

INDAGINE CONOSCITIVA SULLE SEMPLIFICAZIONI FISCALI IN EDILIZIA

*Audizione dell'ANCE presso la Commissione
Bicamerale per la semplificazione*

6 giugno 2017

SOMMARIO

PREMESSA.....	3
IVA: SPLIT PAYMENT	4
VALUTAZIONI ANCE.....	4
SINTESI PROPOSTE.....	6
IMPOSTA DI BOLLO: PARTECIPAZIONE ALLE GARE PUBBLICHE D'APPALTO	7
VALUTAZIONI ANCE.....	8
SINTESI PROPOSTE.....	8
IMPOSIZIONE SUL POSSESSO IMMOBILIARE- IMU E TASI	9
VALUTAZIONI ANCE.....	10
SINTESI PROPOSTE.....	10
IMPOSIZIONE SUL TRASFERIMENTO IMMOBILIARE – ESTENSIONE DELLA REGOLA DEL “PREZZO VALORE”	11
VALUTAZIONI ANCE.....	12
SINTESI PROPOSTE.....	12
IMPOSIZIONE SUL TRASFERIMENTO IMMOBILIARE – CESSIONE DI FABBRICATI DA DEMOLIRE	13
VALUTAZIONI ANCE.....	14
SINTESI PROPOSTE.....	14

PREMESSA

La complessità del sistema fiscale italiano è unanimemente riconosciuta e rappresenta un forte limite per chi esercita un'attività produttiva, senza contare i costi elevatissimi sostenuti dalle imprese per adempiere agli innumerevoli obblighi fiscali e per affrontare il contenzioso connesso ai facili errori incolpevoli, commessi proprio per la complessità della normativa.

Il settore edilizio rappresenta, a tal fine, un chiaro esempio degli aspetti deteriori del nostro sistema fiscale. Non esiste altro comparto in cui le regole fiscali siano così complesse da rendere necessario uno specialista della normativa del settore, per districarsi nelle migliaia di norme fiscali applicabili.

Basti pensare alla disciplina dell'IVA specifica per il settore immobiliare, alla tassazione degli immobili delle imprese o, per fare ulteriori esempi, all'imposta di bollo per la partecipazione alle gare pubbliche. Si aggiungano, inoltre, i continui e repentini cambiamenti normativi, che rendono ancora più difficile capire preventivamente il corretto comportamento da assumere di fronte al Fisco.

Una recente indagine ha evidenziato come una piccola media impresa deve sottostare ogni anno a circa 25 adempimenti fiscali ed ad oltre 70 scadenze tributarie. È, quindi, evidente la necessità che il Legislatore provveda ad avviare una forte semplificazione del sistema fiscale, che renda più facile la gestione fiscale delle imprese del settore

A ciò si aggiunga, infine, l'exasperante numero di adempimenti a carico dei contribuenti, siano essi cittadini utilizzatori finali degli immobili (possessori o detentori) od operatori economici, tali da costituire nei fatti un serio disincentivo all'investimento immobiliare.

A parere dell'ANCE, quindi, una riorganizzazione complessiva del prelievo sugli immobili non è più rinviabile, in un'ottica di semplificazione dei processi e degli adempimenti tributari ed al fine di garantire il necessario riequilibrio dell'imposizione sugli immobili, che attualmente erode ogni eventuale convenienza all'investimento immobiliare, asse portante della ripresa e della crescita del Paese.

*Va, quindi, impostato un deciso cambio di rotta che, per le imprese di costruzioni, va attuato secondo **2 direttrici fondamentali**:*

- **il miglioramento della compliance fra fisco e contribuenti**, che viene, ad oggi, ostacolata da una serie di adempimenti "vessatori", in particolare in tema di IVA; che si traducono in un mero costo economico per l'impresa, a fronte di una assoluta mancanza di vantaggi premiali;
- **il superamento degli ostacoli all'adempimento fiscale**, dovuti all'elevato grado di incertezza che, spesso, caratterizza il calcolo stesso del debito tributario, sia in fase di acquisto che di possesso degli immobili.

Senza entrare nel dettaglio delle problematiche, in un'ottica di semplificazione, nella gestione amministrativa dei singoli tributi, di seguito l'ANCE evidenzia alcuni aspetti critici della fiscalità edilizia, proponendo soluzioni, che, partendo dai problemi sostanziali connessi alla fiscalità del settore edilizio, , se adottate, produrrebbero anche una forte semplificazione delle regole attualmente esistenti.

In particolare, si tratta dell'applicazione dello "split payment", del prelievo ai fini dell'imposto di bollo per la partecipazione agli appalti pubblici, dell'IMU/TASI per il settore edile, dell'applicazione della regola del "prezzo-valore" nei trasferimenti immobiliari e del regime fiscale applicato ai trasferimenti di fabbricati da demolire.

IVA: SPLIT PAYMENT

A seguito dell'autorizzazione delle autorità comunitarie, il DL 50/2017 ha stabilito che il meccanismo della "scissione dei pagamenti" (cd. "split payment") venga prorogato sino al 2020, superando così la data del 31 dicembre 2017, originariamente fissata dalla stessa Unione europea quale termine ultimo d'applicazione dello strumento¹.

