

**Circolare n. 4 del 7 Aprile 2011**

***Legge di Stabilità anno 2011/2***

**Premessa**

Con la presente circolare prosegue l'analisi dei principali interventi apportati in campo tributario dalla Legge n. 220 del 13 dicembre 2010, denominata "Legge di Stabilità", che a far data dall'anno 2010 ha sostituito la vecchia "Legge Finanziaria".

In particolare in tale sede saranno affrontate le principali novità introdotte dalla Legge in parola, in materia di (i) Accertamento; (ii) Crediti d'imposta per la ricerca; (iii) Acquisti di terreni agricoli da parte di agricoltori diretti; (iv) Proroga detrazione del 55% nel settore energetico; (v) IVA su cessione immobili da parte di imprese costruttrici.

**Indice**

1. Novità in termini di accertamento:
  - 1.1. *accertamento parziale;*
  - 1.2. *elevazione delle sanzioni;*
2. Crediti d'imposta per la ricerca;
3. Acquisti di terreni agricoli da parte di agricoltori diretti;
4. Proroga detrazione del 55% nel settore energetico;
5. IVA su cessione immobili da parte di imprese costruttrici.

**1. Novità in termini di accertamento**

**1.1 Accertamento parziale**

Il comma 17 dell'articolo 1 della Legge di Stabilità ha rafforzato lo strumento istruttorio a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria ampliando la casistica delle fattispecie che possono determinare l'emanazione di avvisi di accertamento parziali mediante l'inserendo nell'art. 41-bis, D.P.R. 600/1973<sup>1</sup> il richiamo alle attività istruttorie di cui all'articolo 32, primo

---

<sup>1</sup> L'articolo 41-bis del D.P.R. n°600/73 prevede che: "Senza pregiudizio dell'azione accertatrice nei termini stabiliti dall'articolo 43, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dalle attività istruttorie di cui all'articolo 32, primo comma, numeri da 1 a 4, nonché dalle segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale, ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'articolo 5 del T.U.I.R. o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto od in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il

comma, numeri da 1) a 4) e nell' art.54, quarto comma DPR 633/72<sup>2</sup> e di cui all'articolo 51, primo comma, numeri da 1) a 4).

Pertanto, a seguito della novella legislativa, lo strumento di accertamento, oltre che fondarsi su segnalazioni conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche, potrà essere attuato nelle seguenti ipotesi previste di cui all'articolo 32, primo comma, numeri da 1 a 4 del DPR 600/73 e dall'articolo 51, secondo comma, numeri da 1 a 4 del DPR 633/72:

- inviti a comparire inviati ai contribuenti, con richiesta di dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche in conseguenza di indagini finanziarie avviate;
- inviti al contribuente a trasmettere atti e documenti utili ai fini dell'accertamento: in questo contesto sono da ricomprendere gli inviti a produrre documentazione contabile, rivolti ai soggetti obbligati alla tenuta della contabilità;
- questionari inviati ai contribuenti, con l'invito a ritomarli compilati e sottoscritti, ai fini dell'ottenimento di dati e notizie utili ai fini dell'accertamento nei loro confronti, o nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti economici.

### ***1.2. Elevazione delle sanzioni***

Il comma 18 della Legge di Stabilità ha apportato modifiche all'art. 2, comma 5, all'art. 3, comma 3 e all'art. 15, comma del D.Lgs. 218/1997, stabilendo che dal 1° gennaio 2011 sono aumentate da un quarto a un terzo del minimo previsto dalla legge, le sanzioni amministrative applicabili in caso di accertamento con adesione riferito alle imposte dirette e indirette e saranno aumentate sempre da un quarto ad un terzo le sanzioni nel caso in cui il contribuente rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute.

Inoltre il comma 19 della Legge di Stabilità ha apportato modifiche al comma 6 dell'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

In particolare, in caso di avvenuta conciliazione, le sanzioni amministrative non si applicano più nella misura di un terzo ma nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima.

---

reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giugno 1997 giugno 1997, n. 218..."

<sup>2</sup> L'articolo 54, 4° comma, del d.p.r. n. 633/72, prevede invece che: "Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'articolo 57, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dalle attività istruttorie di cui all'articolo 51, secondo comma, numeri da 1 a 4, nonché dalle segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale, ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di corrispettivi o d'imposta in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti, può limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, l'imposta o la maggiore imposta dovuta o il minor credito spettante, nonché l'imposta o la maggiore imposta non versata escluse le ipotesi di cui all'articolo 54-bis anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218."

