

Alcune novità fiscali per i beni immobili

di Antonio Piccolo

La “Legge di stabilità per il 2016”, approvata con L. n. 208/2015, ha introdotto una serie di diverse e differenti novità fiscali anche nel settore immobiliare.

Il legislatore della manovra economica di fine anno ha così tentato, in aggiunta ad altri precedenti provvedimenti, di dare maggiore “ossigeno” al mercato immobiliare in generale e al “pacchetto casa” in particolare.

Tra i temi che mi accingo a trattare spiccano:

- l’istituzione di un *bonus* fiscale per l’acquisto di unità immobiliari abitative di nuova costruzione od oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia (art. 21 del D.L. n. 133/2014; D.M. 8 settembre 2015);
- il trattamento di favore per gli acquisti della cosiddetta “prima casa” (commi 55 e 56 della L. n. 208/2015);
- la nullità di ogni patto finalizzato a determinare un importo del canone di locazione superiore a quello risultante dal contratto scritto e registrato (comma 59 della L. n. 208/2015);
- la detrazione IRPEF alle “giovani coppie”, acquirenti di unità immobiliare adibita ad abitazione principale, per le spese documentate sostenute per l’acquisto di mobili ad arredo della medesima unità (comma 75 della L. n. 208/2015);
- l’acquisto dell’abitazione principale tramite contratto di locazione finanziaria (commi 76-84 della L. n. 208/2015);
- la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili o con destinazione agricola (commi 887 e 888 della L. n. 208/2015);

- l'aumento dell'imposta di registro per i trasferimenti di terreni agricoli (e relative pertinenze) a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti (CD) e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola (comma 905 della L. n. 208/2015);
- l'estensione dei benefici fiscali previsti per "piccola proprietà contadina" (PPC) ai proprietari di masi chiusi e al coniuge e ai parenti in linea retta dei CD e IAP (commi 906 e 907 della L. n. 208/2015);
- la rivalutazione del 30%, ai fini dell'IRPEF e dell'IRES, dei redditi dominicali e agrari dei terreni (comma 909 della L. n. 208/2015);
- le novità sul contenzioso catastale, introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015.

Vediamo, nell'ordine di esposizione e in estrema sintesi, le diverse tematiche.

Abitazioni destinate alla locazione ("*bonus* compra-affitta")

Con la pubblicazione del D.M. 8 settembre 2015 si è completato, sia pure con molto ritardo, il quadro normativo in ordine all'agevolazione IRPEF (nella forma di deduzione) per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione di unità immobiliari da destinare alla locazione (cosiddetto "*bonus* compra-affitta"), istituita e disciplinata dall'art. 21 del D.L. n. 133/2014 (convertito dalla L. n. 164/2014), più noto come "decreto sbocca Italia".

Si ricorda che l'art. 21 del D.L. n. 133/2014 ha introdotto, in favore delle persone fisiche che non esercitano attività commerciali, una deduzione dal reddito complessivo IRPEF per l'acquisto di unità immobiliari, a destinazione residenziale, che successivamente saranno concesse in locazione.

Secondo la norma di legge, deve trattarsi di immobili di nuova costruzione, inventati alla data del 12 novembre 2014 (data di entrata in vigore della L. n. 164/2014), o sui quali sono stati effettuati interventi di ristrutturazione edilizia o di restauro e di risanamento conservativo, vale a dire gli interventi previsti dall'art. 3, comma 1, lett. *c)* e *d)*, del D.P.R. n. 380/2001 (Testo unico dell'edilizia).

Gli acquisti agevolati sono quelli effettuati dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2017, mentre la misura dell'agevolazione fiscale (nella forma della deduzione IRPEF) è pari al 20% del prezzo di acquisto dell'immobile risultante dall'atto di compravendita, nel limite massimo complessivo di spesa di 300.000 euro, e degli interessi passivi dipendenti da mutui contratti per l'acquisto delle medesime unità immobiliari.

L'agevolazione va ripartita in otto quote annuali di pari importo, a partire dall'anno in cui viene stipulato il contratto di locazione, e non è cumulabile con altri benefici fiscali previsti per le stesse spese. Fermo restando il limite massimo complessivo di 300.000 euro (quindi beneficio fiscale nel limite massimo di 60.000 euro), l'agevolazione spetta anche per la costruzione di un'abitazione su un'area edificabile già in possesso del contribuente. In buona sostanza, sono deducibili anche le spese sostenute dal contribuente persona fisica, non esercente attività commerciale, per prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto, per la costruzione di un'unità immobiliare a destinazione residenziale.

La deduzione IRPEF spetta a condizione che:

- l'unità immobiliare sia a destinazione residenziale e non sia ubicata nelle zone territoriali omogenee classificate E (parti del territorio destinate ad usi agricoli);
- l'unità immobiliare non sia classificata o classificabile nelle categorie catastali A/1 (*Abitazioni di tipo signorile*), A/8 (*Abitazioni in ville*) e A/9 (*Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici*);

- l'unità immobiliare acquistata sia destinata, entro sei mesi dall'acquisto o dal termine dei lavori di costruzione, alla locazione per almeno otto anni continuativi, a un canone non superiore a quello indicato nella convenzione di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 380/2001, ovvero a un canone non superiore al minore importo tra il canone concordato con le associazioni di categoria (art. 2, comma 3, della L. n. 431/1998) e quello stabilito dalla legge che ha istituito i canoni speciali (art. 3, comma 114, della L. n. 350/2003).

La deduzione non viene meno se, per motivi non attribuibili al locatore, il contratto di locazione sia risolto prima del decorso del citato periodo (8 anni) e ne venga stipulato un altro entro un anno dalla data di risoluzione;

- tra locatore e locatario non sussistano rapporti di parentela entro il primo grado (per esempio, genitore e figlio);

- l'unità immobiliare consegua prestazioni energetiche certificate in classe A o B.

