.

Come auspicato dall'ANCE, è stata finalmente riconosciuta la necessità di rendere effettiva la fruizione del beneficio anche nell'ipotesi di acquisto di abitazioni ristrutturate, tenuto conto che l'originario termine per la vendita, fissato a sei mesi dalla fine dei lavori di recupero, appariva del tutto insufficiente per poter effettuare una definitiva cessione immobiliare, soprattutto alla luce della perdurante contrazione del mercato che, oggi più che mai, rende impossibile, nell'arco di un semestre, anche solo individuare l'acquirente finale.

3. Detrazione del 65% per la sicurezza antisismica

L'art.1, co.47, lett.b, n.2 della legge di Stabilità 2015 **proroga**, altresì, dal **1° gennaio al 31 dicembre 2015** il "**Bonus antisismica**", che consiste in una **detrazione IRPEF/IRES** pari al **65%** delle spese sostenute, sino ad un ammontare massimo di **96.000 euro**, per interventi di messa in sicurezza statica delle "**abitazioni principali**" e degli immobili a destinazione produttiva, situati nelle zone sismiche ad alta pericolosità

¹⁸ Ai sensi dell'art.25 del D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, nella legge 122/2010.

¹⁹ Cfr. l'art.16, co.1-*bis*, del D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, nella legge 90/2013.

(zone 1 e 2, individuate in base ai criteri idrogeologici²⁰ di cui all'Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3274 del 2003).

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

La detrazione, riconosciuta per gli interventi di **messa in sicurezza statica** riguardanti le parti strutturali e per la **redazione della documentazione obbligatoria**, atta a comprovare la sicurezza statica (di cui all'art.16-bis, co.1, lett.i, del D.P.R. 917/1986), è fruibile con le modalità già previste per la detrazione del 36-50% per le ristrutturazioni edilizie, e deve essere ripartita obbligatoriamente in 10 quote annuali di pari importo.

Sotto il profilo generale, la proroga del potenziamento del "Bonus antisismica" recepisce espressamente gli orientamenti dell'ANCE sulla necessità di modulare l'importo detraibile in funzione dell'incisività degli interventi.

Tuttavia, tenuto conto dell'ambito applicativo circoscritto alle sole "abitazioni principali" ed agli edifici a destinazione produttiva, è evidente che la misura continuerà ad avere, anche nel 2015, un impatto limitato rispetto agli obiettivi proposti, volti alla programmazione di prevenzione antisismica del patrimonio edilizio nazionale.

E' auspicabile, pertanto, un ulteriore intervento normativo per estendere i benefici a tutti gli edifici, residenziali e non.

RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA RIVALUTAZIONE DELLE AREE EDIFICABILI (ART.1, CO.626-627)

Con l'art.1, co.626-627 del Provvedimento, viene disposta una nuova riapertura dei termini per la rivalutazione delle aree edificabili ed agricole, possedute da privati non esercenti attività commerciale, introdotta dall'art.7 della legge 448/2001, ed oggetto, nel tempo, di diverse proroghe e riaperture di termini.

In sostanza, viene nuovamente ammessa la possibilità di rideterminare il valore d'acquisto dei terreni edificabili ed agricoli posseduti da privati non esercenti attività commerciale alla data del 1° gennaio 2015, mediante la redazione di una perizia giurata di stima ed il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito.

Contestualmente, viene previsto il raddoppio della predetta imposta sostitutiva, che passa dal 4% all'8% dell'intero valore rivalutato delle aree, da effettuarsi in unica rata entro il 30 giugno 2015, ovvero in 3 rate annuali di pari importo da corrispondere entro il 30 giugno di ciascuna delle annualità 2015, 2016 e 2017 (art.1, co.627).

Si tratta dell'ennesima proroga della rivalutazione che, però, negli ultimi anni ha prodotto scarso interesse, in ragione del crollo dei valori immobiliari.

L'aumento dell'imposta sostitutiva dal 4% all'8%, poi, ridurrà ulteriormente la convenienza a rivalutare i terreni posseduti.

²⁰ Si tratta dei valori stabiliti al n.2, lett.b, dell'allegato 1 all'O.P.C.M. 3274/2013 (CRITERI PER L'INDIVIDUAZIONE DELLE ZONE SISMICHE – INDIVIDUAZIONE, FORMAZIONE E AGGIORNAMENTO DEGLI ELENCHI NELLE MEDESIME ZONE).

Sarebbe stata, probabilmente, più opportuna una rivalutazione delle aree edificabili possedute dalle imprese.

ESTENSIONE DEL “REVERSE CHARGE” E “SPLIT PAYMENT” (ART.1, CO.629-630 E 632)

Tra le misure di contrasto all'evasione, l'art.1, co.629 lett.a e b prevede l'estensione del “reverse charge” a fattispecie ulteriori rispetto ai subappalti edili e l'introduzione dello “split payment” per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti delle PP.AA..