Pertanto la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore (non più ad un terzo) al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Infine il comma 20 dell'art. 1 della Legge di Stabilità ha modificato il Decreto Legislativo del 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni tributarie).

In particolare, dal 1° febbraio 2011, vengono aumentate le sanzioni anche in caso di ravvedimento operoso, che si riferisce ad una violazione che non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.

Per regolarizzare eventuali violazioni mediante il ravvedimento operoso, il contribuente deve corrispondere una sanzione ridotta ad:

- un decimo (prima un dodicesimo) del minimo, in caso di omesso o tardivo pagamento di tributi, se la violazione viene regolarizzata entro 30 giorni dalla data della sua commissione;
- un ottavo (prima un decimo) del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle missioni avviene:
  - o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione;
  - o ovvero entro un anno, quando non è prevista dichiarazione periodica;
- un decimo (prima un dodicesimo) del minimo di quella prevista per l'omissione della dichiarazione, se questa viene presentata con un ritardo non superiore a 90 giorni.

Il ravvedimento operoso del tardivo/omesso versamento di tributi comporta anche la corresponsione degli interessi moratori, calcolati al tasso legale.

Al riguardo, si segnala che, a decorrere dal 1° gennaio 2011, il tasso di interesse legale è stato aumentato all'1,5%, rispetto all'1% vigente fino al 31.12.2010.

Di seguito si riporta una tabella riepilogativa riportante il confronto delle sanzioni applicate prima e dopo l'entrata in vigore della legge oggetto della presente analisi:

SANZIONI			
Istituto	Effetto	Sanzioni ante Legge di Stabilità	Sanzioni post Legge di Stabilità
Accertamento con adesione	Le sanzioni minime sono ridotte ad	1/4 in relazione agli atti definibili emessi sino al 31.1.2011	1/3 in relazione agli atti definibili emessi dall'1.2.2011
Definizioni degli inviti	In caso di adesione integrale, le sanzioni sono ridotte ad	1/8 in relazione agli inviti emessi sino al 31.1.2011	1/6 in relazione agli inviti emessi dall'1.2.2011
Definizioni dei PVC	In caso di adesione integrale, le sanzioni sono ridotte ad	1/8 in relazione ai Pvc notificati sino al 31.1.2011	1/6 in relazione ai Pvc notificati dall'1.2.2011

Acquiescenza	In caso di acquiescenza, le sanzioni edittali minime per le violazioni più gravi sono ridotte ad	1/4 in relazione agli atti definibili emessi sino al 31.1.2011	1/3 in relazione agli atti definibili emessi dall'1.2.2011
Conciliazione giudiziale	In caso di conciliazione, le sanzioni edittali minime per le violazioni più gravi sono ridotte ad	1/3	40%
Ravvedimento operoso	Tardivi versamenti regolarizzati nei 30 giorni	1/12 per le violazioni commesse sino al 31.1.2011	1/10 per le violazioni commesse dall'1.2.2011
Violazioni di qualsiasi natura regolarizzate entro il termine per la presentazione della dichiarazione		1/10 per le violazioni commesse sino al 31.1.2011	1/8 per le violazioni commesse dall'1.2.2011
Tardiva presentazione della dichiarazione con un ritardo massimo di 90 giorni		1/12 per le violazioni commesse sino al 31.1.2011	1/10 per le violazioni commesse dall'1.2.2011

## **2. Crediti d'imposta per la ricerca**

Il comma 25, art.1, della Legge di Stabilità ha previsto il riconoscimento di un credito d'imposta, nel limite di spesa complessivo di 100 milioni di euro, per il finanziamento delle imprese che affidano attività di ricerca e sviluppo a università o enti pubblici di ricerca.

Il credito d'imposta si riferisce agli investimenti realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2011, in una misura stabilita con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con i Ministri dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca e dello Sviluppo Economico, rapportata ai costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca. Tale decreto individuerà anche le disposizioni di attuazione e le tipologie di interventi suscettibili di agevolazione, i soggetti beneficiari meritevoli di agevolazione e le modalità di fruizione del credito d'imposta nel rispetto del limite di spesa.

