

AGGIORNAMENTO PERIODICO

# TEMI FISCALI

19 LUGLIO 2022



A cura della Direzione Politiche Fiscali

## SOMMARIO

|          |                                                                                       |          |
|----------|---------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>1</b> | <b>DL 73/2022 “SEMPLIFICAZIONI” (DDL 3653/C)</b> .....                                | <b>3</b> |
| <b>2</b> | <b>LEGGE 91/2022 CONV. DECRETO “AIUTI” DL 50/2022</b> .....                           | <b>4</b> |
| <b>3</b> | <b>CIRCOLARE 23/E/2022</b> .....                                                      | <b>5</b> |
| <b>4</b> | <b>DELEGA FISCALE (DDL 2651/S)</b> .....                                              | <b>7</b> |
| <b>5</b> | <b>DISPOSIZIONI IN MATERIA DI RIGENERAZIONE URBANA<br/>(DDL 1131/S ed abb.)</b> ..... | <b>8</b> |
| <b>6</b> | <b>OK ALL’IVA SULLE COMPENSAZIONI DA “CARO MATERIALI”</b> .....                       | <b>9</b> |

**1**

## **DL 73/2022 “SEMPLIFICAZIONI” (DDL 3653/C)**

Il Decreto Legge 73/2022 “Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali” è all’esame delle Commissioni riunite Finanze e Bilancio della Camera. Attualmente si sta svolgendo l’esame delle proposte emendative. Sul provvedimento l’ANCE ha inviato una memoria nella quale sono state poste due proposte di integrazione, una sull’esclusione da Iva delle compensazioni da “caro materiali” negli appalti pubblici, l’altra sulla possibilità per gli IAPC di accedere allo sconto in fattura in caso di Superbonus, che sono state dichiarate inammissibili per materia.

Il Provvedimento prevede diverse misure di interesse, tra le quali, si segnalano in particolare:

- **Art. 9** A partire dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2022 viene **abrogata la disciplina delle società in perdita sistemica** ovvero la disciplina più stringente ai fini IRES, IRAP ed IVA per le società e gli enti che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi d’imposta consecutivi ovvero per quattro periodi d’imposta e per uno con reddito dichiarato inferiore al minimo. La disposizione accoglie le istanze dell’Ance, reiterate più volte, tenuto conto della specificità del settore delle costruzioni, caratterizzato da cicli produttivi pluriennali. Infatti, non è infrequente che, specie durante l’esecuzione dei lavori di costruzione/ristrutturazione, l’impresa registri perdite d’esercizio che, solo successivamente, verranno compensate dai ricavi derivanti dalla vendita dei manufatti realizzati.
- **Art. 24** Vengono **estese** anche al **periodo di imposta 2022** le misure, previste dal DL Rilancio di adeguamento della disciplina degli ISA agli effetti dell’emergenza sanitaria COVID-19.
- **Art. 35** Per il solo periodo di imposta 2021 viene **posticipato**, dal 30 giugno al **31 dicembre 2022** il termine per la **presentazione della dichiarazione IMU**. La proroga riguarda anche i fabbricati merce delle imprese edili che, per il periodo di imposta 2021, hanno usufruito della riduzione IMU pari allo 0,1%.

**2**

## **LEGGE 91/2022 CONV. DECRETO “AIUTI” DL 50/2022**

Il Decreto legge recante “Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina”, cd. “Decreto Aiuti”, è stato convertito nella legge 91/2022 (GU n.164 del 15-7-2022).

Restano confermate le novità già anticipate:

- la proroga al **30 settembre 2022** del termine fissato al 30 giugno 2022, entro cui i proprietari di **vile unifamiliari** devono aver effettuato il 30% dei lavori onde poter fruire del superbonus sino al 31 dicembre 2022 (art. 14, co.1, lett.a);
- la possibilità per le **banche** di **cedere** in ogni momento il **credito** derivante dai bonus edilizi a **tutti i soggetti “diversi dai consumatori o utenti”**. Viene ammessa, in sostanza, la possibilità, per le banche e per le società appartenenti ad un gruppo bancario, di cedere, in qualunque momento, il credito ricevuto a **tutti i soggetti esercenti attività commerciale, imprenditoriale, artigianale o professionale** (art. 14, co.1, lett.b).

