

DECRETO SVILUPPO - ANALISI DELLE PRINCIPALI MISURE FISCALI PER L'EDILIZIA

Estensione dell' "IVA per cassa" (esigibilità dell'IVA al momento del pagamento del corrispettivo) per i cedenti/prestatori con volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro, limitazione della responsabilità solidale, in ambito fiscale, ai soli rapporti tra appaltatore e subappaltatore ed esclusione della stessa in presenza di un'apposita asseverazione, proroga della detrazione del 55% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici al 30 giugno 2013. Queste le principali novità in materia fiscale, previste dal Disegno di Legge di conversione del Decreto Legge 22 giugno 2012, n.83, recante "Misure urgenti per la crescita del Paese" (cd. "D.L. sviluppo"), in corso di definitiva approvazione al Senato nella seduta odierna ed in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

IVA per cassa

L'art.32-bis del DdL di conversione del D.L. 83/2012 aumenta il limite del volume d'affari che consente di optare per il regime cd. di "IVA per cassa" [1], che, al ricorrere di determinate condizioni, permette ai cedenti/prestatori di versare l'IVA solo al momento dell'effettiva riscossione dei corrispettivi contrattuali (in deroga al principio generale stabilito dall'art.6, del D.P.R. 633/1972 [2]). In particolare, viene stabilito che tale meccanismo, oggi riconosciuto ai soggetti passivi d'imposta con volume d'affari non superiore a 200.000 euro, si applichi per le operazioni effettuate da soggetti passivi con volume d'affari fino a 2 mln di euro, nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Con l'esercizio dell'opzione per l'"IVA per cassa", da manifestare con specifica annotazione in fattura e sulla base di modalità da definire con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate:

- il cedente/prestatore
- è obbligato al versamento dell'IVA solo al momento del ricevimento dei corrispettivi relativi ai beni ceduti o alle prestazioni rese nei confronti dei propri cessionari/committenti,
- può detrarre l'imposta relativa agli acquisti di beni o dei servizi al momento del pagamento dei corrispettivi ai propri fornitori/prestatori;
- il cessionario/committente
- ha diritto alla detrazione dell'imposta dovuta al momento dell'effettuazione dell'operazione, a prescindere dall'avve-

nuto pagamento del relativo corrispettivo al proprio cedente/prestatore.

L'IVA diventa, comunque, esigibile decorso 1 anno dall'effettuazione dell'operazione, ad eccezione dell'ipotesi in cui, prima della scadenza di tale termine, il cessionario/committente sia stato assoggettato a procedure concorsuali (in tale ipotesi, si ritiene che per i cedenti/prestatori l'esigibilità dell'IVA resti sospesa, in conformità con i chiarimenti forniti dalla C.M. 20/E/2009 a proposito dell' "IVA per cassa" attualmente in vigore).

Dall'ambito applicativo della nuova "IVA per cassa" vengono escluse, tra l'altro, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari/committenti a cui si applica il meccanismo dell'inversione contabile (cd. "reverse charge" - art.17, co.6, lett. a, D.P.R. 633/1972) [3].

Pertanto, l'opzione per tale regime è preclusa ai subappaltatori nel settore edile.

Restano, altresì, escluse da tale meccanismo di liquidazione dell'IVA le operazioni effettuate da soggetti passivi nei confronti di privati consumatori.

Le modalità applicative della disposizione verranno stabilite con Decreto del Ministro dell'economia e finanze, da emanare entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del "D.L. sviluppo". E fino ad allora continuerà ad operare l'attuale regime dell' "IVA per cassa" (art.7 del D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, nella legge 2/2009), limitato ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, che, nell'anno precedente, abbiano dichiarato (o, in caso di inizio dell'attività, prevedano di realizzare) un volume d'affari non superiore a 200.000 euro.

In ogni caso, la nuova disciplina contenuta manterrà i caratteri essenziali della disciplina vigente e produrrà un ampliamento nella platea dei soggetti beneficiari che potranno accedere a tale meccanismo (volume d'affari da 200.000 euro a 2 mln di euro) [4].

A tal proposito, si ritengono, pertanto, valide le precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 20/E/2009 relative all'inapplicabilità dell' "IVA per cassa" alle operazioni di cui all'art.6, co. 5, secondo periodo, del D.P.R. 633/1972, ossia alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di:

- soci, associati, partecipanti, dietro pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori, o diverse, prestazioni cui danno diritto;
- Stato, organi dello Stato (anche se dotati di personalità giuridica), enti pubblici territoriali e consorzi tra essi costituiti;
- camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura;
- istituti universitari;

- unità sanitarie locali, enti ospedalieri, enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, enti pubblici di assistenza e beneficenza, e di previdenza. Per tali operazioni, infatti, l'esigibilità differita dell'IVA rappresenta il regime ordinario di fatturazione, senza che occorra alcuna annotazione in fattura e senza alcun limite di volume d'affari.