Il credito d'imposta deve essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi e non concorre alla formazione del reddito, né della base imponibile dell'Irap, né rileva ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'art. 61, D.P.R. 917/1986, ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione ex art. 17, D.Lgs. 3.7.1997, n. 241. A differenza della precedente versione dell'agevolazione, è esclusa la ricerca svolta direttamente dall'impresa (c.d. ricerca interna).

## **3. Acquisto di terreni agricoli da parte di agricoltori diretti.**

Il comma 41, art. 1 della Legge di Stabilità ha reso permanenti le agevolazioni a favore della piccola proprietà contadina di cui all' art. 2, comma 4-bis, D.L. 30.12.2009, n.194, convertita con modifica con L. 26.2.2010, n. 25, originariamente previste fino al 31.12.2010 consistenti nell'applicazione delle imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa e l'imposta catastale nella misura dell'1% per gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, e per le operazioni fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (Ismea).

#### **4. Proroga detrazione 55% nel settore energetico**

Il comma 48, art.1 della Legge di Stabilità ha prorogato al 31 dicembre 2011, la detrazione Irpef o Ires nella misura del 55% delle spese sostenute per gli interventi finalizzati al risparmio energetico, effettuati su edifici esistenti e ha altresì, stabilito che per il 2011 tale detrazione deve essere ripartita in 10 rate annuali di pari importo, entro un limite massimo diverso in relazione a ciascuno degli interventi previsti.

La detrazione del 55% non è cumulabile con altre agevolazioni fiscali concesse per i medesimi interventi, mentre è compatibile con gli incentivi previsti in materia di risparmio energetico.

Rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione tutti i soggetti, residenti e non residenti, a prescindere dalla tipologia di reddito di cui essi siano titolari. In particolare i soggetti che possono usufruire della detrazione sono:

- persone fisiche;
- esercenti arti e professioni e associazioni tra professionisti;
- imprese, società di persone e società di capitali;
- enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale.

Tali soggetti possono godere della detrazione a condizione che sostengano le spese e che queste siano rimaste a loro carico, devono inoltre possedere o detenere l'immobile sul quale saranno eseguiti gli interventi per il risparmio energetico in base ad un titolo idoneo, che può consistere nel diritto di proprietà o nella nuda proprietà, in un diritto reale o in un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato.

Nel caso in cui i lavori siano eseguiti attraverso contratti di leasing, la detrazione spetta all'utilizzatore ed è determinata in base al costo sostenuto dalla società di leasing.

L'agevolazione fiscale riguarda esclusivamente interventi attuati su edifici o parti di edifici o unità immobiliari esistenti, appartenenti a qualsiasi categoria catastale (anche rurale), compresi quelli strumentali<sup>3</sup>.

Sono esclusi dall'agevolazione gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile, gli interventi relativi ai lavori di ampliamento e le spese relative all'esecuzione degli interventi su immobili merce.

Gli interventi che danno diritto al bonus fiscale ed i relativi limiti di spesa e di detrazione sono i seguenti:

- riqualificazione energetica di edifici esistenti: per tali interventi l'ammontare massimo della detrazione non può superare €100.000 pari ad una spesa di €181.818,18;
- involucro edifici (pareti, finestre, compresi gli infissi, su edifici esistenti): per tali interventi il valore massimo della detrazione fiscale è di €60.000, corrispondenti ad una spesa di €109.090,91;

---

<sup>3</sup> la C.M. 36/E/2007 stabilisce le caratteristiche specifiche che gli edifici devono presentare in relazione ad alcune tipologie di interventi.

- installazione di pannelli solari: il limite massimo della detrazione per tali interventi è di €60.000, corrispondenti ad una spesa di €109.090,91;
- sostituzione di impianti di climatizzazione invernale: per tali interventi il valore massimo della detrazione fiscale è di € 30.000, corrispondenti ad una spesa di € 54.545,45.

Sono detraibili le spese per le prestazioni professionali, comprese quelle necessarie per la realizzazione degli interventi agevolati e quelle sostenute per acquisire la certificazione energetica richiesta per fruire del beneficio. In particolare, sono detraibili le spese per:

- la fornitura e la messa in opera di materiale coibente per il miglioramento delle caratteristiche termiche delle strutture esistenti;
- la fornitura e la messa in opera di materiali ordinari, anche necessari per la realizzazione di ulteriori strutture murarie a ridosso di quelle preesistenti, per il miglioramento delle caratteristiche termiche delle strutture esistenti;
- la demolizione e la ricostruzione dell'elemento costruttivo;
- la fornitura e la posa in opera di una nuova finestra comprensiva di infisso;
- le integrazioni e le sostituzioni dei componenti vetrati esistenti;
- la fornitura e la messa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, nonché delle opere idrauliche e murarie per la realizzazione di impianti solari termici organicamente collegati alle utenze, anche in integrazione con impianti di riscaldamento;
- la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaia condensazione.