Tale novità, secondo quanto previsto dal co. 1-bis dell’art.14, introdotto in fase di conversione, riguarda le comunicazioni di cessione o sconto in fattura trasmesse all’Agenzia delle entrate prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge. Tuttavia, tale ultima disposizione va coordinata con quanto previsto dall’art. 57, co. 3 già presente nel testo del decreto che, invece, prevede l’applicazione “*delle disposizioni di cui all’articolo 14, comma 1, lettera b)*” alle comunicazioni di prima cessione o dello sconto in fattura inviate all’Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022.

La coesistenza di queste due disposizioni va chiarita, poiché l’applicabilità della novità alle comunicazioni inviate a partire dal 1° maggio appare più restrittiva rispetto a quella introdotta in fase emendativa dall’art.14, co 1-bis, in quanto non risolve la situazione dei cd. “crediti incagliati”. Questi ultimi sono, infatti, quei crediti oggetto di cessioni comunicate all’Agenzia delle Entrate a partire dal 17 febbraio 2022 (data di entrata in vigore della disposizione che ha introdotto i limiti alla libera cessione dei crediti) e fino al 30 aprile 2022.

Accanto alla questione appena illustrata, c’è un altro profilo critico che va affrontato e superato e che riguarda, in particolare, la questione della responsabilità dei cessionari. Infatti, i chiarimenti della recente CM 23/E/2022 in tema di Superbonus e bonus edilizi, resi dall’Agenzia delle Entrate in merito al “concorso in violazione” rischiano di fungere da deterrente all’acquisto dei crediti da parte dei correntisti, privando, di fatto, di efficacia l’ampliamento della platea dei cessionari previsto dalla legge di conversione del DL Aiuti (*di seguito*).

Su questi due aspetti, nell’ambito della discussione del Disegno di legge di conversione del DL Aiuti, sono stati accolti alla Camera specifici Ordini del Giorno per dare soluzione alle questioni nei prossimi provvedimenti utili.

**3**

## **CIRCOLARE 23/E/2022**

Con la Circolare **23/E dello scorso 23 giugno 2022**, l'Agenzia delle Entrate ha riepilogato gli orientamenti espressi in questi primi due anni di applicazione del Superbonus 110%, introducendo nuovi chiarimenti innovativi rispetto ad interpretazioni fornite in precedenza. Il documento si profila come un vero e proprio vademecum su beneficiari, edifici interessati, interventi, spese ammesse all'agevolazione, opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, e adempimenti procedurali.

In sostanza, offre una ricognizione dei principali chiarimenti che, sino ad oggi, sono stati oggetto di specifiche risposte fornite ai contribuenti su casi specifici, fornisce nuovi chiarimenti a valenza generale sugli ambiti applicativi del *Superbonus*, dall'aspetto soggettivo a quello oggettivo e procedurale.

In estrema sintesi, tra le precisazioni maggiormente interessanti, ci sono quelle relative a:

- **fruizione del 110% da parte di utilizzatori di immobili delle imprese.** Viene fatta una disamina delle varie casistiche, distinguendo l'ipotesi in cui gli utilizzatori siano soci della società proprietaria, da quella in cui siano soggetti terzi (sempre persone fisiche non esercenti attività d'impresa), estranei alla compagine societaria;
- **calcolo della spesa massime agevolabili per gli Enti del terzo settore** (tra cui le ONLUS che operano in ambito sanitario) su immobili ad accatastamento unico, sul quale è stato precisato, tra l'altro, che l'accatastamento imposto dalla norma nelle categorie B/1, (collegi, convitti, educandati, ricoveri, orfanotrofi, seminari, conventi, ospizi e caserme) B/2 (case di cura, ospedali, poliambulatori) o D/4 (case di cura, ospedali, poliambulatori, se hanno fini di lucro) deve sussistere sin dall'inizio dei lavori (per cui un eventuale cambio di destinazione d'uso deve essere effettuato prima dell'avvio dell'intervento agevolato);
- la possibilità di fruire del 110% anche su **immobili ad accatastamento provvisorio**, quali F/2 "unità collabenti" e F/4 "unità in corso di definizione" e, a determinate condizioni, anche F/3 che invece sembrava escluso tout court dall'incentivo, perché riconducibile "a unità in corso di costruzione";
- le modalità operative, anche in termini di cessione del credito/sconto in fattura, in presenza di un **General Contractor** che svolge l'attività di coordinamento con i vari professionisti coinvolti. Sul punto viene definitivamente affermato quanto sostenuto dall'ANCE in merito alla possibilità del General Contractor di poter saldare i professionisti, ribaltandone il costo al condominio committente, operando anche su questo onere lo sconto in fattura (al di là della tipologia di mandato -con o senza rappresentanza- conferito dal medesimo committente al GC per gestire, in suo nome, i rapporti con i professionisti).