L'agevolazione fiscale è riconosciuta anche quando l'unità immobiliare acquistata sia ceduta in usufrutto, anche contestualmente all'atto di acquisto e anche prima della scadenza del periodo minimo di locazione (8 anni), a soggetti giuridici pubblici o privati operanti da almeno dieci anni nel settore dell'alloggio sociale (D.M. 22 aprile 2008). In tal caso è necessario che venga mantenuto il vincolo alla locazione con lo stesso canone sopra indicato e che il corrispettivo dell'usufrutto, calcolato su base annua, non sia superiore all'importo dei canoni di locazione (come sopra specificati).

Come previsto dal comma 6 del citato art. 21 del D.L. n. 133/2014 e ricordato nelle istruzioni per la compilazione del modello 730/2015 (rigo E32) e del modello Unico – Persone fisiche 2015 (rigo RP32), le ulteriori modalità attuative della norma di legge sono state definite con decreto interministeriale (Infrastrutture e Finanze) 8 settembre 2015.

Nello specifico, l'art. 1 (*Definizione di unità immobiliari invendute*) ha chiarito la nozione di "unità immobiliari invendute" definendole come quelle che, alla data del 12 novembre 2014, erano già interamente o parzialmente costruite ovvero quelle per le quali alla medesima data era stato rilasciato il titolo abilitativo edilizio comunque denominato, nonché quelle per le quali era stato dato concreto avvio agli adempimenti propedeutici all'edificazione (convenzione con il comune o accordi simili previsti dalla legge regionale).

L'art. 2 (*Deduzioni spettanti*), nel ribadire il riconoscimento della deduzione dal reddito complessivo ai fini dell'IRPEF (rigo E32 del modello 730/2015 e rigo RP32 del modello Unico PF 2015 - fascicolo 1), ha precisato che il limite massimo complessivo di 300.000 euro è comprensivo di IVA e specificato che le agevolazioni in questione (deduzione sul prezzo di acquisto e deduzione sugli interessi passivi dipendenti da mutui contratti per tale acquisto) riguardano l'acquisto di unità abitative per le quali è stato rilasciato il certificato di agibilità o si sia formato il silenzio assenso di cui all'art. 25 del citato D.P.R. n. 380/2001, nel periodo ricompreso tra il 1° gennaio 2014 e il 31 dicembre 2017.

Tali deduzioni spettano:

- al soggetto titolare del diritto di proprietà dell'unità immobiliare, in relazione alla propria quota di possesso;
- al proprietario dell'unità immobiliare anche nell'ipotesi in cui questa sia concessa in usufrutto a soggetti giuridici pubblici o privati (soggetti IRES) operanti da almeno 10 anni nel settore dell'alloggio sociale.

Il comma 6, infine, nel rimarcare che la deduzione sul prezzo di acquisto va ripartita in otto quote annuali di pari importo a partire dal periodo d'imposta nel quale avviene la stipula del contratto di locazione, ha chiarito che eventuali interruzioni del periodo di locazione per motivi non

imputabili al locatore, purché ciascuna inferiore ad un anno, non determinano la decadenza dall'agevolazione.

L'art. 3 (*Costruzione su aree edificabili*) ha chiarito che le spese sostenute, dipendenti da contratti di appalto, per la costruzione di un'unità immobiliare a destinazione residenziale su aree edificabili già possedute dal contribuente prima dell'inizio dei lavori o sulle quali sono già riconosciuti diritti edificatori, devono essere attestate con fattura dall'impresa che esegue i lavori.

Il beneficio fiscale, che riguarda le spese attestate nel periodo ricompreso tra il 1° gennaio 2014 e il 31 dicembre 2017, è riconosciuto per la costruzione di unità immobiliari, da ultimare entro il 31 dicembre 2017, per le quali sia stato rilasciato il titolo abilitativo edilizio (comunque denominato) anteriormente alla data del 12 novembre 2014.

L'art. 4 (*Requisiti per l'accesso alle deduzioni*) ha aggiunto la condizione relativa all'accertata esecuzione di opere edilizie conformi a quelle assentite o comunicate.

L'art. 5 (*Divieto di ripetibilità delle deduzioni*) ha stabilito che le deduzioni sono riconosciute una sola volta per ogni singolo immobile (unità immobiliare) e confermato che le stesse non sono cumulabili con le altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge per le medesime spese. La deduzione massima annuale quindi è di 7.500 euro (= 300.000 x 20% : 8), vale a dire – a titolo esemplificativo – un risparmio effettivo di 2.850 euro per chi avrà un reddito compreso nella fascia 28.000/55.000 euro (aliquota 38%) e di 3.075 euro per chi avrà un reddito compreso nella fascia 55.000/75.000 euro (aliquota 41%).

L'art. 6 (*Decorrenza del termine per la conclusione del contratto di locazione*) ha chiarito che il periodo di 6 mesi di cui alla norma di legge (art. 21, comma 4, lett. a), del D.L. n. 133/2014) decorre:

- dalla data di acquisto, per le unità immobiliari a destinazione residenziale di nuova costruzione invendute;
- dalla data del rilascio del certificato di agibilità, ovvero dalla data in cui si è formato il silenzio assenso, per le unità immobiliari a destinazione residenziale su aree edificabili già possedute dal contribuente;
- dal 3 dicembre 2015 (data di pubblicazione sulla G.U. del D.M. 8 settembre 2015), per gli immobili acquistati prima di tale data.

