

*I Dossier fiscali*

## ***“Decreto Sviluppo”***

***(D.L. 83/2012, convertito con modificazioni nella Legge 134/2012)***

### ***Le misure fiscali d'interesse per il settore delle costruzioni***

***Settembre 2012***

## SOMMARIO

<b>1.</b>	<b>MISURE FISCALI PER LE OPERE PUBBLICHE (ARTT.1,2 E 6) .....</b>	<b>3</b>
1.1	<i>Tassazione agevolata degli interessi sui cd. "project bonds" .....</i>	<i>3</i>
1.2	<i>Finanziamento delle infrastrutture mediante "defiscalizzazione" .....</i>	<i>5</i>
1.3	<i>Comuni - Utilizzo dei crediti d'imposta per la realizzazione di infrastrutture .....</i>	<i>6</i>
<b>2.</b>	<b>RIPRISTINO DELL'IVA PER CESSIONI E LOCAZIONI (ART.9) .....</b>	<b>7</b>
2.1	<i>Abitazioni: Cessione .....</i>	<i>7</i>
2.2	<i>Abitazioni: Locazione.....</i>	<i>9</i>
2.3	<i>Immobili strumentali: Cessione .....</i>	<i>10</i>
2.4	<i>Immobili strumentali: Locazione.....</i>	<i>12</i>
<b>3.</b>	<b>INCENTIVI ALLA RISTRUTTURAZIONE E ALL'EFFICIENTAMENTO ENERGETICO (ART.11)12</b>	
3.1	<i>"Potenziamento" delle agevolazioni per le ristrutturazioni .....</i>	<i>12</i>
3.2	<i>Proroga della detrazione per la riqualificazione energetica .....</i>	<i>14</i>
<b>4.</b>	<b>RESPONSABILITÀ SOLIDALE AI FINI FISCALI (ART. 13-TER) .....</b>	<b>15</b>
<b>5.</b>	<b>IVA PER CASSA (ART.32-BIS) .....</b>	<b>19</b>
<b>6.</b>	<b>SISMA IN EMILIA - CREDITO D'IMPOSTA PER RIPARAZIONE O ACQUISTO DI NUOVI BENI STRUMENTALI (ART.67-OCTIES) .....</b>	<b>21</b>

## 1. MISURE FISCALI PER LE OPERE PUBBLICHE (ARTT.1, 2 E 6)

Al fine di incentivare la realizzazione di opere pubbliche attraverso il coinvolgimento di capitali privati, il provvedimento contiene una serie di misure fiscali quali la tassazione al 12,50% degli interessi dei cd. "project bonds" emessi dalle società di progetto, l'estensione della "defiscalizzazione" a tutte le opere costruite in *project financing*, e la compensazione senza limiti d'importo per i crediti d'imposta degli Enti locali, connessi ai dividendi loro distribuiti dalle ex aziende municipalizzate.

### 1.1 Tassazione agevolata degli interessi sui cd. "project bonds"

Nell'ottica di favorire il finanziamento di nuove infrastrutture o servizi di pubblica utilità, il nuovo art.157 del D.Lgs. 163/2006 (cd. "Codice dei contratti pubblici")<sup>1</sup> prevede la **facoltà**, per le **società di progetto** e per quelle **titolari di contratti di partenariato pubblico-privato**<sup>2</sup>, di **emettere obbligazioni e titoli di debito** (cd. "project bonds"), secondo modalità operative stabilite dalla medesima disposizione<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> D.Lgs. 12 aprile 2006 n.163 - Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE.

(omissis)

#### 157. Emissione di obbligazioni e di titoli di debito da parte delle società di progetto

1. Al fine di realizzare una singola infrastruttura o un nuovo servizio di pubblica utilità, le società di progetto di cui all'articolo 156 nonché le società titolari di un contratto di partenariato pubblico privato ai sensi dell'articolo 3, comma 15-ter, possono emettere obbligazioni e titoli di debito, anche in deroga ai limiti di cui agli articoli 2412 e 2483 del codice civile, purché destinati alla sottoscrizione da parte degli investitori qualificati come definiti ai sensi del regolamento di attuazione del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; detti obbligazioni e titoli di debito sono nominativi e non possono essere trasferiti a soggetti che non siano investitori qualificati come sopra definiti. In relazione ai titoli emessi ai sensi del presente articolo non si applicano gli articoli 2413 e da 2414-bis a 2420 del codice civile.

2. I titoli e la relativa documentazione di offerta devono riportare chiaramente ed evidenziare distintamente un avvertimento circa l'elevato profilo di rischio associato all'operazione.