Inoltre, per le fatture emesse dal 1° luglio 2017, relative a cessioni di beni e prestazioni di servizi, il meccanismo dello "split payment" viene esteso anche nei confronti dei seguenti soggetti:

- tutte le pubbliche amministrazioni²;
- tutte le società controllate, in via diretta, dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri (e le società da queste stesse controllate);
- tutte le società controllate, in via diretta, dalle regioni, province, città metropolitane, comuni ed unioni di comuni (e le società da queste stesse controllate);
- le società quotate in borsa, limitatamente a quelle inserite nell'indice FTSE Mib di Borsa Italiana e le società da queste stesse controllate;
- professionisti, i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito³.

Nel corso dell'esame del disegno di legge di conversione, inoltre, per attenuare il ritardo accumulato nelle procedure di rimborso dei crediti IVA derivanti anche dall'applicazione dello "split payment", a decorrere dal 2018, è stato previsto il rimborso accelerato dei crediti IVA tramite "conto fiscale", che, ad esempio in caso di rimborsi IVA infrannuali, viene liquidato direttamente dall'Agenzia delle Entrate. Ciò consentirebbe, secondo le intenzioni, una significativa riduzione dei tempi di recupero dei crediti IVA.

4

Valutazioni ANCE

In generale, la proroga e l'ampliamento dell'ambito applicativo dello "split payment" vanno valutate negativamente, in quanto l'obbligo di fatturazione elettronica nei rapporti con tutte le PP.AA. è già in vigore dal 2015 ed è considerato elemento già sufficiente per il contrasto all'evasione IVA.

Infatti, la stessa vigenza temporanea dello "split" era giustificata proprio dall'introduzione solo dal 2015 della fatturazione elettronica.

Per le imprese che operano nel comparto dei lavori pubblici, le conseguenze di queste ultime modifiche attengono sempre all'incremento esponenziale del credito IVA. Infatti, con l'entrata in vigore della norma, l'IVA non verrà più corrisposta alle imprese non solo nei rapporti con la pubblica amministrazione ma anche nei rapporti con tutte le società a partecipazione statale e locale (es. ANAS, Ferrovie,

¹ Come noto, il meccanismo viene attualmente disciplinato all'art.17-ter del DPR 633/1972 (in base al quale le imprese non ricevono più l'IVA sulle fatture emesse nei confronti dello Stato e degli Enti pubblici territoriali, che viene versata direttamente dal committente).

La proroga fino al 2020 e l'estensione soggettiva del meccanismo della scissione dei pagamenti è stata richiesta dal Governo italiano alla Commissione europea, in base alla procedura di deroga di cui all'art.395 della Direttiva 2006/112/CE (cfr. DEF- Programma Nazionale di Riforma - sezione III pag. 43).

² A tal riguardo, viene riscritto l'art.17-ter del DPR 633/1972 (in vigore dal 1° luglio 2017) che, nel confermare l'applicabilità dello "split payment" agli Enti pubblici, fa riferimento all'art.1, co.2, della legge 196/2009, rispetto alla formulazione attuale che fornisce un elenco delle singole Amministrazioni coinvolte.

³ L'estensione del meccanismo alle prestazioni di servizi rese dai professionisti viene stabilita mediante l'abrogazione del co.2 del citato art.17ter del DPR 633/1972.

Municipalizzate, etc.).

Tale criticità, poi, si aggrava quando i lavori sono realizzati tramite strutture consortili. In questi casi, infatti, il credito IVA si forma in capo al Consorzio che, per sua natura, è destinato a sciogliersi ad opera ultimata, per cui il recupero del credito diventa veramente difficoltoso.

Su questo aspetto, si è ancora in attesa di una specifica autorizzazione della Commissione Europea che renda applicativa una norma, fortemente sollecitata dall'ANCE, contenuta nella legge di Stabilità dello scorso anno (art. 1, co. 128, legge 208/2015), che farebbe sì che il credito IVA non si formi in capo al Consorzio ma, come avviene ordinariamente, in capo alle singole imprese consorziate.

La proroga sino al 2020 del meccanismo rende quindi ancora più evidente la necessità di accelerare l'operatività della disposizione. Ciò in quanto il settore edile opera già da tempo, e oramai quasi integralmente, applicando il meccanismo del "reverse charge" (anch'esso di derivazione europea) che, in pratica, è l'equivalente della "scissione dei pagamenti" solo che opera in presenza di committenti privati.

Sono evidenti le complicazioni del sistema fiscale che la proroga e l'estensione dello split payment (così come il reverse charge) producono sugli operatori del settore. In ogni caso, resta da risolvere il problema del credito IVA.

Occorre rendere pressoché immediato il rimborso, che attualmente avviene in un periodo che supera in media i sei mesi.

In merito, nella Risoluzione del Parlamento di approvazione del DEF2017 (Documento di Economia e Finanza), viene richiesto l'impegno del Governo al rispetto dei tempi previsti dalla legislazione vigente per le procedure di rimborso dei crediti IVA derivanti proprio dall'applicazione dello "split payment".