L'art. 7 (*Canone di locazione applicabile*), con riferimento alla condizione stabilita dall'art. 21, comma 1, lett. e), del D.L. n. 133/2014, concernente la quantificazione del canone di locazione, ha specificato che:

- le unità immobiliari realizzate sulla base della convenzione di cui all'art. 35 della L. n. 865/1971, nei piani di zona o nei piani assimilati (comunque denominati) sono equiparate alle unità immobiliari realizzate sulla base della convenzione prevista dall'art. 18 del D.P.R. n. 380/2001;
- il canone va calcolato in base ai parametri definiti dall'accordo territoriale vigente, sottoscritto dalle organizzazioni di categoria ai sensi dell'art. 2, comma 3, della L. n. 431/1998 (canone agevolato), in assenza di immobili realizzati nell'ambito urbano ai sensi dell'art. 3, comma 114, della L. n. 350/2003 (canone speciale).

Nei comuni in cui non siano stati definiti accordi con le associazioni di categoria, invece, si fa riferimento per la determinazione del canone, ai sensi del decreto interministeriale (Infrastrutture e Finanze) 14 luglio 2004, all'Accordo vigente nel comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale anche ubicato in altra regione.

Completamente originale è il contenuto dell'art. 8 (*Trasferimento dell'abitazione nel periodo di locazione obbligatoria*), il cui comma 1 ha stabilito espressamente – in sintonia con l'art. 16-bis, comma 8, del D.P.R. n. 917/1986 (Tuir) – che in caso di trasferimento dell'unità immobiliare locata, per cessione a titolo oneroso o per successione ereditaria, la

deduzione fiscale spettante si trasferisce per la parte residua al nuovo soggetto proprietario, purché quest'ultimo sia in possesso dei requisiti e sia in ordine con le condizioni previste per la fruizione dell'agevolazione. Infine il comma 2 ha chiarito fra l'altro che in caso di vendita dell'usufrutto, eseguita contestualmente all'atto di acquisto dell'unità immobiliare, il relativo corrispettivo dovrà essere espressamente indicato nel medesimo atto di acquisto, mentre il comma 3 ha specificato che la cessione in usufrutto non può essere effettuata a soggetti diversi da quelli previsti dall'art. 21, comma 4-*bis*, del D.L. n. 133/2014 (soggetti giuridici pubblici o privati operanti da almeno 10 anni nel settore dell'alloggio sociale, come definito dal D.M. 22 aprile 2008). Qualora la cessione in usufrutto fosse disposta in favore di persone fisiche "*mortis causa*", il beneficiario è tenuto al rispetto delle condizioni stabilite per la fruizione della deduzione IRPEF.

Acquisto della "prima casa"

Il comma 55 della L. n. 208/2015, nell'aggiungere il comma 4-*bis* all'art. 1, nota II-*bis*) della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 (Tur), ha stabilito espressamente che l'aliquota del 2% a titolo di imposta di registro (4% in caso di applicazione dell'IVA) si applica anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa il requisito di cui alla lett. c) del comma 1 e per i quali i requisiti stabiliti dalle lett. a) e b) del medesimo comma 1 si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella stessa lett. c), a condizione che quest'ultimo immobile sia ceduto ("*alienato*") entro un anno dalla data dell'atto del nuovo acquisto immobiliare.

Ove l'abitazione precedentemente acquistata con l'agevolazione "prima casa" non venga ceduta entro un anno dall'acquisto agevolato della nuova abitazione (acquisto, quest'ultimo, che deve rispettare tutti i requisiti previsti come, ad esempio, quello della fissazione della residenza

entro 18 mesi), si verifica la decadenza dall'agevolazione usufruita per il nuovo acquisto, con conseguente obbligo di corrispondere l'imposta in misura ordinaria, oltre alle sanzioni e agli interessi.

Acquisto di abitazioni di classe energetica A o B

Il comma 56 della L. n. 208/2015 ha disposto che ai fini dell'IRPEF si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, il 50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'IVA in relazione all'acquisto, effettuato entro il 31 dicembre 2016, di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B ai sensi della normativa vigente, cedute dalle imprese costruttrici delle stesse.

La detrazione va ripartita in 10 quote costanti nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei nove periodi d'imposta successivi.

Ricomposizione fondiaria

Secondo il comma 57 della L. n. 208/2015, tutti gli atti e i provvedimenti emanati in esecuzione dei piani di ricomposizione e di riordino fondiario promossi dagli enti territoriali, cioè dalle regioni, province, comuni e comunità montane, sono esenti – a decorrere dal 1° gennaio 2016 – dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale e di bollo.

Edilizia convenzionata

Il comma 58 della L. n. 208/2015 ha fornito l'interpretazione autentica dell'art. 32, secondo comma, del D.P.R. n. 601/1973, secondo cui l'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale si applicano agli atti di trasferimento della proprietà delle aree

previste al titolo III della L. n. 865/1971, indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli enti locali.

Locazione di immobili abitativi

Il comma 59 della L. n. 208/2015 ha riscritto integralmente l'art. 13 (*Patti contrari alla legge*) della L. n. 431/1998. In estrema sintesi, secondo la nuova disposizione:

- è nullo ogni accordo finalizzato a determinare un importo del canone superiore a quello risultante dal contratto scritto e registrato;
- l'importo versato in più dall'inquilino va richiesto entro 6 mesi dalla riconsegna dell'immobile, anche se non c'è stata alcuna scrittura privata, ma il denaro in più è stato dato senza formalità;
- il locatore dovrà comunicare la registrazione della locazione all'amministratore di condominio, entro 60 giorni;
- sono nulli i patti in deroga ai limiti di durata prevista dalla L. n. 431/1998 e quelli per aumenti occulti sui canoni concordati (entro 6 mesi dalla riconsegna, il conduttore può chiedere di riavere l'eccedenza);
- il canone è il triplo della rendita catastale per chi negli anni 2011-2015 ha pagato il mini-canone previsto dalle vigenti norme (ad esempio, art. 3 del D.Lgs. 23/2011 sulla disciplina della cosiddetta "cedolare secca") sugli "affitti in nero", annullate dalla Corte Costituzionale con sentenze n. 169 del 16 luglio 2015 e n. 50 del 14 marzo 2014.