3. Le obbligazioni e i titoli di debito, sino all'avvio della gestione dell'infrastruttura da parte del concessionario, possono essere garantiti dal sistema finanziario, da fondazioni e da fondi privati, secondo le modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti.

4. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3 si applicano anche alle società titolari delle autorizzazioni alla costruzione di infrastrutture di trasporto di gas e delle concessioni di stoccaggio di cui agli articoli 9 e 11 del decreto legislativo 23 maggio 2000, n. 164, alle società titolari delle autorizzazioni alla costruzione di infrastrutture facenti parte del Piano di sviluppo della rete di trasmissione nazionale dell'energia elettrica, nonché a quelle titolari delle autorizzazioni di cui all'articolo 46 del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222. Per le finalità relative al presente comma, il decreto di cui al comma 3 è adottato di concerto con il Ministro dello sviluppo economico.

(omissis)

La disposizione è stata riformulata dall'art.41 del DL 1/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 27/2012 (cd. "DL infrastrutture e liberalizzazioni").

<sup>2</sup> D.Lgs. 12 aprile 2006 n.163 - Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE.

(omissis)

#### Art. 3

Intervenendo su tale disciplina, l'art.1, comma 1, del DL 83/2012, convertito con modifiche nella legge 134/2012, introduce un regime fiscale agevolato applicabile agli interessi derivanti dalla sottoscrizione di tali strumenti finanziari.

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<sup>4</sup>.

In sostanza, si tratta di una forma di agevolazione per favorire l'investimento dei piccoli risparmiatori rispetto a tali tipi di operazioni.

Inoltre, per quanto riguarda le garanzie connesse all'emissione di tali obbligazioni e titoli di debito, le imposte indirette (Registro, ed Ipocatastali) si applicano in misura fissa (per un ammontare complessivamente pari a 504 euro – art.1, comma 3)<sup>5</sup>.

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 (art.1, comma 2).

In sostanza, come rilevato anche nella Relazione illustrativa di accompagnamento al disegno di legge di conversione (DdL 5312/C), sotto il profilo della deducibilità degli

---

(omissis)

15-ter - Ai fini del presente codice, i «contratti di partenariato pubblico privato» sono contratti aventi per oggetto una o più prestazioni quali la progettazione, la costruzione, la gestione o la manutenzione di un'opera pubblica o di pubblica utilità, oppure la fornitura di un servizio, compreso in ogni caso il finanziamento totale o parziale a carico di privati, anche in forme diverse, di tali prestazioni, con allocazione dei rischi ai sensi delle prescrizioni e degli indirizzi comunitari vigenti. Rientrano, a titolo esemplificativo, tra i contratti di partenariato pubblico privato la concessione di lavori, la concessione di servizi, la locazione finanziaria, il contratto di disponibilità, l'affidamento di lavori mediante finanza di progetto, le società miste. Possono rientrare altresì tra le operazioni di partenariato pubblico privato l'affidamento a contraente generale ove il corrispettivo per la realizzazione dell'opera sia in tutto o in parte posticipato e collegato alla disponibilità dell'opera per il committente o per utenti terzi. Fatti salvi gli obblighi di comunicazione previsti dall'articolo 44, comma 1-bis del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, alle operazioni di partenariato pubblico privato si applicano i contenuti delle decisioni Eurostat.

(omissis)

<sup>3</sup> L'art.1, comma 5, del DL 83/2012 riconosce la possibilità di emettere i “*project bond*” anche per il rifinanziamento del debito precedentemente contratto per la realizzazione dell'opera.

<sup>4</sup> Cfr. art.2, comma 7, del DL 138/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 148/2011 ed art.2 comma 1, del D.Lgs. 239/1996. In particolare, per le persone fisiche non esercenti attività commerciale, e per gli enti non commerciali, che acquistano i predetti titoli, l'imposta sostitutiva sui relativi interessi si applica a titolo d'imposta. Diversamente, per le persone fisiche esercenti attività commerciale (alle quali vengono equiparate le sole società semplici), gli interessi percepiti sui “*project bonds*”, come sui titoli di debito, concorrono a determinare il reddito d'impresa. In tal caso, l'imposta sostitutiva viene applicata a titolo d'acconto (art.5, comma 1, D.Lgs. 239/1996), con diritto allo scomputo della stessa dalle imposte sui redditi dovute. Per quanto riguarda, invece, i soggetti diversi dalle persone fisiche, esercenti attività d'impresa (società di persone e di capitali), l'imposta sostitutiva non viene applicata, e l'importo dei proventi percepiti a seguito dell'acquisto dei “*project bonds*” concorrerà alla determinazione del reddito d'impresa (ai fini IRPEF/IRES – cfr. anche la C.M. 306/1996).