Tra le precisazioni che hanno suscitato più clamore ci sono quelle relative al sistema della **responsabilità "soggettiva" e "in solido"** che ruota intorno al meccanismo della **cessione dei bonus**.

Infatti, nel ribadire che il beneficiario originario è responsabile in caso di mancanza dei necessari requisiti per accedere all'incentivo, mentre il cessionario è responsabile sul corretto utilizzo del credito d'imposta acquisito, l'Agenzia ha richiamato la massima diligenza, soprattutto dei cessionari qualificati (ossia intermediari finanziari etc), nella verifica dell'effettiva spettanza dei bonus e della conseguente esistenza del credito d'imposta, ravvisando un

ipotesi di “concorso in violazione” del cessionario laddove questi non utilizzi la necessaria diligenza nell’effettuare le verifiche. A questo scopo, nella Circolare, vengono elencati alcuni elementi ritenuti indicativi della sussistenza e del grado di diligenza utilizzato dal cessionario nella verifica e, tra questi, ne vengono annoverati alcuni che suscitano grandi perplessità. Ad esempio, quello relativo all’esistenza di una *sproporzione tra ammontare dei crediti ceduti e valore dell’immobile*, che potrebbe creare una disparità di trattamento per gli immobili situati in Regioni o località che hanno un valore più contenuto rispetto alla media nazionale, a fronte del costo della riqualificazione che, invece, è pressoché simile in tutto il territorio. O, ancora, il criterio dell’*incoerenza reddituale e patrimoniale tra il valore e l’oggetto dei lavori eseguiti e il profilo dei beneficiari* contrasta con la ratio stessa dei meccanismi della cessione del credito e dello sconto in fattura.

Su questi temi, l’ANCE sta agendo presso l’Agenzia e il MEF per aprire un confronto proficuo.

## 4

## DELEGA FISCALE (DDL 2651/S)

Il disegno di legge di Delega fiscale ha terminato il primo passaggio alla Camera ed è in Senato per la seconda lettura.

Pertanto resta fermo che le principali modifiche riguardano la norma sulla revisione del catasto e, nell'ambito della riforma dell'Irpef, l'eliminazione del riferimento all'evoluzione del sistema di tassazione verso un "modello duale". Con riferimento, poi, alla revisione del sistema delle deduzioni e detrazioni oggi vigenti (cd. *Tax expenditures*) è stato accolto il principio, voluto dall'Ance, volto a riconoscere una particolare tutela fiscale al "bene casa".

In sintesi, le modifiche principali riguardano:

■ **IRPEF (art. 2)** Nell'ambito del riordino delle deduzioni e detrazioni d'imposta è stato **recepito, come richiesto dall'ANCE, il principio della tutela del bene casa**. Viene, in sostanza, riconosciuta, in linea con le politiche dell'Associazione, la centralità degli incentivi sulla casa, compresi quelli diretti a premiare chi investe nell'efficientamento e nella messa in sicurezza del proprio immobile.

Inoltre, va sottolineata, **l'eliminazione del riferimento all'evoluzione del sistema di tassazione attuale verso un modello compiutamente duale** che, in linea di principio, prevede l'esclusione dalla base imponibile IRPEF (soggetta a imposizione progressiva) di alcune tipologie di redditi (finanziari, da locazione, ecc.) sottoposte invece a imposizione proporzionale.