Giovani coppie con detrazione IRPEF

Il comma 75 della L. n. 208/2015 ha stabilito un'agevolazione fiscale ad hoc per le "giovani coppie" costituenti un nucleo familiare composto da

coniugi o da conviventi *more uxorio* che abbiano costituito nucleo da almeno tre anni, in cui almeno uno dei due componenti non abbia superato i 35 anni. Tali coppie, se acquirenti di unità immobiliare da adibire ad abitazione principale, possono beneficiare di una detrazione IRPEF dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le spese documentate sostenute per l'acquisto di mobili ad arredo della medesima unità abitativa.

La detrazione, da ripartire tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo, spetta nella misura del 50% delle spese sostenute dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016 ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 16.000 euro (quindi beneficio fiscale massimo di 8.000 euro in 10 anni). Il beneficio non è cumulabile con quello "*bonus mobili*".

Leasing per l'acquisto dell'abitazione principale

Secondo le disposizioni contenute nei commi da 76 a 84 della L. n. 208/2015, l'immobile da adibire abitazione principale può essere acquisto anche tramite contratto di locazione finanziaria (*leasing*).

Nello specifico, la banca o un intermediario finanziario abilitato, con il contratto di *leasing* immobiliare, si obbliga ad acquistare, oppure a far costruire, l'immobile su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore – che se ne assume tutti i rischi – e lo mette a disposizione per un dato tempo e a un determinato corrispettivo che tenga conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto.

Alla scadenza del contratto, l'utilizzatore ha la facoltà di acquistare la proprietà del bene a un prezzo prestabilito.

A tale *leasing* non si applica l'azione revocatoria, mentre in caso di risoluzione per inadempimento dell'utilizzatore, la società di *leasing* deve

restituire l'importo realizzato dalla vendita del bene, al netto dei canoni scaduti e non pagati e del credito residuo in linea capitale.

Il comma 82, nel modificare il comma 1 dell'art. 15 del Tuir, ha introdotto una detrazione IRPEF, in favore di giovani di età inferiore a 35 anni e con un reddito entro 55.000 euro, pari al 19% delle spese sostenute per i canoni derivanti da contratti di *leasing* su immobili adibiti ad abitazione principale, per un importo non superiore a 8.000 euro annui.

Inoltre è prevista una detrazione del 19% del costo di acquisto del bene a fronte dell'esercizio dell'opzione finale, per un importo non superiore a 20.000 euro.

Le medesime agevolazioni sono applicabili anche ai soggetti di età non inferiore a 35 anni, ma per importi dimezzati (4.000 euro e 10.000 euro).

Con le modifiche introdotte dal comma 83, invece, si rende applicabile l'imposta di registro nella misura dell'1,5% nel caso di cessioni di immobili effettuate nei confronti di banche e società di *leasing* per essere concessi in locazione finanziaria a utilizzatori per i quali ricorrono i requisiti previsti per l'acquisto della "prima casa" (abitazioni diverse da quelle classificate nelle categorie A/1, A/8 e A/9).

Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa (200 euro per tributo).

Per le cessioni effettuate direttamente da costruttori, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

In sede di riscatto, l'utilizzatore corrisponderà le predette imposte d'atto in misura fissa (200 + 200 + 200).

È prevista un'imposta di registro proporzionale del 9% sul corrispettivo pattuito per le cessioni, da parte degli utilizzatori, di contratti di locazione finanziaria aventi a oggetto immobili a destinazione abitativa. L'imposta di registro è ridotta all'1,5%, se ricorrono le condizioni per l'agevolazione

“prima casa” (escluse quindi le abitazioni classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9).

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

Reverse charge nel settore edile

In tema di *reverse charge* nel settore edile, cioè del meccanismo dell’inversione contabile che di fatto elimina la detrazione dell’IVA sugli acquisti, si segnalano alcune risposte fornite dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015.

1) Trattamento da riservare a taluni interventi edilizi inquadrabili nell’ambito della categoria delle "manutenzioni straordinarie"

D.: In caso di contratto unico d’appalto comprensivo di prestazioni di manutenzione straordinaria di cui all’art. 3, comma 1, lett. *b)*, del D.P.R. n. 380/2001 e di servizi di cui alla lett. *a-ter)* dell’art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, occorre procedere alla scomposizione delle singole prestazioni ai fini dell’applicabilità del meccanismo del *reverse charge*?

R.: Nell’ipotesi di un contratto unico di appalto – comprensivo anche di prestazioni soggette a *reverse charge* ai sensi della lett. *a-ter)* – avente ad oggetto interventi edilizi di frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari di cui alla lett. *b)* del novellato art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 380/2001, trovano applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del *reverse charge*.

Di conseguenza, in presenza, ad esempio, di un contratto avente ad oggetto il frazionamento di un’unità immobiliare, senza modifica della volumetria complessiva dell’edificio e dell’originaria destinazione d’uso,

in cui è prevista anche l'installazione di uno o più impianti, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'installazione di impianti dagli interventi edilizi, ma si applicherà l'IVA secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.

2) *Demolizione e realizzazione di una nuova costruzione*

D.: Il meccanismo del *reverse charge* trova applicazione con riferimento all'attività di demolizione, anche nel caso in cui tale attività sia ricompresa in un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio?

R.: Nell'ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio, trovano applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del *reverse charge*, previsto per la sola attività di demolizione dalla lett. *a-ter*) dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972. In tal caso, infatti, l'attività di demolizione deve considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione. Così, ad esempio, in presenza di un contratto unico avente ad oggetto la realizzazione di una nuova costruzione, previa demolizione di un vecchio edificio, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'attività di demolizione, ma si applicherà l'IVA secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.

