Legge 27/2012 – Conversione del D.L. 1/2012

2 Aprile 2012

Sul *S.O.* n.53 alla *Gazzetta Ufficiale* n.71 del 24 marzo 2012 è stata pubblicata la **Legge 24 marzo 2012, n.27**, di conversione, con modificazioni, del D.L. 1/2012, recante *«Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività»* (cd. "*decreto liberalizzazioni e infrastrutture*").

Vengono così definitivamente confermate le modifiche apportate al regime IVA delle cessioni e locazioni degli "*alloggi sociali*" (facoltà, per il cedente o locatore, di optare per l`imponibilità), nonchè la possibilità di separare, contabilmente e fiscalmente, le operazioni di cessione di abitazioni esenti da quelle imponibili ad IVA[1].

Sul punto, si evidenzia che l`ANCE sta comunque continuando le proprie azioni presso le competenti sedi parlamentari e governative, affinchè l`opzione per l`imponibilità ad IVA sia estesa a tutte le cessioni e locazioni di abitazioni effettuate dalle imprese di costruzioni (possibilità prevista, come noto, nello schema del Provvedimento varato dal Consiglio dei Ministri dello scorso 20 gennaio).

Trova, inoltre, conferma definitiva la possibilità, per i Comuni, di deliberare un`aliquota IMU ridotta sino allo 0,38% per il "*magazzino*" delle imprese edili, fermo restando che, anche su tale questione, l`Associazione continua ad adoperarsi per "*denunciare*" che il settore delle costruzioni è l`unico comparto economico che subisce una "*tassazione patrimoniale*" sui beni costruiti per la vendita.

IVA per le locazioni e cessioni di abitazioni (art.57)

Per quanto riguarda la **locazione di abitazioni**, riscrivendo il n.8, dell`art.10, comma 1, del D.P.R. 633/1972, l`art.57 del D.L. 1/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 27/2012, stabilisce l`imponibilità ad IVA su opzione del locatore, da manifestare nell`atto d`affitto, nei seguenti casi:

– locazioni di abitazioni, di durata non inferiore a 4 anni, effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata;

– locazioni di alloggi sociali, come individuati dal D.M. 22 aprile 2008[2].

Per ciò che concerne l`aliquota applicabile a tali operazioni, modificando il n.127-*duodevicies* nella tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, viene comunque ammessa l`applicabilità dell`aliquota al 10% alle locazioni di alloggi sociali, mentre per quelle riguardanti le abitazioni in edilizia convenzionata l`operatività di tale aliquota ridotta viene subordinata alla "*qualifica*" dei soggetti locatori, che devono essere le imprese costruttrici dell`abitazione o quelle che hanno eseguito, sulla stessa, interventi incisivi di recupero[3].

In sostanza, l`aliquota del 10% si applica:

· in ogni caso per le locazioni di alloggi sociali (così come definiti dal D.M. 22 aprile 2008),

· a condizione che soggetto locatore sia l`impresa che ha costruito l`abitazione, o che vi abbia eseguito lavori di recupero incisivo (restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia o urbanistica) e che il contratto abbia durata non inferiore a 4 anni, per le locazioni effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata.

In tutti gli altri casi di locazioni effettuate nell`ambito di tali programmi (ossia nell`ipotesi in cui il locatore non sia l`impresa "*costruttrice*" o "*ristrutturatrice*" dell`abitazione), pur essendo ammessa l`opzione, dovrebbe applicarsi l`IVA con l`aliquota del 21%.

Con le modifiche introdotte, l`attuale regime IVA delle locazioni di abitazioni può schematizzarsi nel seguente modo:

	Disciplina IVA previgente	**Nuova Disciplina IVA**

locazioni effettuate dalle **imprese che hanno costruito l`abitazione per la vendita**	Esenti	Esenti
locazioni effettuate in attuazione di **piani di edilizia abitativa convenzionat**a	IVA se la locazione è effettuata: · da imprese costruttrici/ ristrutturatrici; · entro 4 anni dal termine dei lavori; · con contratti di durata non inferiore a 4 anni	IVA su opzione del locatore se la locazione ha durata non inferiore a 4 anni *Aliquota 10% se locatrice è l`impresa che ha costruito/ristrutturato l`abitazione (21% negli altri casi)*
locazioni di **alloggi sociali**	Esenti	IVA su opzione *Aliquota al 10% sempre*
tutte le **altre locazioni**	Esenti	Esenti

Nulla cambia, invece, per quanto riguarda la locazione di fabbricati strumentali.

Con riferimento alle **cessioni di abitazioni**, l`art.57 del D.L. 1/2012, convertito nella legge 27/2012, stabilisce l`imponibilità ad IVA su opzione[4](*cfr.* il nuovo art. n.8-*bis* dell`art.10, comma 1, del D.P.R. 633/1972): del cedente, da manifestare nell`atto di vendita, nei seguenti casi

– cessioni di abitazioni locate, per almeno 4 anni, in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata;

– cessioni di alloggi sociali, come individuati dal D.M. 22 aprile 2008.