<sup>5</sup> Tale regime di favore si applica anche alle eventuali surroghe, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni, anche parziali, nonché alle cessioni di credito stipulate in relazione alle citate emissioni di “*project bonds*”.

interessi, il regime fiscale dei “*project bonds*” viene equiparato a quello degli interessi sui finanziamenti bancari<sup>6</sup>.

Circa l'efficacia delle citate agevolazioni (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), il provvedimento stabilisce che tali misure sono applicabili alle obbligazioni emesse nei 3 anni successivi alla sua entrata in vigore (26 giugno 2012, data di pubblicazione in G.U. – cfr. art.70).

### 1.2 Finanziamento delle infrastrutture mediante “defiscalizzazione”

L'art.2 del DL 83/2012 interviene, altresì, sulle disposizioni che stabiliscono, in sostituzione parziale od integrale del contributo pubblico a fondo perduto, la “*defiscalizzazione*” (IRES, IRAP ed IVA) del reddito delle società di progetto costituite<sup>7</sup> per la realizzazione di nuove infrastrutture in “*project financing*” (art.18 della legge 183/2011 – legge di Stabilità 2012 - cd. “Tremonti infrastrutture”).

In particolare, tale **regime** viene, ora, **esteso** 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).

L'ulteriore novità riguarda i **soggetti beneficiari** della “*defiscalizzazione*”, alla quale, oltre alle **società di progetto** realizzatrici delle opere, possono accedervi anche i **soggetti interessati** nell'ambito degli **ulteriori “contratti di partenariato pubblico-privato”**<sup>8</sup> (ad es. concessionarie di lavoro servizi e le società miste).

Pertanto, in favore della citata platea di soggetti, possono essere riconosciute:

- l'esenzione dall'imposizione IRES ed IRAP dei redditi prodotti durante il periodo di concessione, in sostituzione totale o parziale del contributo pubblico a fondo perduto;
- l'assolvimento del versamento dell'IVA mediante compensazione con l'importo del contributo pubblico riconosciuto, fermi restando gli obblighi comunitari;
- il riconoscimento di un contributo in conto esercizio corrispondente all'ammontare del canone annuo corrisposto allo Stato dagli enti concessionari di autostrade;
- per le sole società costituite per la realizzazione di grandi infrastrutture portuali, la possibilità di effettuare il versamento dell'IVA mediante compensazione con il 25% del maggiore gettito IVA relativo alle importazioni riconducibili all'infrastruttura portuale oggetto dell'intervento, per un periodo non superiore a 15 anni.

---

<sup>6</sup> In pratica, la deducibilità degli interessi connessi ai citati “*project bond*” non è sottoposta, quindi, alle condizioni previste dall'art.3, comma 115, della legge 549/1995, né alle limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi, entro il 30% del ROL, stabilite dall'art.96, comma 5, del D.P.R. 917/1986 – TUIR. Si ritiene che tale regime (già espressamente riconosciuto per le società di progetto) possa essere applicato anche alle società titolari di contratti di partenariato pubblico-privato.

<sup>7</sup> Cfr. l'art.156 del D.Lgs. 163/2006.

<sup>8</sup> Ai sensi dell'art.3, comma 15-*ter* del D.Lgs. 163/2006, cfr. la nota 2.

Quest'ultima tipologia di “defiscalizzazione” (che va a sostituire completamente, o parzialmente, il contributo pubblico) opera secondo le modalità previste dalla stessa legge di Stabilità 2012, come modificata dallo stesso art.2 del DL 83/2012<sup>9</sup>.

In ogni caso, si ricorda che l'efficacia di tutte le citate misure di “defiscalizzazione” è subordinata all'emanazione del Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (ai sensi dell'art.104 comma 4, del D.P.R. 917/1986 - TUIR).

Infine, viene previsto che, ferma restando la generica applicabilità della “defiscalizzazione” per tutte le opere, restano confermate le forme di finanziamento già stabilite per la realizzazione delle infrastrutture portuali, mediante finanza di progetto, ai sensi dell'art.1, commi 990 e 991, della legge 296/2006 – legge Finanziaria 2007<sup>10</sup>.