Nell'economia di discorso è utile ricordare che con apposito *question time* è stato chiarito che le prestazioni edili (nel caso di specie, opere edili) riguardanti l'ampliamento di edifici rientrano nell'inversione contabile.

3) *Distinzione tra fornitura con posa in opera e prestazione di servizi*

D.: Quali sono i criteri per stabilire quando un'operazione è qualificabile come "cessione con posa in opera" - in quanto tale esclusa dall'ambito applicativo del *reverse charge* - e quando l'operazione è invece qualificabile come "prestazione di servizi", soggetta al meccanismo del *reverse charge* di cui alla lett. a-ter) dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972?

R.: La distinzione tra cessione con posa in opera e prestazione di servizi dipende dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti. In sostanza, quando lo scopo principale è rappresentato dalla cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente senza modificarne la natura, il contratto è qualificabile quale cessione con posa in opera.

Al contrario, se la volontà contrattuale è quella di addivenire ad un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale.

4) Parcheggi interrati e parcheggi collocati su lastrico solare dell'edificio

D.: L'esclusione dall'applicazione del *reverse charge* delle prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter), aventi ad oggetto i parcheggi, sono valide anche con riferimento ai parcheggi interrati e a quelli collocati sul lastrico solare dell'edificio?

R.: Non rientrano nella nozione di edificio e quindi vanno escluse dal meccanismo del *reverse charge* le prestazioni di servizi di cui alla lett. a-ter) dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, aventi ad oggetto i parcheggi, salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso.

Di conseguenza, ogni qual volta il parcheggio costituisca parte integrante dell'edificio, come nel caso prospettato dei parcheggi interrati nell'edificio e di quelli collocati sul lastrico solare dello stesso, alle prestazioni di servizi di cui alla citata lettera *a-ter*), aventi ad oggetto i parcheggi, dovrà applicarsi il meccanismo dell'inversione contabile.

5) Attività di derattizzazione, spurgo e rimozione neve

D.: L'attività di derattizzazione, di spurgo delle fosse biologiche, dei tombini nonché la rimozione della neve devono essere ricomprese fra le prestazioni di pulizia di edifici e quindi essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile?

R.: Tali servizi non rientrando nell'ambito applicativo della lett. *a-ter*) dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, quindi non sono soggetti al meccanismo dell'inversione contabile e vanno assoggettati ad IVA secondo le modalità ordinarie.

6) Installazione di impianti posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio

D.: Rientrano nell'ambito di applicazione del *reverse charge* le prestazioni di servizi aventi ad oggetto impianti posizionati, per necessità funzionali o logistiche, in parte esternamente e in parte internamente all'edificio?

R.: Ogni qual volta l'installazione di un impianto sia funzionale o servente all'edificio, anche se parte dell'impianto è posizionato all'esterno dello stesso, deve trovare applicazione il meccanismo dell'inversione contabile.

Ecco alcuni esempi:

- impianto di videosorveglianza perimetrale, gestito da centralina posta all'interno dell'edificio e telecamere esterne, laddove gli elementi esterni

(per esempio, la telecamera) sono necessariamente collocati all'esterno dell'edificio per motivi funzionali e tecnici;

- impianto citofonico che necessita di apparecchiature da collocare all'esterno dell'edificio;

- impianto di climatizzazione, con motore esterno collegato agli *split* all'interno dell'edificio. L'impianto, considerato nel suo complesso, è unico e relativo all'edificio, anche se una parte (motore) è posta all'esterno;

- impianto idraulico di un edificio con tubazioni esterne. L'impianto è considerato nel suo complesso unitariamente, ivi comprese le tubazioni esterne che collegano l'impianto all'interno dell'edificio alla rete fognaria.

7) Attività di manutenzione e riparazione di impianti

D.: In considerazione della circostanza che il codice ATECO 2007 43.29.09, denominato "altri lavori di costruzione e installazione nca", come del resto altri codici della medesima divisione, non fa esplicito riferimento alle prestazioni di manutenzione e riparazione, si chiede di sapere se tali ultime prestazioni rientrino o meno fra le attività assoggettabili al meccanismo dell'inversione contabile.

R.: Poiché secondo l'ISTAT il citato codice ATECO comprende anche le prestazioni di manutenzione e riparazione, il meccanismo dell'inversione contabile si applica anche a tali prestazioni.

8) Impianti fotovoltaici

D.: Le installazioni di impianti fotovoltaici "integrati" (quelli in cui il manto di copertura è sostituito dai pannelli), di impianti fotovoltaici "semi-integrati" (quelli in cui i pannelli sono appoggiati sopra l'esistente manto

di copertura) e di impianti fotovoltaici a terra, se relativi ad un edificio, rientrano nell'ambito di applicazione dell'inversione contabile?

R.: L'attività di installazione (compresa la manutenzione ordinaria e straordinaria) di impianti fotovoltaici "integrati" o "semi-integrati" agli edifici (ad esempio, nel caso in cui siano posizionati sul tetto dell'edificio) rientra nell'ambito di applicazione della lett. *a-ter*) dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972 e quindi va assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile.

Deve, altresì, applicarsi il meccanismo del *reverse charge* anche all'installazione di impianti fotovoltaici "a terra", sempre che questi ultimi, ancorché posizionati all'esterno dell'edificio, siano funzionali o serventi allo stesso (cfr. circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013).

Diversamente, l'installazione di centrali fotovoltaiche poste sul lastrico solare (o su aree di pertinenza di fabbricati di un edificio), accatastate autonomamente nella categoria D/1 (Opifici), ovvero nella categoria D/10 (fabbricati rurali strumentali), non costituendo un edificio né parte dell'edificio sottostante, non dovrà essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile.