In sostanza, la nuova formulazione prevede l'applicazione di un prelievo proporzionale e regimi cedolari (imposte sostitutive dell'IRPEF) ai redditi da capitale, distinguendo tra redditi da capitale mobiliare e immobiliare. Viene inoltre, mantenuto il cd. "regime forfetario".

■ **CATASTO (art. 6)** In sede referente è stato **eliminato dal testo il riferimento all'attribuzione del valore patrimoniale** delle unità immobiliari e sostituito dall'attribuzione di una "nuova rendita catastale".

Pertanto, la **rendita catastale** risultante dalla normativa vigente, **sarà affiancata anche da un'ulteriore rendita**, da aggiornare periodicamente secondo i criteri in materia di tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane. La nuova rendita viene determinata anche tenendo conto di una serie di criteri (suddivisione del territorio comunale in ambiti omogenei, rideterminazione delle destinazioni d'uso catastali, adozione di unità di consistenza per gli immobili di tipo ordinario).

Resta comunque fermo che le **informazioni rilevate** per l'aggiornamento del catasto **non verranno utilizzate per la determinazione della base imponibile dei tributi**, la cui applicazione si fonda sulle risultanze catastali e per la **determinazione di agevolazioni e benefici sociali**.

**5**

## **DISPOSIZIONI IN MATERIA DI RIGENERAZIONE URBANA (DDL 1131/S ed abb.)**

Il Disegno di legge sulla rigenerazione urbana sta riprendendo il suo iter parlamentare presso la Commissione Territorio, ambiente, beni ambientali del Senato.

In linea con i contenuti del parere espresso il mese scorso dal MEF (Ufficio coordinamento legislativo), a valle degli incontri tecnici tra il MIMS e lo stesso MEF, diretti ad apportare modifiche sostanziali al testo unificato in materia di rigenerazione urbana (DDL 1131/S ed abb.), **il provvedimento in commento, nella sua ultima riformulazione, sopprime tutte le norme recanti le agevolazioni fiscali.**

In particolare, si tratta dell'art.11 del DDL (nella precedente versione) che prevedeva una serie di disposizioni di favore, sostenute fortemente dall'Ance, in tema di:

- riapertura dei termini relativa alla detrazione Irpef del 50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'IVA in relazione all'acquisto di unità immobiliari a destinazione residenziale cedute dalle imprese a seguito degli interventi previsti nel Piano comunale di rigenerazione urbana (art.11, co.4).
- esenzione dalla nuova IMU e dalla TARI per gli immobili oggetto di rigenerazione urbana (art.11, co.2);
- applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200, in favore dei soggetti che acquistano gli immobili ed attuano, sugli stessi, interventi di rigenerazione urbana di iniziativa pubblica o privata (art.11, co.1);
- applicazione in forma strutturale delle detrazioni per il recupero e la riqualificazione energetica (cd. Bonus casa, Ecobonus, Sismabonus), collegati ad interventi di rigenerazione urbana, anche nella forma del Superbonus (art.11, co.2);
- facoltà, per i Comuni, di aumento in modo progressivo delle aliquote dell'imposta municipale propria (IMU), fino ad un massimo dello 0,2%, per le unità immobiliari o gli edifici che risultino inutilizzati o incompiuti da oltre cinque anni. Il medesimo aumento viene previsto per le Regioni, in relazione all'aliquota relativa all'addizionale IRPEF (art.11, co.5).

**Restano, quindi, forti perplessità sulla reale efficacia del provvedimento, che elimina ogni strumento di leva fiscale come stimolo all'avvio di processi di rigenerazione urbana.**

**6**

## **OK ALL'IVA SULLE COMPENSAZIONI DA "CARO MATERIALI"**

Le somme riconosciute dalle Stazioni appaltanti pubbliche alle imprese appaltatrici, in compensazione del cd. "caro materiali", hanno natura di maggiori corrispettivi contrattuali e, come tali, sono da assoggettare ordinariamente ad IVA.

Questo il definitivo e atteso chiarimento dell'Agenzia delle Entrate contenuto nella **RM 39/E del 13 luglio 2022**, con la quale, da un lato, viene confermata l'esclusione da IVA delle somme erogate alle Stazioni appaltanti attraverso il Fondo istituito presso il Ministero delle Infrastrutture e della Mobilità Sostenibili (MIMS) e, dall'altro, viene affrontata anche la discussa tematica del regime IVA da applicare alle medesime somme che, successivamente, vengono corrisposte dagli Enti committenti alle imprese appaltatrici.