Si tratta solo di un impegno che non dà nessuna garanzia agli operatori del settore. E, a giudizio dell'ANCE, anche il rimborso accelerato "in conto fiscale" rischia di rivelarsi uno strumento meramente attenuativo del problema ma non risolutivo.

Allo stesso modo, il Governo sta valutando, in vista della legge di Bilancio 2018, la possibilità di rendere obbligatoria per tutti i soggetti IVA la fatturazione elettronica dietro autorizzazione dei competenti organi comunitari (le norme comunitarie ammettono, infatti, la fatturazione elettronica tra privati solo su opzione e non come meccanismo obbligatorio). In tal modo si recupererebbe il tax gap (differenziale tra l'IVA dovuta e quella effettivamente pagata) potendo poi procedere all'abolizione dello "split payment".

Anche tale proposito resta ad oggi un annuncio, e non è sufficiente ad evitare i ben noti problemi di liquidità alle imprese del settore.

Per risolvere il problema del credito IVA, anche nell'ottica della semplificazione, basterebbe potenziare l'uso della fatturazione elettronica, facendo nuovamente incassare l'IVA anche alle imprese di settore eliminando lo split payment e il reverse charge. Nel frattempo occorre rendere immediato il tempo di recupero del credito IVA semplificando le regole per l'accesso ai rimborsi. In particolare si potrebbero adottare ulteriori meccanismi operativi di accelerazione del recupero del credito, quali, ad esempio:

- 1. un Modello di dichiarazione IVA mensile, sulla falsa riga di quello trimestrale (Modello IVA TR già in uso presso le imprese), che consenta la compensazione del credito IVA già il mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione;*
- 2. l'applicazione dello stesso meccanismo di versamento dell'IVA anche nei confronti dei fornitori. A titolo esemplificativo, se l'impresa presta servizi o cede beni ad una pubblica amministrazione, non riceve l'IVA applicandosi lo "split". La stessa impresa non dovrebbe pagare l'IVA sulle fatture dei propri fornitori, proprio mediante l'applicazione del "reverse". La sua posizione IVA*

in questo modo verrebbe quasi del tutto azzerata, senza che emerga alcun credito;

- 3. la definizione di una soglia massima di applicazione dello “split” al di sopra della quale l’IVA viene liquidata in modalità ordinaria. Con una soluzione di questo tipo, magari definendo una soglia abbastanza bassa, si potrebbe più efficacemente combattere l’evasione, che si annida, come tra l’altro riconosciuto dai dati ufficiali, soprattutto nell’ambito delle piccole e medie forniture, e non già dei contratti di opere o lavori pubblici, laddove visti gli obblighi di fatturazione elettronica e tracciabilità dei pagamenti, è difficile trovare ambiti di evasione.*

In particolare, l’introduzione di una dichiarazione IVA mensile, che consentirebbe l’istanza di rimborso o la compensazione del credito IVA già il mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione, potrebbe essere riconosciuto esclusivamente ai contribuenti che effettuano operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni, per le quali si applica il meccanismo della “scissione dei pagamenti”.

Con un cambio delle attuali regole si risolverebbe un problema sostanziale (rimborso del credito IVA) mediante la semplificazione delle regole attualmente vigenti.

SINTESI PROPOSTE

- **OBBLIGO DELL’USO DELLA FATTURA ELETTRONICA PER TUTTE LE OPERAZIONI IN SOSTITUZIONE DELLO “SPLIT PAYMENT”**
o alternativamente
- **INTRODUZIONE DI UN MODELLO DI DICHIARAZIONE IVA MENSILE, CHE CONSENTA IL RIMBORSO O LA COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA GIÀ IL MESE SUCCESSIVO A QUELLO DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE**

IMPOSTA DI BOLLO: PARTECIPAZIONE ALLE GARE PUBBLICHE D'APPALTO

Nell'ambito delle procedure di partecipazione alle gare per appalti pubblici, uno degli aspetti fiscali che risultano più critici attiene al corretto assolvimento dell'imposta di bollo sugli atti da produrre sia in sede di partecipazione che di aggiudicazione dei lavori.

Le disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972 n.642 che disciplinano la materia, infatti, individuano diverse categorie di atti, differenziando l'applicabilità e la misura del tributo, a seconda dell'obbligo (fin dall'origine o in caso d'uso) di presentazione dell'atto ai competenti uffici amministrativi per la sua registrazione.

A mero titolo esemplificativo, alla luce dei chiarimenti che, sul tema, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n.97/E del 27 marzo 2002, ha fornito, ormai 15 anni orsono ma che si ritengono ancora applicabili, si fornisce uno schema di sintesi, che, tuttavia, non esaurisce la casistica della documentazione che, con l'evolversi della normativa pubblicistica, le imprese operanti nel settore sono chiamate a produrre.