9) Installazione e manutenzione degli impianti antincendio

D.: Il meccanismo dell'inversione contabile è applicabile alle attività di manutenzione e riparazione delle porte REI (cosiddette "porte tagliafuoco") e alle prestazioni di manutenzione aventi per oggetto gli estintori e gli idranti?

R.: In linea di principio le attività di installazione, manutenzione e riparazione di impianti di spegnimento antincendio sono assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile. In particolare le attività di installazione e di manutenzione di estintori rientrano nel campo di

applicazione del *reverse charge*, a condizione che gli stessi facciano parte di un impianto, avente le caratteristiche di cui al D.M. 20 dicembre 2012, installato in un edificio e che l'attività sia resa nell'ambito della manutenzione dell'intero impianto.

10) Sostituzione delle componenti di un impianto

D.: In caso di malfunzionamento di un impianto, la riparazione e/o sostituzione di alcune parti dello stesso, difettose o diventate inutilizzabili per usura, rientra nell'ambito di applicazione del *reverse charge*?

R.: In linea di principio qualora la volontà contrattuale delle parti sia rivolta alla riparazione e/o ammodernamento degli impianti, anche mediante la sostituzione di parti danneggiate o divenute obsolete e non alla mera fornitura di beni, le suddette attività ricadono nell'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, a condizione che i servizi resi siano relativi a edifici.

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

D.: Le prestazioni di installazione di impianti strettamente funzionali allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio, autonomamente considerato, rientrano nell'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile?

R.: Nel caso in cui l'installazione di impianti sia strettamente funzionale allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio autonomamente considerato (sebbene una volta installati gli impianti costituiscano un tutt'uno con l'edificio medesimo), si applica l'IVA secondo le modalità ordinarie.

12) Prestazioni rese da soggetti terzi

D.: Unitamente all'attività di commercio di beni, una società offre alla propria clientela anche il servizio di installazione e allestimento degli stessi. Qualora detti servizi siano resi da soggetti terzi (cosiddetti "terzisti") su incarico della società cedente e vengano da quest'ultima fatturati al cliente, alle prestazioni rese dai terzisti è applicabile il *reverse charge*?

D.: Qualora le prestazioni rese da soggetti terzi, su incarico della società che commercializza i beni, siano riconducibili - sotto il profilo oggettivo - ai servizi di installazione di impianti e completamento di edifici di cui al citato art. 17, sesto comma, lett. *a-ter*), e rientrano nei codici di attività di cui alla Tabella ATECO 2007, tali prestazioni devono essere assoggettate al meccanismo del *reverse charge*. Anche nel caso in cui le prestazioni di installazione e/o allestimento siano rese, in via autonoma (e non su incarico della società presso cui sono stati acquistati i beni), da soggetti terzi sulla base di un rapporto diretto con un committente soggetto passivo, deve essere applicato il meccanismo dell'inversione contabile.

Ulteriore novità

Il D.Lgs. n. 24/2016, nel recepire le indicazioni dell'Unione europea, ha modificato l'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 introducendo altresì il meccanismo di reazione rapida contro le frodi (*quick reaction mechanism*). Nello specifico, sono state modificate le merceologie interessate dal *reverse charge*. L'applicazione dell'inversione contabile, così come definita dal D.Lgs. n. 24/2016, resta valida fino al 31 dicembre 2018 per le cessioni di telefoni cellulari, di console, *tablet*, PC e microprocessori e per i trasferimenti di quote di emissione di gas a effetto serra e certificati relativi al gas e all'energia elettrica.

Rivalutazione dei terreni

I commi 887 e 888 della L. n. 208/2015 hanno riaperto l'istituto di rivalutazione delle partecipazioni (non negoziate in mercati regolamentati) e dei terreni (edificabili e con destinazione agricola), di cui rispettivamente agli artt. 5 e 7 della L. n. 448/2001 (Finanziaria 2002), posseduti da soggetti che operano fuori dall'attività imprenditoriale. La nuova rideterminazione dei valori di acquisti riguarda i beni posseduti alla data del 1° gennaio 2016, con giuramento della relativa perizia di stima e pagamento della prima o unica rata dell'imposta sostitutiva (8% sul valore di perizia) entro il termine (perentorio) del 30 giugno 2016.

Nello specifico, il comma 887 ha stabilito, con la consueta tecnica di modificare la data di possesso dei beni e quella di asseverazione della perizia e di pagamento della relativa imposta sostitutiva, una nuova riapertura dei termini per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni fabbricabili o agricoli. Il successivo comma 888, invece, ha disposto solamente che le aliquote delle imposte sostitutive (partecipazioni e terreni) sono raddoppiate (da 4% a 8%).

In particolare, con riferimento alla rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni, scade dunque il 30 giugno 2016 il termine per redigere la perizia di stima ed effettuare il pagamento (in unica soluzione o al massimo in tre rate di pari importo con maggiorazione del 3% sulle rate dopo la prima) della relativa imposta sostitutiva con applicazione dell'aliquota pari all'8% sul valore di perizia.

Il costo di acquisto rivalutato, come noto, è utilizzabile ai fini della determinazione dei "redditi diversi" di cui all'art. 67 del Tuir, cioè agli effetti del calcolo della plusvalenza, in caso di cessione a titolo oneroso

dei terreni, e potrebbe dare luogo a un consistente risparmio delle imposte sui redditi. I contribuenti interessati sono:

- le persone fisiche titolari di beni che esulano dall'attività d'impresa, arte o professione;
- le società semplici e soggetti equiparati;
- gli enti non commerciali, con riferimento ai beni che esulano dall'attività commerciale;
- i soggetti non residenti, con riferimento alle plusvalenze imponibili nel territorio dello Stato;
- le società di capitali che hanno riacquisito, alla fine del giudizio, la piena titolarità dei beni oggetto di misure cautelari nel periodo di applicazione della norma (Agenzia delle Entrate, circolare n. 47/E del 24 ottobre 2011).