### **1.3 Comuni - Utilizzo dei crediti d'imposta per la realizzazione di infrastrutture**

In tal ambito, l'art.6 del provvedimento, introducendo una nuova disposizione nel DL 1/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 27/2012, interviene in materia di utilizzabilità in compensazione<sup>11</sup> dei crediti d'imposta vantati dagli Enti locali a fronte

---

<sup>9</sup> In particolare, l'art.2, comma 1, lett. b, del DL 83/2012 elimina la disposizione che condizionava l'attribuzione del maggior gettito IVA all'andamento del gettito dell'intero sistema portuale nazionale. Tale limitazione, come si legge nella Relazione illustrativa al Provvedimento, è stata abrogata poiché, non collegando la defiscalizzazione allo specifico intervento da realizzare, non rendeva conveniente per il privato l'effettuazione dell'investimento.

<sup>10</sup> **Legge 27 dicembre 2006 n.296 - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007).**

#### **Art.1**

*(omissis)*

990. Al fine del completamento del processo di autonomia finanziaria delle autorità portuali, con decreto adottato di concerto tra il Ministero dei trasporti, il Ministero dell'economia e delle finanze e il Ministero delle infrastrutture, è determinata, per i porti rientranti nelle circoscrizioni territoriali delle autorità portuali, la quota dei tributi diversi dalle tasse e diritti portuali da devolvere a ciascuna autorità portuale, al fine della realizzazione di opere e servizi previsti nei rispettivi piani regolatori portuali e piani operativi triennali con contestuale soppressione dei trasferimenti dello Stato a tal fine.

991. È autorizzato un contributo di 10 milioni di euro per quindici anni a decorrere dall'anno 2007, a valere sulle risorse per la realizzazione delle opere strategiche di preminente interesse nazionale di cui alla legge 21 dicembre 2001, n. 443, e successive modificazioni, per la realizzazione di grandi infrastrutture portuali che risultino immediatamente cantierabili. Con il decreto di cui al comma 990, previa acquisizione dei corrispondenti piani finanziari presentati dalle competenti autorità portuali e garantiti con idonee forme fideiussorie dai soggetti gestori che si impegnano altresì a farsi carico di una congrua parte dell'investimento, sono stabilite le modalità di attribuzione del contributo.

*(omissis)*

<sup>11</sup> Ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. 241/1997. Tale facoltà era stata riconosciuta ai Comuni dall'art.14, comma 1-bis, del D.P.R.917/1986 – T.U.I.R., poi abrogato con efficacia dal 1° gennaio 2004. Infatti, la citata disposizione prevedeva che, onde evitare la duplicazione nella tassazione, gli utili percepiti dalle ex aziende municipalizzate, e già tassati ai fini delle imposte sui redditi in capo alle medesime società, se distribuiti all'Ente locale, consentivano l'attribuzione a quest'ultimo di un credito d'imposta, compensabile con le citate modalità.

dei dividendi loro corrisposti (in qualità di soci) dalle ex aziende municipalizzate, trasformate in s.p.a.<sup>12</sup>, e titolari della gestione di servizi pubblici locali.

In particolare, per tali crediti d'imposta, non opera il limite di compensabilità annuo (pari a 516.456,90 euro) stabilito dall'art.1, comma 34, della legge 388/2000.

Ciò, secondo quanto si legge nella Relazione illustrativa, al fine di consentire ai Comuni l'utilizzo dei crediti maturati nelle precedenti annualità, di importo superiore al predetto limite, per il finanziamento di opere pubbliche sul proprio territorio.

Inoltre, viene stabilito che i rimborsi di cui all'art.1, comma 52, della legge 311/2004 (fondo per il rimborso agli enti locali delle minori entrate derivanti dall'abolizione del credito d'imposta, con una dotazione di 10 milioni di euro), e la compensazione dei crediti d'imposta debbano essere destinati esclusivamente alla realizzazione di infrastrutture necessarie al miglioramento dei servizi pubblici, nel rispetto degli obiettivi del patto di stabilità interno.

## **2. RIPRISTINO DELL'IVA PER CESSIONI E LOCAZIONI (ART.9)**

L'art.9 interviene complessivamente sul regime IVA delle operazioni immobiliari, prevedendo, tra l'altro, il regime di imponibilità "*su opzione*" per le cessioni delle abitazioni delle imprese edili, effettuate oltre i 5 anni dall'ultimazione dei lavori, e, in ogni caso, per le cessioni di abitazioni destinate ad alloggi sociali, come individuati dal D.M. 22 aprile 2008<sup>13</sup>

Sempre nell'ambito delle operazioni riguardanti i fabbricati abitativi, il citato art.9 apporta modifiche anche al regime delle locazioni, prevedendo la possibilità per l'impresa costruttrice/ristrutturatrice degli stessi di optare per l'applicazione dell'IVA (direttamente nel contratto d'affitto).

Per esigenze di coordinamento, inoltre, la medesima disposizione riscrive e semplifica anche il regime IVA applicabile alle cessioni e locazioni di fabbricati "*strumentali*" (ossia di quelli accatastati nella categoria A/10 e nei Gruppi B, C, D ed E).