ATTI SOGGETTI A BOLLO SIN DALL'ORIGINE NELLA MISURA DI € 16 PER OGNI FOGLIO***(Art.2, Tariffa, Allegato A, Parte I, D.P.R. 642/1972)**

- capitolato generale (solo se allegato al contratto. In genere, trattandosi di un atto normativo non viene allegato al contratto e, quindi, non deve essere bollato);
- capitolato speciale;
- elenco dei prezzi unitari;
- cronoprogramma;
- processo verbale di consegna;
- verbale di sospensione e di ripresa lavori;
- certificato e verbale di ultimazione dei lavori;
- determinazione ed approvazione dei nuovi prezzi non contemplati nel contratto;
- verbale di constatazione delle misure;
- certificato di collaudo;
- certificato di regolare esecuzione.

7**ATTI SOGGETTI A BOLLO IN CASO D'USO** NELLA MISURA DI € 16 PER OGNI ESEMPLARE, 100 PAGINE O FRAZIONE****(Art.32, Tariffa, Allegato A, Parte II, D.P.R. 642/1972)**

- giornale dei lavori;
- libretto delle misure;
- lista settimanale;
- registro di contabilità;
- sommario del registro di contabilità;
- stato di avanzamento;
- certificato per il pagamento di rate;
- conto finale dei lavori e relativa relazione.

Resta ferma l'applicabilità dell'imposta nella misura fissa di 0,52 euro per gli atti riportati nella tabella seguente.

ATTI SOGGETTI A BOLLO IN CASO D'USO ** NELLA MISURA DI € 0,52 PER OGNI FOGLIO * O ESEMPLARE

(ART.28, TARIFFA, ALLEGATO A, PARTE II, D.P.R. 642/1972)

- elaborati grafici progettuali;
- piani di sicurezza, previsti dall'art.31 della Legge 109/1994;
- disegni, computi metrici, relazioni tecniche, planimetrie.

* Il foglio si intende composto da quattro facciate (art.5, D.P.R. 642/1972);

**Si ha "caso d'uso" quando gli atti, i documenti e i registri sono presentati all'Ufficio per la registrazione (art.2, D.P.R. 642/1972).

In un siffatto contesto, caratterizzato da un intrigo di norme, prassi e pronunce giurisprudenziali, non solo si rilevano elementi di assoluta confusione che, evidentemente, generano negli operatori economici errori incolpevoli, ma effetto ancor più grave si rintraccia nel costo economico che le imprese si trovano a dover sostenere per la documentazione da produrre in tutte le fasi di gara.

Valutazioni ANCE

L'ANCE da tempo sostiene l'assoluta urgenza di un vero e proprio riordino della materia, preso atto, nel corso degli anni, che le Amministrazioni Pubbliche, nell'esercizio delle proprie funzioni di stazioni appaltanti, assumono comportamenti spesso contraddittori e difforni da territorio a territorio.

Tale situazione non fa che tradursi in un completo disorientamento degli operatori economici che sono, soprattutto, esposti a costi sempre variabili ma costantemente elevati.

Per far fronte a questa situazione, occorrerebbe, a giudizio dell'ANCE, l'introduzione di un'imposta d'atto "sostitutiva", funzionale proprio alla produzione, richiesta o presentazione dei documenti relativi alla partecipazione alle gare d'appalto di lavori pubblici, applicata in misura proporzionale, ad esempio, sull'importo dei lavori posto a base d'asta.

Questa costituirebbe, in sostanza, una sorta di "registrazione" complessiva della documentazione prodotta, così assumendo, tra l'altro, rilevanza giuridica, idonea ad esprimere la propria efficacia non solo tra le parti ma anche nei confronti dei terzi.

SINTESI PROPOSTE

- **INTRODUZIONE DI UN'IMPOSTA D'ATTO "SOSTITUTIVA" DELL'IMPOSTA DI BOLLO SUGLI ATTI RELATIVI ALLA PARTECIPAZIONE ALLE GARE D'APPALTO DI LAVORI PUBBLICI, APPLICATA IN MISURA PROPORZIONALE SULL'IMPORTO DEI LAVORI POSTO A BASE D'ASTA**

IMPOSIZIONE SUL POSSESSO IMMOBILIARE- IMU E TASI

Un tema a lungo dibattuto, in seno al processo di riforma della tassazione immobiliare, è rappresentato dalla riforma della tassazione locale sugli immobili, affinché si possa addivenire ad una sostanziale semplificazione ed un assetto definitivo e stabile per un settore della fiscalità caratterizzato, nel corso degli ultimi anni, dal succedersi di numerose modifiche normative, che hanno prodotto un indiscriminato aumento della pressione fiscale sugli immobili.

Il *trend* in aumento della tassazione immobiliare è legato, quindi, a fenomeni patologici - più volte denunciati - che, ad esempio per le imprese di costruzioni, sono stati rappresentati dalla tassazione patrimoniale immobiliare (IMU e TASI) sui fabbricati costruiti o ristrutturati per la successiva vendita (cd. "*beni merce*" delle imprese edili).

Grazie all'azione dell'ANCE, già dalla seconda rata 2013, è stata esclusa la tassazione IMU sui fabbricati costruiti o ristrutturati per la successiva vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

Tale misura ha rappresentato un importante segnale d'attenzione per le imprese del settore delle costruzioni, in quanto ha riconosciuto l'illegittimità di una tassazione patrimoniale applicata su beni destinati alla vendita, che tra l'altro costituiva un *unicum* nel panorama del prelievo fiscale sulla produzione industriale e commerciale, non solo in Italia, ma anche a livello internazionale.