La perizia di stima dei terreni deve essere redatta da appositi professionisti abilitati, vale a dire da architetti, ingegneri, geometri, agronomi, agrotecnici, periti agrari e industriali edili nonché periti regolarmente iscritti alla Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura. La perizia va asseverata, entro il termine perentorio del 30 giugno 2016, presso la cancelleria del tribunale, il giudice di pace o il notaio, e il contribuente è tenuto a conservarla (unitamente ai dati del professionista) per un'eventuale trasmissione o esibizione all'agenzia delle entrate. La perizia asseverata in data successiva al rogito, purché entro il termine del 30 giugno 2016, non comporta alcuna decadenza dall'agevolazione.

Si ricorda che in caso di precedente rivalutazione degli stessi beni, è possibile detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta quella versata nella precedente operazione, oppure richiedere il rimborso, entro 48 mesi dal pagamento dell'intero importo o della prima rata dovuta a seguito della

rivalutazione più recente, che comunque non potrà essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione effettuata (Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 91/E del 17 ottobre 2014). In tal caso il contribuente che si sia avvalso del pagamento rateale in occasione della precedente rivalutazione non è tenuto al versamento delle restanti rate ed è legittimato a detrarre l'imposta già versata da quella dovuta in virtù della nuova rivalutazione (Agenzia delle Entrate, circolare n. 47/E del 24 ottobre 2011, par. 2).

La procedura di rideterminazione può essere eseguita anche quando il valore del bene sia diminuito (Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 111/E del 22 ottobre 2010).

Il versamento (codici tributo 8055 per le partecipazioni e 8056 per i terreni) va effettuato mediante utilizzo del consueto modello F24.

Con risoluzione n. 62/E del 25 giugno 2015 l'Agenzia delle Entrate ha individuato i codici tributo anche per gli enti pubblici (855E per la rivalutazione delle partecipazioni e 856E per la rivalutazione dei terreni edificabili e con destinazione agricola) che devono utilizzare il modello F24EP.

Si rammenta altresì che il versamento deve essere eseguito da ciascun comproprietario o contitolare con riferimento alla propria quota di diritto, in caso di terreni appartenenti a più soggetti, e che l'imposta sostitutiva complessivamente dovuta per più terreni può essere corrisposta anche mediante un versamento cumulativo.

Il contribuente dovrà conservare anche gli esemplari del modello di pagamento (F24 o F24EP), mentre i dati riguardanti la rivalutazione devono essere indicati nel quadro RM del modello Unico 2017 (redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2016). L'obbligo dichiarativo deve essere osservato anche dai contribuenti che utilizzano per la propria dichiarazione dei redditi il modello 730, presentando il quadro RM e il

relativo frontespizio entro il termine di presentazione del modello Unico 2017.

Piccola proprietà contadina

Il comma 906 della L. n. 208/2015 ha modificato l'applicazione delle agevolazioni tributarie previste per la piccola proprietà contadina, come stabilite dal comma 4-*bis* dell'art. 2 del D.L. n. 194/2009 (convertito dalla L. n. 25/2010), estendendole ai proprietari di masi chiusi della provincia autonoma di Bolzano. Più precisamente la novella ha esteso – con decorrenza dal 1° gennaio 2016 – le agevolazioni fiscali agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, posti in essere a favore di proprietari di masi chiusi, di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano n. 17/2001, dagli stessi abitualmente coltivati. Il predetto comma 4-*bis* dell'art. 2 del D.L. n. 194/2009 ha stabilito anche che a decorrere dal 28 febbraio 2010 (entrata in vigore della L. n. 25/2010) gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di CD e IAP iscritti nella previdenza agricola, nonché le operazioni fondiari operate attraverso l'ISMEA, sono assoggettati alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa (200 euro per tributo) e all'imposta catastale nella misura dell'1%.

Infine, secondo il successivo comma 907, le disposizioni indicate nel citato comma 4-*bis* dell'art. 2 del D.L. n. 194/2009 si rendono applicabili – a decorrere dal 1° gennaio 2016 – anche a favore del coniuge o dei parenti in linea retta (genitori, figli), purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi di CD o di IAP.

Rivalutazione dei redditi fondiari

Il comma 909 della L. n. 208/2015, nel modificare il comma 512 dell'art. 1 della L. n. 228/2012 (Legge di stabilità 2013), ha stabilito che ai soli fini della determinazione dell'IRPEF e dell'IRES, a decorrere dal periodo d'imposta 2016, i redditi dominicali e agrari dei terreni sono rivalutati del 30%. Tale incremento si applica sull'importo risultante dalla rivalutazione operata ai sensi dell'art. 3, comma 50, della L. n. 662/1996 ("collegato" alla Finanziaria 1997), vale a dire sull'importo rivalutato dell'80% per il reddito dominicale e del 70% per quello agrario.

Masi chiusi

Il comma 917 della L. n. 208/2015, nel sostituire il comma 3 dell'art. 35 (*Controversie in materia di masi chiusi*) della L. n. 340/2000, ha stabilito che tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi ai procedimenti (anche esecutivi) cautelari e tavolari concernenti le controversie in materia di masi chiusi, nonché quelli riguardanti l'assunzione del maso chiuso, in seguito all'apertura della successione, sono esenti dal pagamento delle imposte di registro e di bollo, di ogni altra imposta e tassa e del contributo unificato.

Tale trattamento di favore si applica per i periodi d'imposta per i quali non siano ancora scaduti i termini di accertamento e di riscossione.