Per fruire dell'agevolazione fiscale occorre acquisire i seguenti documenti:

- la fattura, in cui sia indicato il costo della manodopera utilizzata per la realizzazione dell'intervento;
- l'asseverazione di un tecnico abilitato che attesti la corrispondenza degli interventi effettuati ai requisiti tecnici richiesti dalle specifiche norme;
- la certificazione/qualificazione energetica, che ha lo scopo di determinare il fabbisogno annuo di energia di un immobile;
- la scheda informativa relativa agli interventi realizzati.

Entro 90 giorni dalla fine dei lavori i dati contenuti nell'attestato di certificazione energetica, ovvero nell'attestato di qualificazione energetica e la scheda informativa relativa agli interventi realizzati devono essere trasmessi all'Enea in via telematica.

Infine le modalità per effettuare i pagamenti variano a seconda che il soggetto sia titolare o meno di reddito d'impresa. In particolare, è stabilito che:

- i contribuenti non esercenti attività d'impresa devono effettuare il pagamento delle spese sostenute mediante bonifico bancario o postale dal quale risultino la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita Iva o il codice fiscale del beneficiario del bonifico;
- i contribuenti titolari di reddito d'impresa sono esonerati dall'obbligo di pagamento mediante bonifico bancario o postale.

A far data dal 1° luglio 2010, al momento del pagamento del bonifico effettuato dal contribuente che intende avvalersi della detrazione del 55%, le banche e le Poste italiane S.p.a. devono operare una ritenuta del 10% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dall'impresa che effettua i lavori. La ritenuta non deve essere operata quando il pagamento può essere effettuato con modalità diverse dal bonifico (assegni bancari, vaglia, carte di credito).

#### **5. IVA su cessione immobili da parte di imprese costruttrici**

Il comma 68, art.1 della Legge di Stabilità ha incrementato di un anno il lasso temporale entro il quale l'impresa di costruzione o ristrutturazione cede i fabbricati abitativi con applicazione dell'Iva, anziché in esenzione<sup>4</sup>.

Non essendo stata prevista una decorrenza specifica, il nuovo riferimento temporale si applica per le cessioni effettuate a partire dall'1.1.2011.

La modifica interessa gli immobili abitativi realizzati dal costruttore oppure dal soggetto che ha effettuato sui beni interventi di recupero (restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica).

Non vi è alcun intervento, invece, per la cessione di beni strumentali, in relazione alla quale è sempre possibile optare per il regime di imponibilità.

Rimane ovviamente in vigore l'ulteriore disposizione che consentiva la cessione soggetta ad Iva anche oltre tale termine, a condizione che, entro i 5 anni (in precedenza 4), gli immobili siano stati locati per un periodo non inferiore a 4 anni, in attuazione di programmi di edilizia convenzionata.

La disposizione è finalizzata a rinviare l'effettuazione della cessione in esenzione, con le conseguenze che questa determina dal punto di vista della rettifica della detrazione.

Si precisa che il problema non può essere tra l'altro superato optando per la separazione dell'attività di cessione di abitazioni in esenzione rispetto a quella della cessione di immobili in regime di imponibilità, in considerazione del fatto che l'Agenzia delle Entrate, con la R.M. 112/E/2008, ha negato questa possibilità sulla base della considerazione che si utilizza il medesimo codice attività (è, invece, possibile separare l'attività di locazione esente da quella imponibile, come previsto dall'ultimo periodo del comma. 3 dell'art. 36, D.P.R. 633/1972).

\*\*\*\*\*

<sup>4</sup> L'Art. 10 comma 1, n. 8-bis del D.P.R. 633/1972, aveva fissato tale termine in 4 anni e per effetto della presente disposizione è stato rinviato a 5 anni.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Dott. Marco Fiorentino  
*marcofiorentino@studiofiorentino.com*

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero  
*mauriziomoccaldi@studiofiorentino.com*

**DISCLAIMER**

*La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.*