### **2.1 Abitazioni: Cessione**

Riscrivendo il n.8-*bis* dell'art.10, comma 1, del D.P.R. 633/1972, vengono introdotte, a decorrere dal 26 giugno 2012, significative novità nel regime IVA delle cessioni di abitazioni. Ulteriori novità sono state poi apportate dalla legge di conversione 134/2012 (in vigore dal 12 agosto 2012), limitatamente alla cessione di "*alloggi sociali*".

Attualmente, il regime IVA delle cessioni di abitazioni risulta il seguente:

- imponibilità ad IVA "**obbligatoria**" delle **cessioni** di abitazioni **effettuate dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori** di costruzione o ristrutturazione;

<sup>12</sup> Cfr. art.1, comma 115, D.Lgs. 267/2000.

<sup>13</sup> 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.



- 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, salva 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”*<sup>14</sup>) 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.

In pratica, per le imprese di costruzioni, la cessione di abitazioni, effettuata entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione/ristrutturazione, rimane sempre imponibile ad IVA e, superato tale termine, viene comunque data la possibilità al cedente di optare per la tassazione ad IVA nell'atto di vendita, senza limiti temporali (ovviamente, qualora l'opzione non fosse esercitata si applicherebbe il regime di esenzione).

Il nuovo impianto normativo consente, quindi, di superare tutte le criticità derivanti dal porre in essere cessioni esenti da imposta, in termini di rettifica della detrazione inizialmente operata in fase di costruzione delle abitazioni (art.19-*bis*2, D.P.R. 633/1972), nonché di incidenza sulla detraibilità generale dell'IVA (cd. *“pro-rata generale”*, di cui agli artt. 19 e 19-*bis*, del medesimo D.P.R.).

**Viene così accolta la proposta dell'ANCE che, sin dalle modifiche apportate al regime IVA dal “Decreto Visco-Bersani” (D.L. 223/2006, convertito nella legge 248/2006), ha portato avanti una vera e propria battaglia per far riconoscere il carattere industriale dell'attività di costruzione, in base al quale le operazioni finali dell'attività devono necessariamente scontare l'applicazione dell'IVA.**

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).

In sintesi, questo lo schema che evidenzia le modifiche apportate:

<sup>14</sup> Ossia prive delle caratteristiche di cui al D.M. 2 agosto 1969.



CEDENTE			REGIME IVA			
			sino al 23.01.2012	dal 24.01.2012	dal 26.06.2012	dal 12.08.2012
Impresa costruttrice o ristrutturatrice dell'abitazione	Entro 5 anni	abitazione	IVA obbligatoria	IVA obbligatoria	IVA obbligatoria	IVA obbligatoria
		abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni				
		alloggio sociale				
	Dopo 5 anni	abitazione	Esente	Esente	IVA su opzione (con "reverse charge") <sup>1</sup>	IVA su opzione (con "reverse charge") <sup>1</sup>
		abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni	IVA obbligatoria se locata entro 5 anni dal termine dei lavori	IVA su opzione		
		alloggio sociale	Esente	IVA su opzione		
Altre imprese non costruttrici o ristrutturatrici	-	abitazione	Esente	Esente	Esente	Esente
		abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni		IVA su opzione		IVA su opzione (con "reverse charge") <sup>1</sup>
		alloggio sociale		IVA su opzione		

<sup>1</sup> Solo se acquirente è un soggetto IVA (esercente attività d'impresa, arti o professioni)

## 2.2 Abitazioni: Locazione

Riscrivendo il n.8 dell'art.10, comma 1, del D.P.R. 633/1972, vengono introdotte, dal 26 giugno 2012, significative novità nel regime IVA delle locazioni di abitazioni, che attualmente risulta il seguente:

- 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<sup>15</sup>;
- **esenzione** da IVA delle **locazioni** di abitazioni **in ogni altro caso**.

<sup>15</sup> 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.