In ogni caso, l'estensione dell' "IVA per cassa" deve essere valutata positivamente anche per le imprese del settore delle costruzioni, perché evita l'esposizione finanziaria di numerose imprese associate costrette a versare l'IVA molto prima dell'incasso del corrispettivo.

Responsabilità solidale ai fini fiscali

Il DdL di conversione del "D.L. sviluppo" interviene nuovamente sul tema della responsabilità fiscale negli appalti, disciplinata dall'art.35, co.28, del D.L. 223/2006 (convertito, con modificazioni, nella legge 248/2006) e già oggetto di recenti modifiche da parte del "decreto sulle semplificazioni fiscali" [5], che ha introdotto la responsabilità solidale del committente, imprenditore o datore di lavoro, con l'appaltatore ed eventuali subappaltatori, in relazione al versamento all'Eriario delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA relativa alle fatture dei lavori effettuati.

In particolare, l'art.13-ter del DdL [6], riscrivendo integralmente la disciplina, prevede in estrema sintesi:

- l'operatività della responsabilità solidale nei soli rapporti tra appaltatore e subappaltatore, escludendo quindi il committente. Quest'ultimo sarà assoggettato ad una sanzione amministrativa pecuniaria, d'importo compreso tra 5.000 e 200.000 euro, qualora provveda ad effettuare il pagamento del corrispettivo senza chiedere l'esibizione, da parte dell'appaltatore, della documentazione idonea a dimostrare il corretto assolvimento degli obblighi fiscali sia dell'appaltatore che del subappaltatore e se, effettivamente, siano riscontrate inadempienze in capo all'appaltatore o al subappaltatore;
- la possibilità, per l'appaltatore, di evitare la responsabilità solidale, qualora, prima di pagare il corrispettivo, acquisisca dal subappaltatore un'asseverazione, rilasciata dai CAF [7] iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro [8] che attestino il corretto assolvimento degli adempimenti (già scaduti) connessi al versamento dell'IVA e delle ritenute fiscali sui redditi dei lavoratori dipendenti; o dei soggetti
- la limitazione della responsabilità solidale all'ammontare del corrispettivo dovuto. Tale limite, connesso all'importo massim

di operatività della responsabilità, sembra sostituirsi a quello "temporale" fissato, dalla normativa attualmente vigente [9], in 2 anni dalla cessazione dell'appalto.

- l'esclusione, dalla nuova disciplina, delle stazioni appaltanti pubbliche (di cui all'art.3, co.33, del D.Lgs. 163/2006 [10]).

Ciò comporta che le Amministrazioni appaltanti non soggiacciono a tutti gli obblighi previsti in generale per gli altri committenti (ivi compreso quello relativo all'acquisizione della suddetta documentazione, prima di effettuare il pagamento del corrispettivo), la cui applicazione avrebbe certamente comportato un ulteriore ritardo nei pagamenti contrattuali, come già segnalato da più parti.

Come evidente, le modifiche approvate, anche se costituiscono un miglioramento della normativa vigente, non risolvono le criticità evidenziate dall'ANCE in ordine alla disciplina sulla responsabilità solidale in materia fiscale, introdotta dalla legge 44/2012. Infatti, risulta apprezzabile:

- l'esclusione delle committenti pubbliche dalla nuova disciplina, che avrebbe comportato un ulteriore allungamento dei tempi di pagamento dei corrispettivi, già oggi insostenibile,

- l'intento di individuare normativamente una documentazione idonea ad escludere la responsabilità solidale, senza ricorrere a "nuovi" adempimenti e modelli di versamento tributari (quale un F24 specifico per singolo cantiere, paventato in passato dall'abrogato D.M. 25 febbraio 2008) [11]. Tuttavia, è evidente il sovraccarico di costi gestionali che si ripercuotono sulle imprese, considerata l'onerosità dell'asseverazione richiesta quale esimente dalla responsabilità.

In ogni caso, nel corso della seduta del 1° agosto scorso, è stato accolto al Senato l'Ordine del Giorno G/3426/7/8 e 10 - testo 2 (primo firmatario On.le Fioroni), che impegna il Governo:

- «a valutare l'opportunità di adottare ogni utile provvedimento volto a limitare la responsabilità dell'appaltatore e del subappaltatore alle sole ritenute fiscali sui redditi senza attenuare i diritti dei lavoratori;
- a valutare l'opportunità di introdurre comunque la possibilità di attestare la regolarità dell'adempimento in materia di IVA attraverso specifica dichiarazione sostitutiva di certificazione ai sensi dell'articolo 46 del D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445;

- a valutare l'opportunità di limitare una artificiosa concentrazione dell'offerta che comporta un allungamento ingiustificato della filiera del subappalto, con il rischio di alterare le corrette dinamiche del confronto competitivo e di generare possibili elusioni nell'adempimento degli obblighi fiscali e contributivi».

