

D.L. 1/2012 “Liberalizzazioni e infrastrutture” - Accertamento IVA e rivalsa

9 Febbraio 2012

In caso di pagamento della maggiore IVA a seguito di accertamento, è riconosciuto al cedente/prestatore il diritto di rivalsa nei confronti dei propri “clienti” (committenti/cessionari), che, a loro volta, possono detrarre l'IVA esposta nelle fatture ricevute.

Inoltre, attribuito alle società di progetto per infrastrutture portuali il 25% dell'extraggettito IVA derivante dalla realizzazione, o ampliamento, di tali opere.

Queste le misure d'interesse contenute nel **D.L. 24 gennaio 2012, n.1 - cd. “Decreto liberalizzazioni e infrastrutture”**, in corso di esame al Senato per la relativa conversione in legge (atto n.3110/S), che si aggiungono alle disposizioni riguardanti, tra l'altro, per il settore delle costruzioni, il ripristino dell'imponibilità IVA, su opzione, per le cessioni e locazioni di alloggi sociali^[1].

Accertamento ai fini IVA e rivalsa

Come noto, in materia di pagamento dell'IVA a seguito di accertamento, l'art.60 del D.P.R. 633/1972 (cd. “Decreto IVA”), stabilisce l'obbligo di pagamento dell'imposta, o della maggiore imposta dovuta, entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento^[2].

In tal ambito, il comma 7 della medesima disposizione, nel testo previgente all'entrata in vigore del D.L. 1/2012, prevedeva che, sulla maggiore IVA versata (derivante da accertamento o rettifica), il contribuente non potesse esercitare la rivalsa nei confronti dei propri cessionari/committenti, verso i quali erano state eseguite le operazioni (cessioni di beni, ovvero prestazioni di servizi), oggetto di verifica.

Tale disposizione, di fatto, costituiva una deroga all'obbligo di rivalsa dell'IVA (ossia del meccanismo che impone al cedente/prestatore di addebitare l'imposta nella fattura emessa nei confronti del proprio cessionario/committente, ai fini del successivo versamento all'Erario), stabilito dall'art.18 del medesimo D.P.R. 633/1972.

In sostanza, il divieto di operare la rivalsa sul maggior importo versato costituiva una “violazione” del principio di neutralità dell'IVA, correlata all'illegittimo comportamento del contribuente, in caso di errata dichiarazione o versamento dell'imposta.

La modifica introdotta dall'art.93 del D.L. 1/2012 elimina, quindi, tale divieto, consentendo:

- al **cedente/prestatore** che abbia **versato l'IVA** a seguito dell'accertamento,

di poter addebitare l'imposta, riferita a specifiche cessioni di beni, o prestazioni di servizi, **al cessionario/committente**;

- al **cessionario/committente** di **esercitare il diritto alla detrazione** in misura **pari all'importo dell'IVA risultante** dalla **fattura** emessa nei suoi confronti dal cedente/prestatore.

In merito, come stabilito dall'art.19 del "Decreto IVA", la detrazione deve essere esercitata, al più tardi, nella dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il cedente/prestatore ha versato l'IVA oggetto di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento dell'effettuazione originaria dell'operazione (in termini di base imponibile e di aliquota applicata).

A tal riguardo, si evidenzia che il pagamento dell'imposta accertata (e delle relative sanzioni ed interessi) costituisce la condizione indispensabile ai fini dell'esercizio sia della rivalsa, sia della relativa detrazione.

Pertanto, il cessionario/committente avrà l'onere di verificare, per le fatture ricevute e riferite alle operazioni per le quali il cedente/prestatore è stato oggetto di accertamento, se l'imposta sia stata effettivamente versata.

Circa le modalità applicative del nuovo comma 7 dell'art.60 del D.P.R. 633/1972, si è in attesa dei necessari chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Da un primo esame della disposizione, sono emerse criticità (ad esempio in presenza di pagamenti rateali dell'IVA, ovvero di accertamento avente ad oggetto più operazioni) che, si auspica, possano essere presto chiarite dall'Amministrazione finanziaria.

In ogni caso, si ribadisce che la disposizione deve essere necessariamente coordinata con la nuova disciplina degli accertamenti esecutivi^[3], che, come noto, prevede che gli avvisi di accertamento notificati dal 1° ottobre 2011 (relativi al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2007 e successivi) abbiano natura di titolo esecutivo.

Opere portuali - Extragettito IVA per le società di progetto

In materia di finanziamento delle infrastrutture, l'art.59 del D.L. 1/2012, in corso di conversione in legge, interviene sull'art.18 della legge 183/2011 (legge di Stabilità 2012).

La citata norma della legge di Stabilità riconosce, in sostituzione parziale od integrale del contributo pubblico a fondo perduto, forme di "defiscalizzazione" (IRES, IRAP ed IVA) del reddito delle società di progetto costituite per la realizzazione in "project financing" di nuove infrastrutture autostradali (cd. "Tremonti infrastrutture")^[4].

Le modifiche introdotte dal D.L. 1/2012 consentono, a favore delle società di progetto costituite per la realizzazione di grandi infrastrutture portuali, di destinare una percentuale pari al 25% del maggiore gettito IVA relativo alle importazioni riconducibili all'infrastruttura portuale oggetto dell'intervento, per un periodo non superiore a 15 anni.