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

**Anche per quanto riguarda la locazione di abitazioni costruite per la vendita, vengono quindi superate tutte le conseguenze derivanti dal porre in essere operazioni esenti da IVA, consentendo così alle imprese di poter "sfruttare" un mercato di sbocco alternativo alla cessione in proprietà, che rappresenta una vera e propria necessità per le imprese in un momento di forte contrazione del mercato.**

Anche per le locazioni, si sintetizzano di seguito le novità introdotte:

LOCATORE		REGIME IVA		
		sino al 23.01.2012	dal 24.01.2012	dal 26.06.2012
<b>Impresa costruttrice o ristrutturatrice dell'abitazione</b>	abitazione	Esente	Esente	<b>IVA su opzione</b>
	abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni	<i>IVA obbligatoria</i> se locata entro 4 anni dal termine dei lavori	<i>IVA su opzione</i>	
	alloggio sociale	Esente	<i>IVA su opzione</i>	
<b>Altre imprese non costruttrici o ristrutturatrici</b>	abitazione	Esente	Esente	<b>Esente</b>
	abitazione in piano di edilizia convenzionata, locata per almeno 4 anni	Esente	<i>IVA su opzione</i>	
	alloggio sociale	Esente	<i>IVA su opzione</i>	<b>IVA su opzione</b>

### 2.3 Immobili strumentali: Cessione

Sempre a decorrere dal 26 giugno 2012, vengono introdotte significative novità anche al n.8-*ter* dell'art.10, comma 1, del D.P.R. 633/1972, che dispone il regime IVA delle cessioni di immobili strumentali per natura, ossia di quelli che, «*per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*<sup>16</sup>», individuati nelle categorie catastali di seguito riportate:

<b>Cat. A/10</b>	uffici e studi privati
<b>Gruppo B</b>	unità immobiliari per uso di alloggio collettivo
<b>Gruppo C</b>	unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varie
<b>Gruppo D</b>	opifici ed in genere fabbricati costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni
<b>Gruppo E</b>	altre unità immobiliari che, per le singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi

<sup>16</sup> Cfr. art. 43, comma 2, del D.P.R. 917/1986 - T.U.I.R..

La disciplina IVA per tali operazioni attualmente risulta la seguente:

- imponibilità ad **IVA “obbligatoria”** delle **cessioni** di immobili strumentali **effettuate entro 5 anni dall’ultimazione dei lavori** di costruzione o ristrutturazione;
- imponibilità ad **IVA “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”**, 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 porzioni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa acquistati da impresa «costruttrice» o «ristrutturatrice») 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’immobile ceduto.

In sintesi, questo lo schema che evidenzia le modifiche apportate:

CEDENTE		ACQUIRENTE		REGIME IVA SINO AL 25.06.2012	CEDENTE		ACQUIRENTE	REGIME IVA DAL 26.06.2012
Impresa costruttrice o ristrutturatrice dell’immobile	Entro 4 anni	Tutti		IVA obbligatoria	Impresa costruttrice o ristrutturatrice dell’immobile	Entro 5 anni	Tutti	IVA obbligatoria
	Oltre 4 anni	Persone fisiche		IVA obbligatoria		Oltre 5 anni	Tutti	IVA su opzione (con “reverse charge”) <sup>1</sup>
		Soggetti con pro-rata ≤ al 25%		IVA obbligatoria (con “reverse charge”)				
		Altri		IVA su opzione (con “reverse charge”)				
Tutte le altre imprese	-	Persone fisiche		IVA obbligatoria	Tutte le altre imprese	-	Tutti	IVA su opzione (con “reverse charge”) <sup>1</sup>
		Soggetti con pro-rata ≤ al 25%		IVA obbligatoria (con “reverse charge”)				
		Altri		IVA su opzione (con “reverse charge”) <sup>1</sup>				

<sup>1</sup> Solo se acquirente è un soggetto IVA (esercente attività d’impresa, arti o professioni)

## 2.4 Immobili strumentali: Locazione

Nella modifica apportata al n.8 dell'art.10, comma 1, del D.P.R. 633/1972, è contenuta una novità anche nel regime IVA delle locazioni di immobili strumentali, che quindi risulta il seguente:

- 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.

In particolare, queste le modifiche apportate.

LOCATORE	LOCATARIO	REGIME IVA	
		sino al 25.06.2012	dal 26.06.2012
Tutte le imprese	Persone fisiche	IVA obbligatoria	IVA su opzione
	Soggetti con <i>pro-rata</i> ≤ al 25%	IVA obbligatoria	
	Altri	IVA su opzione	

## 3. INCENTIVI ALLA RISTRUTTURAZIONE E ALL'EFFICIENTAMENTO ENERGETICO (ART.11)

### 3.1 “Potenziamento” delle agevolazioni per le ristrutturazioni

L'art.11 del D.L. 83/2012 introduce importanti novità sulla detrazione IRPEF del 36% per la ristrutturazione degli immobili abitativi.

In particolare, **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.

In pratica, per le spese pagate con bonifico tra il 26 giugno 2012 e il 30 giugno 2013, i contribuenti possono fruire di una detrazione massima pari a 48.000 euro (anziché 17.280 euro), da ripartire obbligatoriamente in 10 anni.