In sintesi, con le suddette modifiche, il regime IVA delle cessioni di abitazioni può schematizzarsi nel seguente modo:

		Disciplina IVA previgente	**Nuova Disciplina IVA**
Cessioni effettuate da **impresa costruttrice/ristrutturatrice**	entro 5 anni dal termine dei lavori	IVA	IVA
	oltre 5 anni dal termine dei lavori	Esenti	Esenti
Cessioni di **abitazioni locate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata**		IVA se la cessione era effettuata: · da imprese costruttrici/ ristrutturatrici; · per abitazioni locate entro 5 anni dal termine dei lavori; · con contratti di locazione di durata non inferiore a 4 anni	IVA su opzione se l`abitazione è stata locata per almeno 4 anni
Cessioni di **alloggi sociali**		Esenti	IVA su opzione
Tutte le **altre cessioni**		Esenti	Esenti

Nessuna modifica è stata invece apportata al regime IVA delle cessioni di fabbricati strumentali (es. uffici, negozi, *etc*), per il quale continua ad operare quanto previsto dall`art.10, co.1, n.8-*ter*, del D.P.R. 633/1972.

Cessione di abitazioni – Separazione fra attività imponibile ed esente (art. 57)

L`art.57 del "*decreto liberalizzazioni e infrastrutture*", convertito dalla legge 27/2012, prevede, altresì, la possibilità, per le imprese, di separare contabilmente e fiscalmente le operazioni di cessione di abitazioni esenti da quelle imponibili ad IVA[5] (facoltà finora riconosciuta alle sole operazioni di locazione).

Tale meccanismo, che implica la tenuta di una contabilità separata tra i 2 "*settori*" (esente e imponibile) dell`attività, consente, in caso di cessione di abitazioni in esenzione (oltre i 5 anni dall`ultimazione dei lavori di costruzione), di:

– eliminare completamente l`incidenza della cessione esente sul "*pro-rata generale*", ossia sul

"*complessivo*" diritto alla detrazione IVA nel periodo d`imposta in cui la stessa viene effettuata;
– attenuare gli effetti negativi derivanti dalla rettifica della detrazione IVA inizialmente operata in fase di costruzione dell`immobile.
Sul tema, si rinvia al documento ANCE *D.L. 1/2012 – Effetti ai fini Iva della separazione dell`attività di cessione di abitazioni del 7 marzo 2012*, nella quale sono stati individuati gli effetti di tale meccanismo in materia di indetraibilità e rettifica della detrazione IVA, anche attraverso specifici esempi di calcolo.
Come già più volte evidenziato dall`ANCE nelle Sedi opportune, tale novità non risolve le problematiche del settore delle costruzioni, poichè aumenta gli oneri gestionali delle imprese, senza garantire la neutralità dell`IVA, riconosciuta, in via generale, per tutti gli altri settori industriali.

IMU per il "magazzino"" (art.56)

L`art.56 concede ai Comuni la facoltà di ridurre l`aliquota ordinaria dell`IMU[6] (fissata "ordinariamente"" allo 0,76%) sino allo 0,38% per il cd. "*magazzino*" delle imprese edili, per un periodo non superiore a 3 anni dall`ultimazione dei lavori.
In particolare, tale possibilità riguarda i fabbricati costruiti e destinati dalle imprese costruttrici alla vendita, a condizione che:
· permanga la destinazione alla vendita del fabbricato,
· l`immobile non sia locato.
In presenza di tali condizioni, l`eventuale aliquota IMU ridotta può applicarsi comunque per un periodo massimo di 3 anni dall`ultimazione dei lavori.
In merito, l`ANCE sta proseguendo nelle opportune iniziative volte ad escludere l`IMU sull"`*invenduto*", che comporta un pesante aumento dei costi dell`impresa, specialmente nelle fasi di congiuntura negativa del mercato, come quella attuale.
In ogni caso, tutte le Associazioni territoriali sono già state invitate ad intraprendere le più opportune iniziative in sede locale, affinchè l`Amministrazione comunale eserciti la facoltà introdotta dal Legislatore nazionale.
Si ricorda, inoltre, che l`art.29, comma 16-*quater*, del D.L. 216/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 14/2012 (cd. Decreto "*Milleproroghe 2012*"), ha spostato al 30 giugno il termine ultimo per l`approvazione del bilancio di previsione degli enti locali, relativo al 2012.
Di conseguenza, è ancora possibile intervenire in sede locale per ottenere una riduzione dell`aliquota dell`IMU per il 2012, stante la proroga per l`approvazione dei bilanci comunali.
Più in generale, si evidenzia che l`art.91-*bis*, del D.L. 1/2012, convertito nella legge 27/2012 interviene sulla disposizione che stabilisce l`esenzione ICI per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali[7], per l`esercizio di attività non commerciali specificamente individuate (tra cui le attività assistenziali, previdenziali e didattiche – *cfr*. art.7, comma 1, lett. i, D.Lgs. 504/1992).
La citata esenzione opera anche ai fini IMU, in virtù del rimando normativo operato dall`art.9, comma 8, del D.Lgs. 23/2011, in materia di federalismo fiscale municipale, alla disciplina dell`ICI (*cfr*. anche l`art.13 del D.L. 201/2011).
In sostanza, la disposizione specifica che l`esenzione IMU opera nell`ipotesi in cui lo svolgimento delle citate attività sia eseguito *«con modalità non commerciali»*.
Inoltre, viene stabilito che, qualora il fabbricato abbia un`utilizzazione mista (per attività commerciali e non), l`esenzione IMU si applica in base a criteri specifici correlati alla rilevanza catastale e reddituale della porzione dell`immobile adibita all`attività non commerciale, o, in mancanza di tali parametri, in proporzione all`utilizzazione non commerciale dell`immobile, risultante da apposita dichiarazione[8].
Contestualmente, viene abrogato l`art.7, comma 2-*bis*, del D.L. 203/2005, convertito, con modificazioni, nella legge 248/2005, che ammetteva la predetta esenzione per gli immobili in cui l`attività non commerciale fosse esercitata in via non esclusiva, ma solo prevalente (art.91-*bis*, comma 4).