Tuttavia, la successiva introduzione della TASI ha comunque comportato effetti deleteri su tutti i "*beni merce*" delle imprese edili, sui quali, dopo l'esclusione dalla tassazione IMU, è comunque stata sostanzialmente reintrodotta un'imposta patrimoniale, camuffata da imposta sui servizi, tra l'altro non fruiti da tale tipologia fabbricati.

In aggiunta, va considerato che l'esclusione da prelievo IMU e TASI non si applica in nessun caso alle aree destinate alla costruzione per la successiva vendita, facenti parte anch'esse del "*magazzino*" delle imprese edili. Si tratta di aree costituenti "*beni merce*" delle imprese di costruzione, per le quali, così come per i fabbricati destinati alla vendita, la tassazione immobiliare locale si ritiene illegittima.

Una disciplina impositiva così complicata e diversificata sui cd. "*beni merce*" delle imprese edili impone agli operatori economici del settore l'osservanza di una serie di adempimenti operativi piuttosto impegnativi e costanti nel tempo, laddove, trattandosi di beni alla cui produzione e scambio l'attività edile è destinata, quindi variabili anno per anno, le imprese edili sono obbligate ad adempiere a pena di perdita di ogni possibile beneficio.

Si consideri, ad esempio, che, per fruire dell'esenzione ai soli fini IMU per gli immobili costruiti e ristrutturati delle imprese edili, rimasti invenduti, v'è obbligo, a pena di decadenza, dai citati benefici, di presentare la dichiarazione IMU, nella quale deve essere attestato il possesso dei requisiti e devono indicati i dati catastali degli immobili ai quali si applica il beneficio. Tale dichiarazione rimane efficace anche per i periodi d'imposta successivi a quello di presentazione, fintanto che permangono le condizioni previste per l'esenzione.

Discorso analogo può farsi per il riconoscimento della qualifica di un terreno come "*area edificabile*", che deve essere verificata, ai fini IMU/TASI, per ciascun periodo d'imposta, come risulta anche dall'art.9, co.2, del D.Lgs. 23/2011 (in relazione all'applicabilità dell'IMU), in base al quale «*l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; (...) A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria*» .

In sostanza, con il riferimento normativo all'anno solare, che configura un'autonoma obbligazione fiscale, il Legislatore ha ribadito un principio di carattere generale, secondo il quale il pagamento dei tributi deve avvenire per singoli periodi d'imposta.

Quindi, per stabilire l'ammontare delle imposte dovute annualmente, occorre fare riferimento di volta in volta alla disciplina IMU/TASI vigente nel periodo d'imposta considerato.

Tale variabilità normativa, innegabilmente confermata negli anni dalla prolifica attività del Legislatore sul tema, espone di fatto le imprese ad un elevato rischio di vedersi negato il diritto all'esenzione del tributo a causa di meri errori formali negli adempimenti obbligatori.

Valutazioni ANCE

Ciò premesso, l'ANCE sostiene da tempo l'urgenza di una riorganizzazione del prelievo fiscale locale, improntata alla semplificazione, oltretutto ad un reale contenimento della tassazione sugli immobili e deve basarsi sulla collaborazione e condivisione con le categorie rappresentative del mondo immobiliare.

È di tutta evidenza che l'obiettivo principale dell'Associazione è quello di vedersi riconosciuta l'esenzione integrale da prelievo IMU/TASI per i beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività delle imprese di costruzioni che rappresenta. Anche in tal caso, l'esclusione, oltre a rispondere a principi di chiara equità fiscale (i "beni merce" non sono ancora usciti dal circuito produttivo, cioè non hanno prodotto ancora ricavi e non fruiscono dei servizi comunali), semplificherebbero di molto il regime fiscale di tali immobili.

In subordine, nondimeno, si auspica una reale razionalizzazione degli adempimenti necessari alla verifica dei requisiti per accedere all'esclusione da imposizione patrimoniale locale quantomeno per i fabbricati costruiti o ristrutturati per la successiva vendita, già fuori dall'ambito applicativo dell'IMU.

Più in generale, tuttavia, l'ANCE da tempo auspica che si giunga ad una forma di tassazione unica sugli immobili, che semplifichi il macchinoso quadro normativo che, soprattutto nel corso degli ultimi anni, ha determinato forte incertezza applicativa e, soprattutto, un maggior costo fiscale dell'investimento immobiliare.

In particolare, a parere dell'ANCE, la riforma dovrebbe necessariamente basarsi sull'introduzione di un'imposta unica patrimoniale (IMU o TASI), stabile quanto meno per tre anni ed integralmente destinata ai Comuni per il finanziamento dei servizi ("service tax"), con l'ovvia esclusione dei beni prodotti dalle imprese edili (aree e fabbricati costruiti, o ristrutturati, per la successiva vendita) e con l'eliminazione dalla rendita catastale degli immobili produttivi speciali, appartenenti ai gruppi catastali D ed E, dei macchinari, dei congegni, delle attrezzature e degli altri impianti funzionali al processo produttivo.