Le modifiche introdotte alla disciplina del 36% si applicano, oltre che per tutti gli interventi iniziati a partire dal 26 giugno 2012, anche per i lavori in corso, cioè per quegli interventi avviati prima di tale data, ma a questa non ancora terminati.

Ai fini dell'applicazione del nuovo limite di detrazione del 50%, infatti, vale il principio di cassa, cioè rileva il momento di pagamento, con bonifico bancario o postale, delle spese sostenute. In pratica, per gli interventi in corso, l'importo detraibile sarà pari alla somma tra il 36% dell'importo complessivo dei bonifici ordinati sino al 25 giugno (sino ad una spesa massima di € 48.000) e il 50% del valore dei bonifici ordinati dal 26 giugno (sino ad una spesa massima di € 96.000).

In attesa di chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate sulle modalità di comportamento per i lavori in corso, si propone un esempio di calcolo, che trova una preliminare conferma nella Risposta fornita dal MEF all'Interrogazione parlamentare n. 5-07249 del 3 luglio 2012<sup>17</sup>.

DATA DI EMISSIONE BONIFICI	IMPORTO COMPLESSIVO DEI BONIFICI	SPESE DETRAIBILI	SPESE INDETRAIBILI	DETRAZIONE (DA RIPARTIRE IN 10 ANNI)
SINO AL 25.06.2012	€ 60.000	€ 48.000	€ 12.000	€ 17.280 (36% di € 48.000)
DAL 26.06.2012	€ 30.000	€ 30.000	0	€ 15.000 (50% di € 30.000)
<b>TOTALE</b>	<b>€ 90.000</b>	<b>€ 78.000</b>	<b>€ 12.000</b>	<b>€ 32.280</b>

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.

In merito agli interventi agevolati, si segnala che il medesimo art.11, al co. 3, **riammette** al beneficio, con efficacia sin dal **1° gennaio 2012**, 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**” (art.16-bis, co.1, lett.h, D.P.R. 917/1986), per i quali la “*Manovra Monti*” (D.L. 201/2011, convertito nella legge 214/2011) ne 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)<sup>18</sup>.

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

<sup>17</sup> In tal ambito, il MEF ha precisato che: «In altri termini, è da ritenersi che al contribuente:

- per il periodo d'imposta 2012, spetti la detrazione del 36 per cento per le spese sostenute fino al 25 giugno 2012 per un ammontare massimo di 48.000 euro, e la detrazione del 50 per cento per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al termine del periodo di imposta per un ammontare massimo di 96.000 euro al netto delle spese già sostenute alla predetta data, comunque nei limiti di 48.000 euro, per le quali resta ferma la detrazione del 36 per cento;
- per il periodo d'imposta 2013, spetti la detrazione del 50 per cento per le spese sostenute dall'inizio del periodo di imposta fino al 30 giugno 2013 per un ammontare massimo di 96.000 euro, tenendo conto - in caso di mera prosecuzione dei lavori - delle spese sostenute negli anni precedenti. Se alla data del 30 giugno 2013 sono state sostenute spese per un ammontare pari o superiore a 48.000 euro, le ulteriori spese sostenute nel periodo di imposta non consentiranno alcuna ulteriore detrazione del 36 per cento.»

<sup>18</sup> Cfr. News ANCE n.5 del 10 gennaio 2012.

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<sup>19</sup>.

A tal riguardo, anche su sollecitazione dell'ANCE, è stato 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»<sup>20</sup>.

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.

### **3.2 Proroga della detrazione per la riqualificazione energetica**

L'art.11, co. 2 prevede 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, a seguito dell'intervento della legge di conversione 134/2012, 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.

---

<sup>19</sup> 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.

<sup>20</sup> 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».

Vengono, quindi, confermati sino al 30 giugno 2013 gli interventi agevolabili ed i limiti massimi di importo detraibile già vigenti (100.000, 60.000 e 30.000 euro, a seconda dei lavori “energetici” eseguiti).

INTERVENTI	VALORE MASSIMO DETRAZIONE	LIMITE MASSIMO DI SPESA
Riqualificazione energetica “globale”	100.000 euro	181.818,18 euro
Interventi riguardanti <b>strutture opache orizzontali, verticali, finestre comprensive di infissi</b>	60.000 euro	109.090,90 euro
Installazione di <b>pannelli solari</b> per la produzione di acqua calda	60.000 euro	109.090,90 euro
Sostituzione di <b>impianti di climatizzazione invernale</b>	30.000 euro	54.545,45
Sostituzione di <b>scaldacqua tradizionali con quelli a poma di calore</b>	30.000 euro	54.545,45

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).