Accertamento ai fini IVA e rivalsa (art.93)

Eliminando il divieto stabilito dall`art.60 del D.P.R. 633/1972 – cd. "*Decreto IVA*", viene prevista la

possibilità di rivalsa dell`IVA, o della maggiore IVA, versata a seguito di accertamento. In particolare, è consentito:
– al **cedente/prestatore** che abbia **versato l`IVA** a seguito della verifica fiscale, **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 ricorda 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.
Opere portuali – Extragettito IVA per le società di progetto (art.59)
In materia di finanziamento delle infrastrutture, viene previsto che le società di progetto, costituite per la realizzazione di grandi infrastrutture portuali, possano 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[9].
In particolare, per questa tipologia di "*defiscalizzazione*"" (che va a sostituire completamente, o parzialmente, il contributo pubblico), 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.
Circa la verifica dell`incremento di gettito ai fini della sua attribuzione alle medesime società di progetto la norma (con una formulazione di difficile interpretazione) stabilisce, ora, che *«gli incrementi di gettito … registrati nei vari porti, per poter essere accertati*, *devono essere stati realizzati nel singolo porto, tenendo conto anche dell`andamento del gettito dell`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, nonchè ogni altra disposizione attuativa.
In ogni caso, l`efficacia del disposto relativo all`attribuzione dell`extragettito IVA da utilizzare ai fini della compensazione del medesimo tributo (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).

---

[1] *Cfr. Conversione in legge del D.L. 1/2012 – Passaggio alla Camera del 9 marzo 2012.*
[2] 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.

[3] In particolare, per quel che riguarda le locazioni effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata, il nuovo n.127-*duodevicies* nella tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 specifica che l`aliquota IVA del 10% si applica alle «*locazioni di immobili di civile abitazione effettuate in esecuzione di programmi di edilizia abitativa convenzionata dalle imprese che li hanno costruiti o che hanno realizzato sugli stessi interventi di cui all`articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n.457».*

[4] Come noto, tale fattispecie si aggiunge all`ipotesi di applicabilità dell`IVA in via obbligatoria per le cessioni di abitazioni effettuate dalle imprese costruttrici, o da quelle che vi hanno effettuato interventi di recupero (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica – art.3, comma 1, lett. c-d, D.P.R.380/2001), entro cinque anni dall`ultimazione dei lavori.

[5] La disposizione introdotta dal D.L. 1/2012 integra l`art.36, co.3 del D.P.R. 633/1972.

[6] Come noto, l`IMU si è resa applicabile, dal 2012, ad opera dell`art.13 del D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 214/2011 (cd. "*Decreto Monti*") – *cfr. Legge 214/2011, di conversione del D.L. 201/2011 ("Manovra Monti"") del 10 gennaio 2012.*

[7] Per la definizione di tali enti, c*fr*. art. 73, comma 1, lett. *c*), D.P.R. 917/1986 – TUIR.

[8] Con Decreto del Ministro dell`economia e finanze verranno stabiliti gli elementi per l`individuazione del citato rapporto proporzionale nell`utilizzazione del fabbricato, nonchè le modalità di effettuazione della citata dichiarazione.

[9] A tal riguardo, si ricorda che la citata disposizione interviene sull`art.18 della legge 183/2011 (legge di Stabilità 2012, come modificata dal D.L. 201/2011, convertito nella legge 214/2011), che ha stabilito forme di "*defiscalizzazione*" per la realizzazione in project financing di specifiche opere pubbliche (stradali e autostradali, anche di carattere regionale, ferroviarie, e portuali).

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 anche cumulativamente, ed in sostituzione totale o parziale del contributo pubblico:

– 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.

5960-Legge 24 marzo 2012, n.27.pdfApri