SINTESI PROPOSTE

- **ESENZIONE INTEGRALE DAL PRELIEVO IMU/TASI PER GLI IMMOBILI "BENI MERCE" (ALLA CUI PRODUZIONE E SCAMBIO È DIRETTA L'ATTIVITÀ DELLE IMPRESE DI COSTRUZIONI)**

o alternativamente

- **INTRODUZIONE DI UN'IMPOSTA UNICA PATRIMONIALE (IMU O TASI), STABILE QUANTO MENO PER 3 ANNI ED INTEGRALMENTE DESTINATA AI COMUNI PER IL FINANZIAMENTO DEI SERVIZI ("SERVICE TAX"), CON ESCLUSIONE DA PRELIEVO PER GLI "IMMOBILI MERCE"**

IMPOSIZIONE SUL TRASFERIMENTO IMMOBILIARE – ESTENSIONE DELLA REGOLA DEL “PREZZO VALORE”

Ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, l'art. 43 del D.P.R. n. 131/1986 impone di considerare come base imponibile degli immobili oggetto di trasferimento a titolo oneroso il valore venale in comune commercio del bene (o se superiore, il prezzo risultante dall'atto di acquisto).

In merito, l'art. 1, co. 497, legge n. 266/2005 ha introdotto una deroga a tale principio, ossia la regola del c.d. “prezzo valore”⁴ agli acquisisti di abitazioni e relative pertinenze effettuati da persone fisiche non esercenti attività commerciale.

In base a tale principio, l'imposta di registro e le imposte ipotecarie e catastali possono applicarsi, su opzione dell'acquirente, sul “*valore catastale*” dell'immobile, a prescindere dal prezzo di cessione dichiarato nel rogito.

L'esercizio di tale facoltà è subordinata al rispetto delle seguenti condizioni fissate dalla norma, ovvero:

- gli acquirenti devono essere persone fisiche non esercenti attività commerciali, artistiche o professionali;
- la cessione deve avere ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze;
- l'opzione per l'applicazione del “*prezzo valore*” deve essere compiuta all'atto della cessione e su richiesta dell'acquirente al notaio.

Il citato regime, la cui applicabilità è subordinata alla verifica dei suddetti stringenti requisiti, non può trovare applicazione per le operazioni di cessione soggette ad IVA, ovverosia per le operazioni di vendita di immobili abitativi (e relative pertinenze) effettuate dalle imprese che li hanno costruiti o incisivamente ristrutturati e poi destinati alla vendita. Tale limitazione trova evidente fondamento nella derivazione comunitaria della disciplina IVA, anche per quel che riguarda l'imponibilità/esenzione da imposta delle operazioni immobiliari (cessione e locazione di fabbricati).

Tuttavia, è evidente che la norma agevolativa in questione consente al contribuente di scegliere come base imponibile dell'acquisto, anche in funzione dell'andamento del mercato immobiliare, tra il “*valore catastale*” (cd. prezzo valore) e il “*valore di mercato*”.

Ciò determina, di fatto, una sostanziale disparità di trattamento tra contribuenti che, pur realizzando la stessa operazione -acquisto dell'abitazione-, scontano regimi fiscali differenziati a seconda della controparte venditrice.

In sostanza, si tratta di un ulteriore esempio del principale paradosso dell'attuale prelievo fiscale, che penalizza chi acquista da impresa (scontando l'IVA) un immobile nuovo di qualità e premia invece chi compra da privato (applicando l'imposta di registro) un prodotto immobiliare con caratteristiche costruttive ed energetiche obsolete⁵.

⁴ A tal riguardo, laddove applicabile il meccanismo del prezzo valore, si assoggetta a tassazione la rendita catastale, rivalutata del 5% e moltiplicata per il coefficiente di 120, o di 110 se l'immobile costituisce una “prima casa” per il soggetto acquirente (art. 52, co. 4 e 5, del D.P.R. 131/1986).

⁵ Per superare tale disparità di trattamento, si ricorda che, la legge di Stabilità 2016 (art.1, co.56, legge 208/2015) ha introdotto una detrazione Irpef commisurata al 50% dell'IVA dovuta sull'acquisto di abitazioni in classe energetica A o B, effettuato fino al 31 dicembre 2017, da ripartire in 10 quote annuali di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta nel quale l'acquisto è effettuato e nei 9 successivi. L'incentivo, in particolare, spetta ai soggetti Irpef che nel 2016 acquistano dalle imprese costruttrici abitazioni in classe A o B, a prescindere dall'uso che ne faranno. La misura, fortemente auspicata dall'ANCE, è stata

Sul tema, si ricorda, inoltre, che si è pronunciata anche la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 6 del 23 gennaio 2014, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, co. 497, legge n. 266/2005, nella parte in cui non prevede la facoltà, per gli acquirenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di espropriazione forzata, di chiedere l'applicazione del "prezzo valore", in deroga all'art. 44.

Secondo la Consulta, l'art. 1, co. 497, legge n. 266/2005 è illegittimo, per violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione, laddove riconosce tale facoltà di scelta solo alla persona fisica che acquista mediante un contratto, ma non anche a chi acquista in esito a procedure esecutive o per asta pubblica.