#### 4. RESPONSABILITÀ SOLIDALE AI FINI FISCALI (ART. 13-TER)

L'art.13-ter del provvedimento 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*”<sup>21</sup>, che, nell'ambito degli appalti, ha introdotto la responsabilità solidale in relazione al versamento all'Erario delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA relativa alle fatture dei lavori effettuati.

In particolare, la citata disposizione<sup>22</sup>, riscrivendo integralmente la disciplina, prevede, in estrema sintesi:

<sup>21</sup> Cfr., in particolare, art.2, co.5-bis, del D.L. 16/2012, convertito con modificazioni nella legge 44/2012.

<sup>22</sup> Cfr. ANCE “Responsabilità solidale negli appalti – DdL di conversione del DL 83/2012” - ID 7383 – 23 luglio 2012.



- **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, di 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<sup>23</sup> o dai soggetti iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro<sup>24</sup>, che attesti il corretto assolvimento degli adempimenti (già scaduti) connessi al versamento dell'IVA e delle ritenute fiscali sui redditi dei lavoratori dipendenti;
- **la limitazione della responsabilità solidale all'ammontare del corrispettivo dovuto.**

Tale limite, connesso all'importo massimo di operatività della responsabilità, sembra sostituirsi a quello "*temporale*" fissato, dalla normativa previgente, 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<sup>25</sup>).

<sup>23</sup> Di cui all'art.35, co.1, del D.Lgs. n. 241/1997.

<sup>24</sup> Di cui all'art. 3, comma 3, lett.a, del D.P.R. 322/1998.

<sup>25</sup> **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

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

---

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.».

comportato un ulteriore ritardo nei pagamenti contrattuali, come già segnalato da più parti.

Come evidente, le modifiche apportate, 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)<sup>26</sup>.

Tuttavia, è evidente il sovraccarico di costi gestionali che si ripercuotono sulle imprese, considerata l'onerosità dell'asseverazione richiesta quale esimente dalla responsabilità.

Allo stesso modo, continua a permanere la problematica relativa all'estensione della responsabilità ai fini IVA, che non 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, appare inapplicabile, nei rapporti tra appaltatore e subappaltatore ed in presenza di “reverse charge”, la disposizione che prevede l'asseverazione del 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).

In ogni caso, nel corso dell'iter di conversione in legge del provvedimento, 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*

---

<sup>26</sup> 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 – cfr. ANCE “Decreto Semplificazioni fiscali- Conversione nella legge 44/2012” - ID n.6333 – 14 maggio 2012.

*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 citata problematica relativa all'estensione della responsabilità ai fini IVA.

## **5. IVA PER CASSA (ART.32-BIS)**

L'art.32-bis aumenta il limite del volume d'affari che consente di optare per il regime cd. di "IVA per cassa"<sup>27</sup>, 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<sup>28</sup>).

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 milioni 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'avvenuto pagamento del relativo corrispettivo al proprio cedente/prestatore.

---

<sup>27</sup> Stabilita dall'art.7 del D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, nella legge 2/2009.

<sup>28</sup> 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.

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)<sup>29</sup>.

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 134/2012 (ossia entro il 1° ottobre 2012). **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 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)<sup>30</sup>. 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

---

<sup>29</sup> 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.

<sup>30</sup> Anche ai fini della nuova disciplina si ritiene che il parametro del volume d'affari debba essere valutato in base all'anno precedente.

volume d'affari (cfr. ANCE "IVA – esigibilità differita dell'imposta – Decreto attuativo e chiarimenti ministeriali" - ID n. 1324 - 19 maggio 2009).

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.

#### **6. SISMA IN EMILIA - CREDITO D'IMPOSTA PER RIPARAZIONE O ACQUISTO DI NUOVI BENI STRUMENTALI (ART.67-OCTIES)**

L'art.67-octies introduce un'agevolazione in favore dei soggetti che, alla data del 20 maggio 2012, 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), distrutta o inagibile 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 134/2012 (ossia entro il 1° ottobre 2012).

L'Agenzia delle Entrate concederà il credito d'imposta nel rispetto dei limiti di spesa fissati in 10 milioni di euro per ognuna delle annualità 2013, 2014 e 2015 e, per ciascuna istanza accolta, indicherà la quota di credito fruibile in dette annualità.

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)<sup>31</sup>.

<sup>31</sup> 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.

Circa le modalità di fruizione del bonus, il medesimo art.67-*octies* del provvedimento 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 134/2012 (ossia entro il 1° ottobre 2012) e con il quale verranno altresì stabilite 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.