In merito, si evidenzia che il citato OdG, prevedendo la possibilità di fornire all'appaltatore un'apposita dichiarazione sostitutiva per i versamenti IVA riferiti all'appalto, non risolve, comunque, la problematica relativa all'estensione della responsabilità ai fini IVA.

Infatti, anche nell'indicazione contenuta nell'OdG, così come nella norma introdotta dal DdL, non si tiene conto del fatto che, proprio nel subappalto di lavori edili, opera il meccanismo del "reverse charge", per cui il responsabile dell'applicazione e del versamento dell'imposta è in realtà l'appaltatore e non già il subappaltatore.

In sostanza, alla luce delle modifiche apportate, che escludono la responsabilità solidale tra committente ed appaltatore, appaiono inapplicabili, nei rapporti tra appaltatore e subappaltatore ed in presenza di "reverse charge", sia la disposizione che prevede l'asseverazione, sia un'eventuale dichiarazione sostitutiva, riferite al corretto assolvimento di un adempimento che, in realtà, non spetta al subappaltatore, ma all'appaltatore.

Alla luce di tali considerazioni, l'ANCE sta comunque reiterando le proprie azioni, affinché si pervenga, prioritariamente, all'esclusione della responsabilità per i versamenti IVA ed all'introduzione, come esimente per l'appaltatore, di soluzioni non onerose per le imprese, quali quelle adottate in sede di conversione in legge del D.L. 83/2012 (es. Modello F24 "generale" del subappaltatore, accompagnato da un'autocertificazione attestante che, in tale modello, sono comprese le ritenute fiscali operate sui redditi dei lavoratori impiegati nell'appalto).

Proroga della detrazione del 55% e conferma del "potenziamento" del 36%

Durante l'esame parlamentare per la conversione in legge del D.L. 83/2012, modificando il co. 2 dell'art.11 del "D.L. Sviluppo", è stata stabilita la proroga della detrazione IRPEF/IRES del 55% per la riqualificazione energetica degli edifici per le spese sostenute entro il 30 giugno 2013, secondo le modalità applicative dell'agevolazione ad oggi in vigore (cfr. art.1, comma 48, legge 220/2010).

In sostanza, è stata eliminata la norma, contenuta nel testo originario del D.L. 83/2012, che, nel prorogare la detrazione dal 1° gennaio al 30 giugno 2013, ne riduceva la quota spettante (dal 55%) al 50% delle spese sostenute, fermi restando gli interventi agevolabili ed i limiti massimi di importo detraibile (100.000, 60.000 e 30.000 euro, a seconda dei lavori "energetici" eseguiti).

A tal riguardo, si segnala che, nella medesima seduta del 1° agosto, è stato accolto

un Ordine del Giorno (n.G/3426/43/8 e 10 - testo corretto - primo firmatario On.le Filippi) che impegna il Governo «ad adottare, compatibilmente con le esigenze di finanza pubblica, apposite iniziative normative volte a dare stabilità al credito di imposta del 55 per cento per la riqualificazione energetica degli edifici, estendendolo anche agli interventi di mitigazione dei rischi e di adeguamento antisismico del patrimonio edilizio esistente e permettendone l'accesso anche alle imprese».

L'assunzione di tale impegno formale del Governo è da condividere, sia sotto il profilo della messa a regime dell'agevolazione (in grado di stimolare gli interventi volti all'"ammodernamento energetico" dei fabbricati), sia per quanto riguarda l'estensione della stessa ad altre tipologie d'intervento, connesse non solo al conseguimento di risparmi energetici, ma anche ai lavori che rendano efficienti i fabbricati dal punto di vista antisismico (per queste ultime tipologie di lavori esiste già, a regime, la detrazione IRPEF del 36% - art.16-bis, D.P.R. 917/1986 - TUIR).

Sempre in materia di agevolazioni per il recupero del patrimonio edilizio, si evidenzia che è stato confermato il "potenziamento" della detrazione per la ristrutturazione delle abitazioni (art.11, co. 1 e 3, del D.L. 83/2012).

Pertanto, dal 26 giugno 2012 (data di entrata in vigore del decreto) al 30 giugno 2013, la suddetta detrazione spetta:

- in misura pari al 50% (al posto del 36%) delle spese sostenute e rimaste a carico del contribuente,

- per un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro (al posto dei 48.000 euro) per unità immobiliare.