Valutazioni ANCE

Sul tema, l'ANCE non può che prendere atto del fatto che, pur rappresentando, come anzidetto, un esempio evidente della disparità di trattamento fiscale tra contribuenti che comunque pongono in essere operazioni equivalenti (ma che scontano regimi fiscali profondamente diversi), il ricorso all'opzione del "prezzo-valore" determina notevoli vantaggi nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti.

Alla prima, infatti, viene garantito un gettito facilmente controllabile e predeterminabile ed ai secondi viene praticamente escluso il rischio di accertamento. Pertanto, è comunque auspicabile un'estensione del suddetto meccanismo, ad esempio, ai fabbricati non abitativi ed ai terreni, laddove le compravendite scontano l'applicazione dell'imposta di registro, non riscontrando alcun reale impedimento sotto il profilo normativo.

Per superare, invece, i vincoli comunitari che impediscono, di fatto, l'imposizione ai fini IVA su un valore diverso dal corrispettivo di vendita, indicato in fattura, l'ANCE auspica l'introduzione di meccanismi premiali (tipo detrazioni o crediti d'imposta), sulla falsa riga di quanto previsto, ad esempio, dall' art. 1, co.56, legge 208/2015 (cfr. nota 5).

Ad esempio, potrebbe essere introdotta una detrazione d'imposta (o un credito d'imposta) commisurata alla differenza tra l'ammontare dell'IVA effettivamente corrisposto dall'acquirente ed indicato in fattura e l'importo dell'imposta che deriverebbe dall'applicazione della corrispondente aliquota al "valore catastale" dell'immobile.

Si tratta di una proposta che consentirebbe anche nell' ambito dei contratti aventi ad oggetto fabbricati soggetti ad IVA, di favorire l'emersione del reale valore del bene, con evidenti vantaggi anche per l'amministrazione finanziaria.

SINTESI PROPOSTE

- **ESTENSIONE DELLA REGOLA DEL "PREZZO VALORE" AI FABBRICATI NON ABITATIVI ED AI TERRENI, LADDOVE LA VENDITA SCONTA L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO**
- **INTRODUZIONE, AI FINI IVA, DI UNA DETRAZIONE/UN CREDITO D'IMPOSTA COMMISURATA ALLA DIFFERENZA TRA L'AMMONTARE DELL'IVA EFFETTIVAMENTE CORRISPOSTO DALL'ACQUIRENTE ED INDICATO IN FATTURA E L'IMPORTO DELL'IMPOSTA CHE DERIVEREBBE DALL'APPLICAZIONE DELLA CORRISPONDENTE ALIQUOTA AL "VALORE CATASTALE" DELL'IMMOBILE**

concepita come strumento di incentivazione del mercato residenziale, per indirizzare la domanda verso l'acquisto di abitazioni di nuova generazione, e tenta proprio di attenuare la disparità di trattamento fiscale che penalizza chi investe nel prodotto nuovo di qualità e premia invece chi compra un prodotto immobiliare obsoleto.

L'incentivo, infatti, abbattendo della metà l'IVA applicata sull'acquisto di abitazioni nuove o riqualificate punta proprio ad eliminare la disparità di trattamento fiscale che esiste tra chi compra l'usato dal privato, con registro al 2% o al 9% sul valore catastale dell'abitazione, e chi acquista invece il nuovo o riqualificato dall'impresa, pagando l'IVA al 4% o al 10% sull'intero corrispettivo di vendita.

IMPOSIZIONE SUL TRASFERIMENTO IMMOBILIARE – CESSIONE DI FABBRICATI DA DEMOLIRE

Nell'ambito dei processi di rigenerazione del patrimonio edilizio esistente, la cui diffusione è sempre più ampia su tutto il territorio nazionale, si segnalano profili critici in ordine al corretto trattamento fiscale riservato alle operazioni immobiliari complesse che da questi derivano.

In particolare, è prassi diffusa che, nel normare ipotesi di sostituzione edilizia nell'ambito dei cd. "*piani casa*", gli enti regolatori preposti (le Regioni) impongano la demolizione del fabbricato esistente oggetto del "*piano*" e la sua ricostruzione, a fronte della quale accordano un premio di cubatura applicabile al riedificando edificio.

Tali iniziative spesso vengono realizzate attraverso lo strumento della "*permuta immobiliare*", mediante la quale il proprietario del vecchio fabbricato lo cede ad un'impresa di costruzioni che, dopo aver realizzato materialmente l'intervento di sostituzione, retrocede in permuta allo stesso soggetto una porzione del nuovo fabbricato.

È, infatti, prassi diffusa che il proprietario dell'esistente fabbricato, in mancanza di risorse economiche sufficienti e della debita capacità imprenditoriale, dinanzi all'opportunità di ottenere un aumento di cubatura, si rivolga ad imprese specializzate, affinché, con loro competenze nonché risorse finanziarie, pongano in essere la sostituzione edilizia.