Reclamo e mediazione tributaria estesi alle liti catastali

A decorrere dal 1° gennaio 2016 il reclamo e la mediazione, procedimenti previsti nell'ambito della disciplina del processo tributario, sono stati estesi alle cosiddette "liti catastali", ossia a tutti gli atti amministrativi predisposti dagli uffici provinciali dell'Agenzia delle Entrate-Territorio (riclassamento, rettifica di rendita catastale).

Lo ha stabilito il D.Lgs. n. 156/2015 che ha dato attuazione ad alcune disposizioni contenute nella L. n. 23/2014 (più nota come “Legge delega fiscale”).

In estrema sintesi, l’istituto reclamo/mediazione, che è disciplinato dall’art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, è stato esteso (Agenzia delle Entrate, circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015):

- alle controversie tributarie di valore fino a 20.000 euro (unico criterio di individuazione), per le quali l’ente impositore non sia soltanto l’Agenzia delle Entrate (avvisi di accertamento ICI/IMU, cartelle di pagamento, iscrizioni di ipoteche sugli immobili);
- alle controversie catastali senza limite di valore, vale a dire alle liti: a) promosse dai singoli possessori concernenti l’intestazione, la delimitazione, la figura, l’estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell’estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella; b) concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l’attribuzione della rendita catastale.

Secondo la nuova disciplina, dunque, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell’ammontare della pretesa. Ciò significa che la proposizione dell’impugnazione produce, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso introduttivo, anche quelli del reclamo/mediazione.

In particolare, nell’ambito delle controversie relative alle operazioni catastali, la proposta di mediazione potrà avere ad oggetto, ad esempio, la modifica del classamento o della rendita catastale determinati dall’ufficio. Certamente l’istituto in esame sarà utile in merito al tema degli “imbullonati” (art. 1, commi 21-24, della L. n. 208/2015).

Nello specifico, il ricorso introduttivo non è procedibile fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura reclamo/mediazione. Sicché con la proposizione del ricorso si apre una fase amministrativa di 90 giorni entro la quale deve svolgersi il procedimento di reclamo/mediazione. Tale fase, che si colloca tra l'avvio dell'azione giudiziaria (notifica del ricorso) e l'eventuale instaurazione del giudizio (entro 30 giorni), è finalizzata all'esame del reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione, con l'obiettivo di evitare, in caso di esito positivo, che la causa sia iscritta nel registro generale e quindi portata a conoscenza del giudice tributario (Commissione tributaria provinciale).

Il termine di 90 giorni, che è sottoposto alla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale dal 1° al 31 agosto di ciascun anno, deve essere computato dalla data di notifica del ricorso all'ufficio o ente impositore. Se la notifica del ricorso è effettuata a mezzo del servizio postale, il termine decorre dalla data di ricezione del ricorso da parte dell'ufficio o ente destinatario.

Il termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre solo dopo lo scadere del termine dilatorio di 90 giorni. Dal canto suo la Commissione tributaria provinciale, se rileva che la costituzione in giudizio sia avvenuta prima dello scadere dei 90 giorni, dovrà rinviare la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo. Tale effetto si realizza esclusivamente nei casi di rituale instaurazione delle controversie alle quali è applicabile l'istituto reclamo/mediazione. Ne discende che in caso di ricorso introduttivo inammissibile (perché, ad esempio, presentato tardivamente), il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla notifica del ricorso stesso.

Si rammenta che l'eventuale presentazione dell'istanza di autotutela non sospende i termini per l'impugnazione che, a pena di inammissibilità,

deve essere effettuata entro 60 giorni dalla notifica dell'atto catastale, ferma restando la sospensione feriale dei termini processuali.

Inoltre, trattandosi di controversie di valore indeterminabile, il contributo unificato dovuto (al momento del deposito del ricorso introduttivo presso la Commissione tributaria provinciale competente) è pari a 120 euro.

Per le controversie in materia catastale e in particolare in presenza di ricorsi aventi ad oggetto il classamento o la rendita catastale dei fabbricati, il perfezionamento dell'accordo di mediazione avviene con la sottoscrizione dell'accordo stesso. Di conseguenza gli atti catastali verranno aggiornati a seguito di tale perfezionamento e nei termini risultanti dall'accordo.

Le controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo, oppure di mancata conclusione dell'accordo di mediazione, rientrano nell'ambito di applicabilità della conciliazione giudiziale (estesa nella fase di appello della controversia), disciplinata dai nuovi artt. 48 (*Conciliazione fuori udienza*), 48-bis (*Conciliazione in udienza*) e 48-ter (*Definizione e pagamento delle somme dovute*) dello stesso D.Lgs. n. 546/1992.

Infine, l'art. 9, comma 1, lett. f) del D.Lgs. n. 156/2015 ha modificato il regime delle spese del giudizio previsto dall'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992. In particolare è stato riaffermato il principio secondo cui le spese del giudizio tributario seguono la soccombenza, mentre la possibilità per la Commissione di compensare (in tutto o in parte) le stesse è consentita soltanto in caso di soccombenza reciproca, oppure qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate.

Da ultimo, si ricorda che a decorrere dal 1° dicembre 2015 è scattato il processo tributario telematico, sia pure nelle sole Commissioni tributarie provinciali e regionali della Toscana e dell'Umbria (D.M. 4 agosto 2015). L'obbligo si applica agli atti processuali relativi ai ricorsi notificati a partire dal 1° dicembre 2015. In estrema sintesi le parti, previa notifica a mezzo

posta elettronica certificata (Pec) del ricorso all'ente o ufficio impositore competente, potranno depositare telematicamente i propri atti processuali (compresa l'istanza di reclamo e la proposta di mediazione) mediante l'utilizzo del Sistema informativo della giustizia tributaria (Sigit). Per poter usufruire dei servizi del processo tributario telematico, dunque, è necessario il possesso di una casella di posta elettronica certificata e della firma digitale.