Per il resto, anche in questo periodo di "temporaneo potenziamento" dell'agevolazione, vengono confermate tutte le disposizioni operative già applicabili "a regime" (ivi comprese le recenti semplificazioni in ordine al venir meno dell'obbligo di preventiva comunicazione al Centro di Pescara e dell'indicazione in fattura del costo della manodopera), nonché l'ambito soggettivo e gli interventi di recupero per i quali viene riconosciuta la detrazione.

E' stata, altresì, confermata, con efficacia sin dal 1° gennaio 2012, l'applicabilità della detrazione del 36% (50% dal 26 giugno 2012) per gli interventi "relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici, con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia" [12], per i quali la "Manovra Monti" (D.L. 201/2011, convertito nella legge 214/2011) aveva originariamente posticipato l'efficacia a decorrere dal 2013 (ossia successivamente al termine di

vigenza della detrazione del 55% per la riqualificazione energetica degli edifici) [13]. Il "temporaneo potenziamento" dell'agevolazione opera anche per la realizzazione o l'acquisto di box (o posti auto) di nuova costruzione, pertinenti ad abitazioni, per i quali la "nuova" percentuale del 50% si deve comunque applicare sui costi di costruzione attestati dall'impresa cedente, da assumere sino ad un massimo di 96.000 euro.

Diversamente, dal tenore letterale della norma, non è chiaro se i maggiori importi detraibili siano riconosciuti anche per l'acquisto di abitazioni facenti parte di edifici interamente ristrutturati dalle imprese di costruzioni cedenti [14].

A tal riguardo, anche su sollecitazione dell'ANCE, è stato, altresì, accolto un Ordine del Giorno - n.G/3426/47/8 e 10 - testo 2 (primo firmatario On.le Bubbico), che impegna il Governo «a valutare, compatibilmente con le esigenze di finanza pubblica, l'opportunità di assumere le opportune iniziative affinché sia definitivamente precisato, in via normativa o attraverso una specifica circolare, che i maggiori benefici fiscali introdotti dal decreto-legge in commento si applicano a tutti gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (TUIR), ivi compreso l'acquisto di abitazioni facenti parte di edifici interamente ristrutturati da imprese» [15].

Tale precisazione, a parere dell'ANCE, appare necessaria tenuto conto che gli interventi di recupero integrale degli edifici sono perfettamente in linea con gli obiettivi del "D.L. sviluppo" diretti a favorire la riqualificazione urbanistica del territorio, e non la semplice manutenzione di singoli appartamenti, già ampiamente coperta dai limiti previgenti.

Resta fermo che, a decorrere dal 1° luglio 2013, la detrazione riprenderà ad operare secondo la percentuale (36%) ed i limiti massimi di spesa (48.000) previsti a regime dall'art.16-bis del D.P.R. 917/1986 - TUIR.

IVA cessioni e locazioni - estensione agli alloggi sociali

Intervenendo ulteriormente sul regime IVA delle cessioni immobiliari, nel corso dell'esame del Provvedimento, è stata estesa la possibilità di optare per l'applicabilità dell'IVA, da manifestare nell'atto di vendita, per la cessione di abitazioni destinate ad alloggi sociali, come individuati dal D.M. 22 aprile 2008 [16] (art.9 del DdL).

In sostanza, tale novità si aggiunge all'ulteriore ipotesi di imponibilità "su opzione" introdotta dal D.L. 83/2012, in deroga al generale regime di esenzione da IVA, riferita alle cessioni delle abitazioni delle imprese

edili, effettuate oltre i 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o recupero [17] (art.10, co. 1, n.8-bis, D.P.R. 633/1972).

Complessivamente, il regime IVA delle cessioni di abitazioni è il seguente:

- imponibilità ad IVA "obbligatoria" delle cessioni di abitazioni effettuate entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione;
- imponibilità ad IVA "su opzione" dell'impresa costruttrice/ristrutturatrice cedente, da manifestare direttamente nel rogito, delle cessioni di abitazioni effettuate oltre i 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione;
- imponibilità ad IVA "su opzione" per le cessioni di "alloggi sociali";
- esenzione da IVA delle cessioni di abitazioni effettuate da impresa diversa da quella che ha costruito o ristrutturato le medesime unità, salvo l'ipotesi di cessione di "alloggi sociali".

In caso di esercizio dell'opzione per l'imponibilità, se acquirente è un soggetto IVA (esercente attività d'impresa, arte o professione), si applica il meccanismo del "reverse charge", in base al quale:

- il cedente fattura all'acquirente il corrispettivo di vendita dell'immobile senza addebito dell'IVA e con l'indicazione della norma che lo esenta dall'applicazione dell'imposta (art.17, co. 6, lett.a-bis, del D.P.R. 633/1972),

- l'acquirente integra la fattura ricevuta, con l'indicazione dell'aliquota (10% o 21%, a seconda che si tratti o meno di "abitazioni non di lusso" [18]) e della relativa imposta dovuta, con i connessi obblighi formali di registrazione della stessa, da effettuare sia nel registro dei corrispettivi (di cui all'art.24 del D.P.R. 633/1972), sia in quello degli acquisti (di cui all'art.25 del citato D.P.R. 633/1972).