In particolare, l'art.1, co.629 lett.a, nn.1 e 2, del Provvedimento **estende** il meccanismo dell'**inversione contabile**, già utilizzato nel subappalto edile (ai sensi dell'art.17, co.5, lett.a, del D.P.R. 633/1972) anche alle **prestazioni** di servizi di **pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento** degli **edifici** (rese in appalto e in subappalto).

Al riguardo, la Relazione illustrativa al Provvedimento conferma che tale ulteriore fattispecie si applica «*a prescindere dalla circostanza che le prestazioni siano rese da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore o che siano rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori*».

In sostanza, il “reverse charge” per tali fattispecie si applica in ogni caso, anche se le stese sono rese in appalto e non solo in subappalto.

L'art.1, co.629, lett.b, stabilisce, inoltre, che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti delle PP.AA., l'IVA dovrà essere da queste versata direttamente all'Erario, secondo modalità e tempi stabiliti con un Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, anziché corrisposta in via di rivalsa alle imprese cedenti i beni o prestatrici dei servizi (cd. “split payment”).

A differenza del “reverse charge”, che si applica per operazioni effettuate tra 2 soggetti passivi IVA, il meccanismo dello “split payment” trova applicazione con riferimento ad operazioni tra un soggetto passivo IVA (es. impresa) e un soggetto “non debitore d'imposta” (es. P.A.)

Tale modalità di versamento dell'IVA, infatti, secondo quanto previsto dal nuovo art.17-ter del D.P.R. 633/1972, in vigore dal 1° gennaio 2015, si applica con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi rese nei confronti di:

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

Si tratta, in sostanza, delle prestazioni eseguite nei confronti dei medesimi soggetti pubblici per i quali si applica l'art.6, co.5, del D.P.R. 633/1972 (cd. "IVA ad esigibilità differita") secondo il quale l'IVA diventa esigibile al momento del pagamento del corrispettivo²¹.

L'applicabilità di tale modalità di versamento dell'IVA è subordinata all'autorizzazione da parte della Commissione europea.

Tuttavia, nelle more del rilascio della citata autorizzazione, viene comunque stabilito che tale misura è applicabile in relazione alle operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015 (art.1, co.632).

Con tale precisazione, si ritiene che la nuova modalità di versamento dell'IVA potrebbe quindi trovare applicazione per tutti i pagamenti eseguiti dalle citate PP.AA. dal 1° gennaio 2015, ancorché riferiti a cessioni di beni o prestazioni di servizi fatturate prima di tale data²².

Nell'ipotesi in cui non pervenga il via libera da parte della Commissione europea, il provvedimento prevede l'ottenimento delle maggiori entrate attese previste con l'introduzione dello "split payment" (pari almeno a 1,7 miliardi di euro) dall'aumento dell'accisa su benzina e gasolio, a decorrere dal 2015.

In concreto, con l'introduzione della nuova disposizione:

- il cedente/prestatore fattura l'operazione resa,
- la P.A. beneficiaria versa al cedente/prestatore il solo corrispettivo a lui spettante per l'operazione resa, liquidando altresì l'imposta dovuta direttamente all'Erario.

A tal riguardo, la legge di Stabilità prevede che, con il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze attuativo dello "split payment", saranno individuati i fornitori, a cui si applica detto meccanismo, per i quali i rimborsi IVA saranno eseguiti in via prioritaria.

Nel medesimo Decreto dovranno essere chiariti, inoltre, i rapporti tra lo "split payment" e le regole dell'"Iva ad esigibilità differita", tenuto conto che il nuovo art.17-ter trova applicazione per le operazioni rese nei confronti delle stesse PP.AA. per cui vale il citato art.6, co.5 del D.P.R. 633/1972, secondo il quale l'imposta diviene esigibile solo al momento del pagamento del corrispettivo.

Per completezza si ricorda che sono espressamente escluse dallo "split payment" le prestazioni di servizi assoggettate a ritenute alla fonte a titolo d'imposta sul reddito (ad esempio, le prestazioni rese da professionisti).

L'estensione del "reverse charge" a fattispecie diverse dai subappalti edili, ivi compresi i lavori pubblici, è, in linea di principio, uno strumento efficace di contrasto all'evasione fiscale.

Tuttavia, crea rilevanti problemi gestionali negli adempimenti amministrativi, nonché accentua il problema dei crediti IVA, già rilevanti per le imprese del settore.

²¹ In merito si ricorda che l'elenco dei soggetti pubblici indicati nell'art.6, co.5, del D.P.R. 633/1972 è da intendersi tassativo, come più volte ribadito dalla stessa Amministrazione finanziaria.