Tutto ciò premesso, la questione da dirimere è relativa alla qualificazione della cessione del fabbricato esistente destinato alla successiva demolizione e ricostruzione (con eventuale incremento di volumetria).

Ai fini delle imposte sui redditi, in merito alla cessione di un fabbricato destinato a successiva demolizione (in quanto inserito specificatamente in un "*piano di recupero*"), l'Agenzia delle Entrate ha espresso il proprio orientamento (Cfr. R.M. n. 395/E del 22 ottobre 2008), ritenendo che l'atto di compravendita dovesse essere riqualficato come avente ad oggetto un terreno edificabile piuttosto che il fabbricato, con conseguente imposizione ai fini IRPEF dell'eventuale plusvalore rinvenibile nella differenza tra costo di acquisto del terreno (e/o eventuali spese sostenute per renderlo edificabile) e prezzo percepito.

Anche ai fini dell'imposta di registro, la cessione di un rudere, destinato alla demolizione, deve essere riqualficata quale compravendita di un'area edificabile, alla luce del reale intento perseguito dalle parti e dello scopo effettivo realizzato dall'atto di vendita (così, da ultimo, ad esempio, l'Ordinanza n. 12062 del 13 giugno 2016 della Corte di Cassazione).

La Suprema Corte afferma, infatti, che "*ai fini dell'imposta di registro, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualficazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce..*".

Pertanto, anche per i giudici della Suprema Corte, non rileva il *nomen iuris* attribuito dalle parti, ossia il dato formale, ma conta l'effettivo contenuto e lo scopo complessivo delle diverse pattuizioni negoziali.

Tuttavia, la suddetta qualificazione giuridica della cessione opera ai soli fini delle imposte di registro ed IRPEF, invece, ai fini IVA l'orientamento di prassi è del tutto diverso, in quanto detti trasferimenti conservano la propria natura oggettiva e non diventano "*cessioni di aree edificabili*".

Infatti, il regime IVA è strettamente correlato allo stato oggettivo del bene ceduto, prescindendo dalla destinazione operata dall'acquirente. Pertanto, il trasferimento di

un rudere, destinato alla demolizione, laddove accatastato, ai fini IVA, è considerata una cessione di fabbricato e non di area.

Pertanto, un'identica situazione giuridica, ovvero la cessione di un fabbricato da demolire, è sottoposta ad un diverso trattamento fiscale (cessione di fabbricato ai fini IVA/cessione area edificabile ai fini delle dirette e registro), generando incertezze sulla corretta individuazione del regime tributario applicabile che genera un frequente contenzioso che dura anni e, conseguentemente diventa un impedimento all'avvio di nuove iniziative immobiliari.

Valutazioni ANCE

Sul tema, l'ANCE ritiene che, in un'ottica di semplificazione della disciplina fiscale in materia edilizia, debbano essere fornite indicazioni univoche e certe affinché la medesima situazione giuridica sia qualificata sempre nello stesso modo ai fini di tutte le imposte.

Pertanto nel caso di cessione di fabbricato da demolire, è urgente intervenire anche sotto il profilo normativo per definire univocamente il regime fiscale applicabile ai fini di tutte le imposte (sull'acquisto, e sul possesso) che favorisca nuove operazioni immobiliari con positivi effetti per le imprese, sui livelli occupazionali e anche Per l'Erario cui preverrebbe un maggior gettito su tali operazioni. '

Ad avviso dell'ANCE, ad esempio, potrebbe intendersi univocamente, ai fini di tutte le imposte, come trasferimento di fabbricato (e non già di area edificabile), la cessione di un immobile da demolire, qualora ricorrano le seguenti condizioni:

- 1. il fabbricato oggetto di cessione abbia un autonomo valore commerciale (almeno pari a quello dell'area su cui insiste) ed un significativo valore catastale, sul quale la proprietà calcola le imposte sul possesso (IMU e TASI, ipotesi maggiormente frequente);*
- 2. la cessione venga realizzata nell'ambito di un progetto di sostituzione edilizia, stabilita da leggi regionali, che sia condizionato e presupponga l'esistenza di un fabbricato, da demolire e ricostruire con maggior volumetria (condizione rintracciata comunemente);*
- 3. all'atto del trasferimento, il fabbricato sia comunque utilizzato quale abitazione dei cedenti (costituendo spesso per gli stessi anche la "prima casa"), a dimostrazione della sua reale esistenza ed agibilità;*
- 4. sia utilizzata, per l'attuazione del piano, la permuta, ritenendola strumento idoneo ad escludere qualsiasi intento speculativo in capo al privato cedente, che giustificerebbe l'imposizione fiscale dell'eventuale plusvalore realizzato. Difatti, il contratto permutativo, per sua natura, presuppone l'identità di valore tra bene ceduto e bene ricevuto (si consideri, in particolare, quale valore della controprestazione il costo di produzione del bene futuro oggetto di scambio con il bene presente. Questo, infatti, costituisce, di norma, il valore che l'impresa è disposta a corrispondere per il fabbricato esistente).*

Di contro, laddove l'operazione sia caratterizzata dalla mancata verifica anche di uno solo dei suddetti requisiti, questa potrebbe essere ritenuta come cessione di area edificabile.