A tal proposito, si ricorda che il meccanismo non opera mai quando acquirente è un privato persona fisica e che comunque l'adozione del "reverse charge" comporta unicamente un'inversione degli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta, senza incidere in alcun modo sul diritto dell'impresa cedente alla detrazione dell'IVA pagata in sede di costruzione o ristrutturazione dell'abitazione ceduta;

Confermata, inoltre, la possibilità per le imprese cedenti di separare contabilmente e fiscalmente le operazioni di cessione di abitazioni esenti da quelle che hanno ad oggetto altri immobili (ai sensi dell'art.36, co.3, D.P.R. 633/1972).

Sempre in tema di fabbricati abitativi, anche a seguito della definitiva approvazione del DdL di conversione del D.L. 83/2012, viene confermato, per le locazioni di abitazioni, il seguente regime IVA (art.10, co. 1, n.8, D.P.R. 633/1972):

- imponibilità ad IVA "su opzione" delle locazioni di abitazioni effettuate dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici;
- imponibilità ad IVA "su opzione" delle locazioni di abitazioni destinate ad "alloggi sociali", come individuati dal D.M. 22 aprile 2008;
- esenzione da IVA delle locazioni di abitazioni in ogni altro caso.

Per ciò che concerne l'aliquota IVA, in entrambi i casi di imponibilità "su opzione", con la modifica al n.127-duodevices nella tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, viene ammessa l'applicabilità dell'aliquota ridotta al 10%.

Analogamente, non ha subito modifiche il regime IVA, riscritto dal testo originario del D.L. 83/2012, applicabile alle cessioni e locazioni di fabbricati "strumentali" (ossia di quelli accatastati nella categoria A/10 e nei Gruppi B, C, D ed E - art.10, co. 1, n.8-bis, D.P.R. 633/1972).

In estrema sintesi, pertanto, si ricorda che, in deroga al generale principio di esenzione da IVA, le cessioni di immobili strumentali sono imponibili al tributo:

- in via "obbligatoria", se effettuate entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione;
- "su opzione" in ogni altro caso.

Anche in tal caso, se acquirente è un soggetto IVA (esercente attività d'impresa, arte o professione), l'opzione per l'imponibilità comporta l'applicazione del meccanismo del "reverse charge".

Tale meccanismo non opera, invece, quando acquirente è un privato persona fisica. Anche per quanto riguarda le locazioni di immobili strumentali (n.8 dell'art.10, co. 1, del D.P.R. 633/1972), viene confermato il seguente regime IVA:

- imponibilità ad IVA "su opzione" delle locazioni di fabbricati strumentali per tutte le imprese locatrici;
- esenzione da IVA in tutti i casi in cui non venga esercitata l'opzione per l'imponibilità.

Sisma in Emilia - Credito d'imposta per riparazione o acquisto di nuovi beni strumentali

L'art.67-octies del DdL di conversione del D.L. 83/2012 introduce un'agevolazione in favore dei soggetti che avevano sede legale od operativa e svolgevano attività d'impresa (o di lavoro autonomo), in uno dei comuni interessati dagli eventi sismici in Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto del 20 e 29 maggio 2012.

Si tratta di un contributo, sotto forma di credito d'imposta, commisurato al costo sostenuto entro il 30 giugno 2014, per:

- la ricostruzione o il ripristino dell'agibilità dell'azienda (ovvero dello studio professionale), distrutti o inagibili a seguito del terremoto;

- il ripristino o la sostituzione delle attrezzature, o dei macchinari utilizzati nell'esercizio dell'attività.

Tale beneficio spetta in presenza di entrambe le seguenti condizioni:

- preventiva denuncia al comune, e verifica da parte della medesima autorità, circa la distruzione dei citati beni;

- presentazione di un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, secondo modalità che verranno definite con Decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e finanze, da emanare entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 83/2012.

L'Agenzia delle Entrate concederà il credito d'imposta nel rispetto dei limiti di spesa fissati in 10 mln di euro per ciascuna delle annualità 2013, 2014 e 2015.

Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta nei quali è utilizzato.

Inoltre, lo stesso non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile IRAP, né rileva ai fini della rapporto stabilito ai fini della deducibilità delle spese riferite ad attività o beni che non concorrono alla determinazione del reddito (art.61 e 109, co.5, del D.P.R. 917/1986 - TUIR) [19].