²² Tale aspetto dovrà essere chiarito o nel Decreto Ministeriale attuativo ovvero nelle conseguenti istruzioni ministeriali

Il medesimo problema relativo all'eccedenza di crediti IVA si ripropone anche relativamente ai cedenti/prestatori per le operazioni eseguite nei confronti delle P.A., che saranno tenute, a loro volta, ad applicare lo "split payment".

Al riguardo, non sembra sufficiente la precisazione secondo la quale, nel Decreto attuativo che regolerà le modalità di versamento dell'IVA all'Erario, dovranno essere specificati i soggetti per i quali i rimborsi IVA, relativi alle operazioni assoggettate allo "split payment", verranno eseguiti in via prioritaria.

TASI – NOVITÀ PER IL 2015 (ART.1, CO.679)

Intervenendo sulla disciplina della TASI, l'art.1, co.679, della legge di Stabilità 2015 prevede il **mantenimento**, anche per il **2015**, della **disciplina** relativa alle **aliquote** vigente nel 2014.

In particolare, viene previsto che i comuni possano applicare la TASI con l'aliquota massima del 2,5 per mille, con la possibilità di prevedere l'ulteriore maggiorazione, pari allo 0,8 per mille, a condizione che vengano finanziate detrazioni d'imposta per l'abitazione principale (cfr. art.1, co.677, della legge 147/2013).

Contestualmente, nelle more della revisione del catasto dei fabbricati²³, vengono introdotte **novità** in materia di **rendita catastale** dei **fabbricati ad uso produttivo** (art.1, co. 244-245).

Al riguardo, richiamando le istruzioni della Circolare dell'Agenzia del Territorio 30 novembre 2012, n.6/T vengono esclusi dalla rendita catastale i macchinari cd. "imbullonati" posti all'interno dei fabbricati, ossia quelle componenti che sebbene identifichino la destinazione economica dell'immobile, siano prive dei requisiti di "immobiliarità", intesa come la stabilità nel tempo rispetto alle componenti strutturali dell'unità immobiliare.

AUMENTO DELL'IVA DAL 2016 E REVISIONE DELLA "CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA" (ART.1, CO. 207, 718-719)

I commi 207 e 718-719 dell'art.1 del Provvedimento modificano la cosiddetta "clausola di salvaguardia", che attribuisce la possibilità di rivedere le detrazioni e le agevolazioni fiscali vigenti, qualora non si riescano a reperire risorse di un determinato ammontare.

Sul punto, le modifiche rilevanti sono 2:

- **art.1, co. 718-719:** introduzione di una norma che prevede l'**aumento delle aliquote IVA** del 10% e del 22% a decorrere dal 1° gennaio 2016, nel seguente modo:

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

²³ Ai sensi dell'art.2 della legge 23/2014 (cd. "Legge Delega fiscale").

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

In ogni caso, non viene previsto alcun aumento dell'aliquota IVA ridotta del 4%, applicabile in caso di acquisto, o costruzione, della "prima casa".

La decisione di incrementare le aliquote IVA per recuperare gettito è una scelta miope che non tiene conto degli effetti sul mercato e della forte contrazione dei consumi che una simile misura è in grado di generare.

L'innalzamento dell'aliquota ridotta del 10% colpirebbe il mercato immobiliare, ad esempio delle "seconde case", comprimendo ancor di più le attività di un comparto già fortemente in crisi e, tra l'altro, si ripercuoterebbe sugli stessi Enti pubblici, provocando, per questi, un incremento dei "costi fiscali" connessi alla realizzazione di opere pubbliche;

- *art.1, co.207: rinvio, dal 2015 al 2016, della revisione delle detrazioni e agevolazioni vigenti e riduzione delle risorse da reperire per evitare l'operatività della clausola di salvaguardia. In sostanza, per il 2015, sono stati reperiti i 3 miliardi di euro necessari per scongiurare il taglio delle agevolazioni fiscali e, per il 2016 e 2017, vengono ridotti gli importi da assicurare all'Erario, rispettivamente, pari a 3,2 miliardi (invece di 7 miliardi) per il 2016 e a 6,2 miliardi (anziché 10 miliardi) per il 2017.*

Pur apprezzando lo sforzo fatto dal Governo per evitare, nel 2015, i tagli alle agevolazioni fiscali vigenti, rimane comunque il pericolo, a partire dal 2016, di una riduzione generalizzata dei benefici oggi in vigore, che rischia di colpire indiscriminatamente anche beni meritevoli di tutela fiscale, quali la casa (es. detrazione del 19% degli interessi passivi relativi ai mutui contratti per l'acquisto dell'abitazione principale).