In particolare, per questa tipologia di “defiscalizzazione”, viene previsto che l'incremento del gettito IVA, su cui calcolare la relativa quota del 25%, sia determinato per ciascun anno di esercizio dell'infrastruttura:

- in relazione a progetti di nuove infrastrutture, in misura pari all'ammontare delle riscossioni dell'IVA registrato nel medesimo anno;
- in relazione a progetti di ampliamento, ovvero potenziamento di infrastrutture esistenti, in misura pari alla differenza tra l'ammontare delle riscossioni dell'IVA registrato nel medesimo anno e la media delle riscossioni conseguite nel triennio immediatamente precedente l'entrata in esercizio dell'infrastruttura oggetto dell'intervento.

Inoltre, con incerta formulazione, la norma stabilisce che «*gli incrementi di gettito registrati nei vari porti, per poter essere accertati (ai fini dell'attribuzione alle società di progetto), devono essere stati realizzati, nel loro importo complessivo, anche con riferimento all'intero sistema portuale*».

Con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, verranno stabilite le modalità di accertamento, calcolo e determinazione dell'incremento di gettito, di corresponsione della quota dello stesso alla società di progetto, nonché ogni altra disposizione attuativa.

In ogni caso, l'efficacia del disposto relativo all'attribuzione dell'extragettito IVA (così come delle misure riferite alla “defiscalizzazione” del reddito delle società di progetto) 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)^[5].

Infine, si ricorda che il D.L. 1/2012, in corso di conversione in legge, contiene misure specifiche per il settore delle costruzioni, quali:

- l'applicabilità dell'IVA su opzione, limitata alle sole cessioni e locazioni di alloggi sociali (art.57).

In merito, sono in corso le più opportune iniziative affinché, nella fase di conversione in legge del D.L. 1/2012, si possa pervenire al ripristino dell'applicabilità dell'IVA su opzione per tutte le cessioni e locazioni di abitazioni effettuate dalle imprese di costruzioni (possibilità prevista, come noto, nella versione del Provvedimento approvata dal Consiglio dei Ministri dello scorso 20 gennaio);

- la possibilità, per le imprese, di separare contabilmente e fiscalmente le operazioni di cessione di abitazioni esenti da quelle imponibili ad IVA (facoltà finora riconosciuta alle sole operazioni di locazione - art.57).

A tal riguardo, si ribadisce che tale soluzione non risolve le problematiche evidenziate dall'ANCE nelle competenti Sedi, poichè aumenta gli oneri amministrativi e gestionali delle imprese e non garantisce comunque la neutralità dell'IVA (riconosciuta, in via generale, per tutti gli altri settori industriali), che

rimane, in ogni caso, l'obiettivo primario cui tende l'azione dell'ANCE in sede di conversione del Provvedimento;

- la facoltà, per i Comuni, di ridurre l'aliquota sino allo 0,38% per i fabbricati costruiti e destinati dalle imprese costruttrici alla vendita (cd. "magazzino delle imprese edili" - art.56).

Stante l'attuale congiuntura negativa del mercato e l'evidente criticità dell'incidenza dell'IMU sull'"invenduto"", si sollecitano tutte le Associazioni territoriali ad intraprendere le più opportune iniziative in sede locale, affinché l'Amministrazione comunale eserciti la facoltà introdotta dal Legislatore nazionale. In ogni caso, l'ANCE sta portando avanti le iniziative già intraprese, volte ad escluderne l'applicabilità.

[1] Cfr. [D.L. 1/2012 "liberalizzazioni e infrastrutture"](#) - Reintrodotta l'IVA solo per gli alloggi sociali del 26 gennaio 2012.

[2] In merito, si evidenzia che il termine di versamento dell'imposta deve essere letto, in generale, alla luce della disciplina del contenzioso tributario (D.Lgs. 546/1992), come modificata, da ultimo, dalle nuove regole in materia di esecutività degli avvisi di accertamento (art.29, D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla legge 122/2010). Pertanto, la tempistica di versamento dell'IVA (e dei relativi importi), varia a seconda che il contribuente abbia proposto, o meno, ricorso contro l'avviso di accertamento.

[3] Art.29 del D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla legge 122/2010.

^[4] [Cfr. Legge di Stabilità 2012 - Legge 183/2011 del 17 novembre 2011](#). In estrema sintesi, si ricorda che, a favore delle citate società di progetto (costituite ai sensi dell'art.156 del D.Lgs. 163/2006), 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.

In merito, si ricorda che tali agevolazioni possono essere attribuite alle società di progetto per le nuove infrastrutture autostradali, le cui procedure sono state avviate, e non ancora definite, alla data del 1° gennaio 2012.

[5] In generale, si ricorda che, per le concessioni relative alla costruzione e gestione di opere pubbliche, l'art.104, comma 4 del TUIR ammette la possibilità di dedurre quote d'ammortamento differenziate, da calcolare sull'investimento

complessivo e determinate, caso per caso, con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze in funzione del piano economico-finanziario della concessione.

5533-DL n.1- 24-01-2012 ALL1.pdf [Apri](#)