Circa le modalità di fruizione del bonus, il medesimo art.67-octies del DdL di conversione del D.L. 83/2012 prevede che il credito d'imposta possa essere utilizzato unicamente in compensazione, ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. 241/1997.

Le modalità applicative dell'agevolazione, nonché le disposizioni relative ai controlli e alla revoca del beneficio, conseguente alla sua indebita fruizione, verranno definite con Decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e finanze, da emanare entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 83/2012 (che stabilirà anche le regole per la presentazione dell'istanza).

Come si evince da una prima lettura della disposizione, il credito d'imposta riguarda la genericità dei soggetti esercenti attività d'impresa, ed è, quindi, applicabile, anche agli operatori del settore edile, per quel che riguarda tutti i beni strumentali (immobili e mobili), che siano stati distrutti dal sisma.

Disposizioni fiscali in materia di opere pubbliche

Anche a seguito della definitiva approvazione del DdL di conversione, restano, nella sostanza, invariate le ulteriori disposizioni fiscali d'interesse ivi già contenute, relative alla realizzazione di opere pubbliche quali [20]:

- l'introduzione di un regime fiscale agevolato applicabile agli interessi derivanti

dalla sottoscrizione di obbligazioni e titoli di debito (cd. "*project bonds*"), emessi dalle società di progetto e da quelle titolari di contratti di partenariato pubblico-privato, ai sensi dell'art.157 del D.Lgs. 163/2006. In particolare, viene riconosciuta l'applicabilità dell'imposta sostitutiva con aliquota ridotta del 12,50%, ossia del medesimo regime fiscale agevolato previsto per i titoli di Stato, anche agli interessi relativi alle obbligazioni ed ai titoli di debito emessi dai predetti soggetti (art.1 del D.L. 83/2012); Inoltre, per quanto riguarda le garanzie connesse all'emissione di tali obbligazioni e titoli di debito, le imposte indirette (Registro, ed Ipotecastali) si applicano in misura fissa (per un ammontare complessivamente pari a 504 euro).

Specularmente, per le società emittenti (società di progetto e società titolari degli altri contratti di partenariato pubblico-privato), viene riconosciuta la piena deducibilità dalle imposte sul reddito degli interessi passivi derivanti dai titoli da queste emessi. Tali misure (tassazione degli interessi al 12,50%, Registro ed Ipotecastali in misura fissa per le garanzie connesse all'emissione dei "*project bonds*" e deducibilità piena degli interessi passivi degli stessi) sono applicabili alle obbligazioni emesse nei 3 anni successivi alla data di entrata in vigore del D.L. 83/2012 (26 giugno 2012).

- l'estensione del regime di "defiscalizzazione" [21]:

a) alla realizzazione di tutte le opere pubbliche, senza distinzioni circa la loro tipologia, a differenza di quanto previsto nella precedente formulazione della disposizione, che, come noto, limitava l'applicabilità dei benefici unicamente a determinate opere pubbliche (stradali e autostradali, anche di carattere regionale, ferroviarie, metropolitane e portuali - art.2 del D.L. 83/2012).

b) in favore sia delle società di progetto realizzatrici delle opere, sia degli altri soggetti interessati nell'ambito degli ulteriori "contratti di partenariato pubblico-privato" (ad es. concessionarie di lavoro servizi e le società miste) [22];

- l'utilizzabilità in compensazione, da parte dei comuni, senza limiti d'importo annuale, dei crediti d'imposta derivanti dai dividendi loro distribuiti dalle ex aziende municipalizzate trasformate in s.p.a., destinati alla realizzazione di infrastrutture (art.6 del D.L. 83/2012).

[1] Stabilita dall'art.7 del D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, nella legge 2/2009.

[2] In merito, si ricorda che l'art.6 del D.P.R. 633/1972 fissa i criteri di esigibilità dell'IVA al momento dell'effettuazione delle operazioni che corrisponde:

- per la cessione di beni mobili, alla consegna o spedizione;

- per la cessione di beni immobili, alla stipula dell'atto di trasferimento della proprietà;

- per le prestazioni di servizi (es. appalto - subappalto), al pagamento del corrispettivo;

- all'emissione della fattura, se precedente ai tre suddetti presupposti.

[3] Sono, altresì, esclusi dalla nuova "IVA per cassa" i soggetti che si avvalgono di regimi speciali di applicazione dell'imposta, quali, ad esempio, quelli previsti per i produttori agricoli, per le attività di agriturismo o per il settore editoriale.

[4] Anche ai fini della nuova disciplina si ritiene che il parametro del volume d'affari debba essere valutato in base all'anno precedente.