In particolare, nella prima parte, la citata RM 39/E/2022 ufficializza l'indirizzo interpretativo fornito al MIMS a marzo scorso (Risposta ad interpello 956-83/2022), in base al quale sono escluse da IVA le somme erogate, tramite il Fondo istituito presso il MIMS, agli Enti committenti che non hanno risorse sufficienti per erogare le compensazioni, ai sensi dall'art.1-septies, co.8, del DL 73/2021 (convertito con modificazioni nella legge 106/2021).

Tali somme, infatti, sono qualificabili come contributi pubblici, la cui erogazione è disciplinata da precise disposizioni di legge, che prevedono sia i soggetti destinatari, sia le finalità per cui tali risorse sono state stanziare ed erogate, oltre che le modalità di calcolo delle predette somme.

Pertanto, l'erogazione di tali importi non integra il presupposto oggettivo ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art.3 del DPR 633/1972, in quanto non si ravvisa un rapporto di natura sinallagmatica, essendo dette somme erogate dal MIMS in assenza di alcuna controprestazione da parte degli Enti pubblici destinatari.

Di conseguenza, nel rapporto tra MIMS e Enti appaltanti, tali somme si configurano quali "mere" movimentazioni di denaro e, come tali, esclusi dall'ambito applicativo dell'IVA, ai sensi ai sensi dell'art.2. co.3, lett.a) del DPR 633/1972, che prevede la non rilevanza all'IVA delle "cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro".

Tali precisazioni vengono estese, sempre dalla RM 39/E/2022 in commento, anche alle somme erogate nel 2022 alle Stazioni appaltanti tramite l'intervento del medesimo Fondo, ai sensi dell'art.26 del DL 50/2022, in corso di conversione in legge, che disciplina il meccanismo di aggiornamento straordinario dei prezzi per i lavori eseguiti e contabilizzati nel 2022.

Diversamente, per ciò che concerne la successiva corresponsione delle somme, dalla Stazione appaltante all'impresa appaltatrice, l'Agenzia delle Entrate precisa che le stesse assumono natura di integrazione dell'originario corrispettivo d'appalto e, come tale, risultano rilevanti ai fini dell'IVA, secondo le modalità e l'aliquota già previste per l'originario contratto di appalto.

A supporto di tale tesi, viene richiamato l'art.13 del DPR 633/1972, che sancisce il principio di onnicomprensività del corrispettivo, prevedendo che la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali "aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti".

Da ciò discende, quindi, che le somme derivanti dalla compensazione da "caro materiali", corrisposte dagli Enti committenti alle imprese, devono essere comunque fatturate con applicazione dell'IVA ugualmente al generale corrispettivo previsto per la realizzazione del-

l'opera, a prescindere da fatto che, "a monte", sia intervenuto o meno il Fondo istituito presso il MIMS.

Alle medesime conclusioni si ritiene di poter giungere anche con riferimento agli importi erogati alle imprese in virtù del meccanismo di aggiornamento straordinario dei prezzi, previsto dall'art.26 del DL 50/2022 per i lavori eseguiti e contabilizzati nel 2022.

Trattandosi, inoltre, di prestazioni eseguite nei confronti di committenti pubblici, anche tali somme saranno per lo più assoggettate al meccanismo dello split payment (di cui all'art.17-ter, del DPR 633/1972), al pari del generale corrispettivo previsto per la realizzazione dell'opera.

Con la pronuncia in commento devono intendersi definitivamente superate le criticità sollevate dalla precedente risposta dell'Agenzia delle Entrate fornita al MIMS (Risposta ad interpello 956-83/2022 citata, da quest'ultimo pubblicata sul proprio sito internet), che, generando fraintendimenti operativi, ha comportato il rifiuto, da parte di numerose Stazioni appaltanti, delle fatture emesse con IVA dalle imprese appaltatrici, rallentando, e a volte bloccando del tutto, l'erogazione delle compensazioni a favore di queste ultime.