[5] Cfr., in particolare, art.2, co.5-bis, del D.L. 16/2012, convertito con modificazioni nella legge 44/2012.

[6] La disposizione di modifica della responsabilità solidale era già stata inserita durante l'esame alla Camera del Provvedimento.

[7] Di cui all'art.35, co.1, del D.Lgs. n. 241/1997.

[8] Di cui all'art. 3, comma 3, lett.a, del D.P.R. 322/1998.

[9] Cfr. art.35, co.28, D.L. 223/2006, convertito nella legge 248/2006.

[10] D.Lgs. 12-4-2006 n. 163 - Stralcio «Art.3. Definizioni (omissis)

33. L'espressione «stazione appaltante» (...) comprende le amministrazioni aggiudicatrici e gli altri soggetti di cui all'articolo 32.»

(omissis)
«Art.32. Amministrazioni aggiudicatrici e altri soggetti aggiudicatori

1. Salvo quanto dispongono il comma 2 e il comma 3, le norme del presente titolo, nonché quelle della parte I, IV e V, si applicano in relazione ai seguenti contratti, di importo pari o superiore alle soglie di cui all'articolo 28:

a) lavori, servizi, forniture, affidati dalle amministrazioni aggiudicatrici;

b) appalti di lavori pubblici affidati dai concessionari di lavori pubblici che non sono amministrazioni aggiudicatrici, nei limiti stabiliti dall'articolo 142;

c) lavori, servizi, forniture affidati dalle società con capitale pubblico, anche non maggioritario, che non sono organismi di diritto pubblico, che hanno ad oggetto della loro attività la realizzazione di lavori o opere, ovvero la produzione di beni o servizi, non destinati ad essere collocati sul mercato in regime di libera concorrenza, ivi comprese le società di cui agli articoli 113, 113-bis, 115 e 116 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;

d) lavori, affidati da soggetti privati, di cui all'allegato I, nonché lavori di edilizia relativi ad ospedali, impianti sportivi, ricreativi e per il tempo libero, edifici scolastici e universitari, edifici destinati a funzioni pubbliche amministrative, di importo superiore a un milione di euro, per la cui realizzazione sia previsto, da parte dei soggetti di cui alla lettera a), un contributo diretto e specifico, in conto interessi o in conto capitale che, attualizzato, superi il 50 per cento dell'importo dei lavori;

e) appalti di servizi, affidati da soggetti privati, relativamente ai servizi il cui valore stimato, al netto dell'IVA, sia pari o superiore a 211.000 euro, allorché tali appalti sono connessi ad un appalto di lavori di cui alla lettera d) del presente comma, e per i quali sia previsto, da parte dei soggetti di cui alla lettera a), un contributo diretto e specifico, in conto interessi o in conto capitale che, attualizzato, superi il 50 per cento dell'importo dei servizi;

f) lavori pubblici affidati dai concessionari di servizi, quando essi sono strettamente strumentali alla gestione del servizio e le opere pubbliche diventano di proprietà dell'amministrazione aggiudicatrice;

g) lavori pubblici da realizzarsi da parte dei soggetti privati, titolari di permesso di costruire, che assumono in via diretta l'esecuzione delle opere di urbanizzazione a scomputo totale o parziale del contributo previsto per il rilascio del permesso, ai sensi dell'articolo 16, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, e dell'articolo 28, comma 5, della legge 17 agosto 1942, n. 1150. L'amministrazione che rilascia il permesso di costruire può prevedere che, in relazione alla realizzazione delle opere di urbanizzazione, l'avente diritto a richiedere il permesso di costruire presenti all'amministrazione stessa, in sede di richiesta del permesso di costruire, un progetto preliminare delle opere da eseguire, con l'indicazione del tempo massimo in cui devono essere completate, allegando lo schema del relativo contratto di appalto. L'amministrazione, sulla base del progetto preliminare, indice una gara con le modalità previste dall'articolo 55. Oggetto del contratto, previa acquisizione del progetto definitivo in sede di offerta, sono la progettazione esecutiva e le esecuzioni di lavori. L'offerta relativa al prezzo indica distintamente il corrispettivo richiesto per la progettazione definitiva ed esecutiva, per l'esecuzione dei lavori e per gli oneri di sicurezza;

h) lavori, servizi forniture affidati dagli enti aggiudicatori di cui all'articolo 207, qualora, ai sensi dell'articolo 214, devono trovare applicazione le disposizioni della parte II anziché quelle della parte III del presente codice.

2. Ai soggetti di cui al comma 1, lettere d), e), f), g) non si applicano gli articoli 63; 78, comma 2; 90, comma 6; 92; 128; in relazione alla fase di esecuzione del contratto si applicano solo le norme che disciplinano il collaudo. Ai soggetti di cui al comma 1, lettere c) ed h), non si applicano gli articoli 78, comma 2; 90, comma 6; 92; 128; in relazione alla fase di esecuzione del contratto si applicano solo le norme che disciplinano il collaudo.

3. Le società di cui al comma 1, lettera c) non sono tenute ad applicare le disposizioni del presente codice limitatamente alla realizzazione dell'opera pubblica o alla gestione del servizio per i quali sono state specificamente costituite, se ricorrono le seguenti condizioni:

1) la scelta del socio privato è avvenuta nel rispetto di procedure di evidenza pubblica; 2) il socio privato ha i requisiti di qualificazione previsti dal presente codice in relazione alla prestazione per cui la società è stata costituita;

3) la società provvede in via diretta alla realizzazione dell'opera o del servizio, in misura superiore al 70% del relativo importo.

4. Il provvedimento che concede il contributo di cui alle lettere d) ed e) del comma 1 deve porre come condizione il rispetto, da parte del soggetto beneficiario, delle norme del presente codice. Fatto salvo quanto previsto dalle eventuali leggi che prevedono le sovvenzioni, il cinquanta per cento delle stesse può essere erogato solo dopo l'avvenuto affidamento dell'appalto, previa verifica, da parte del sovvenzionatore, che la procedura di affidamento si è svolta nel rispetto del presente codice. Il mancato rispetto del presente codice costituisce causa di decadenza dal contributo.»

[11] Al riguardo infatti, si ricorda che, prima delle modifiche apportate, la norma prevedeva il venir meno della responsabilità qualora si dimostrasse "di aver messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento", senza però individuare alcuna documentazione oggettivamente idonea a comprovare il corretto assolvimento degli obblighi fiscali da parte degli operatori coinvolti nell'appalto.

[12] Art. 16-bis, co. 1, lett. h, D.P.R. 917/1986.

[13] Cfr. "Legge 214/2011, di conversione del D.L. 201/2011 (Manovra Monti)".

[14] L'art. 11, co. 1, del D.L. 83/2012, infatti, riconosce espressamente i maggiori importi detraibili per gli interventi "di cui all'articolo 16-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917" e non già anche a quelli di cui al comma 3 dello stesso art. 16-bis, relativi all'acquisto di abitazioni ristrutturate da imprese. Tuttavia, si ritiene che l'estensione potrebbe essere riconosciuta anche in tal caso, tenuto conto che il citato comma 3

rinvia alle modalità generali, previste (dal comma 1) per tutti gli interventi agevolabili.

[15] Al riguardo, si segnala che, durante l'esame alla Camera del Provvedimento, era stato già approvato un OdG di analogo contenuto (n. 9/5312/26 - primo firmatario On.le Margiotta), che impegna il Governo ad «ad assumere le opportune iniziative affinché sia definitivamente precisato, in via normativa o attraverso una specifica circolare, che i maggiori benefici fiscali introdotti dal decreto legge in commento si applicano a tutti gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (TUIR), ivi compreso l'acquisto di abitazioni facenti parte di edifici interamente ristrutturati da imprese».

[16] Il D.M. 22 aprile 2008 definisce, come "alloggio sociale", l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente, che svolge la funzione di ridurre il disagio abitativo, nei confronti di coloro che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato.

Rientrano, tra questi, anche gli alloggi realizzati, o recuperati, da operatori pubblici o privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche, destinati alla locazione temporanea per almeno 8 anni ed anche alla proprietà.

[17] Si ricorda, inoltre, che è stato confermato il regime di imponibilità ad IVA "obbligatoria" per le cessioni di abitazioni effettuate entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.

[18] Ossia prive delle caratteristiche di cui al D.M. 2 agosto 1969.

[19] In particolare, l'art. 109, co. 5, del D.P.R. 917/1986 - TUIR stabilisce, che, per le spese che si riferiscono indistintamente ad attività che danno, o meno, luogo alla formazione del reddito, la deducibilità delle stesse è ammessa in misura pari al «rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi». Analoga disposizione è prevista ai sensi dell'art. 61 del medesimo D.P.R., ai fini della deducibilità degli interessi passivi.

[20] Cfr. "DL sviluppo - Misure fiscali per le opere pubbliche".

[21] Stabilito dall'art. 18 della legge 183/2011 - legge di Stabilità 2012 (cd. "Tremonti infrastrutture"), che riconosce, in sostituzione totale o parziale del contributo pubblico, forme di "detassazione" (ai fini di IRES, IRAP ed IVA) del reddito delle società di progetto costituite (ai sensi dell'art. 156 del D.Lgs. 163/2006) per la realizzazione in "project financing" di nuove infrastrutture.

[22] Ai sensi dell'art. 3, comma 15-ter del D.Lgs. 163/2006.