

Edizione di giovedì 2 aprile 2015

IVA

[Inversione contabile ed interventi edili: ancora dubbi?](#)

di Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi

BILANCIO

[L'OIC23 "raccomanda" la percentuale di completamento](#)

di Fabio Landuzzi

CONTROLLO

[Il libro del collegio sindacale: ma chi deve tenerlo?](#)

di Fabio Pauselli

CRISI D'IMPRESA

[La gestione della crisi e la transazione dei crediti contributivi](#)

di Marco Capra

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Dividendi esteri a più vie](#)

di Ennio Vial

IVA

Inversione contabile ed interventi edili: ancora dubbi?

di Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi

Gli operatori hanno salutato con favore l'emanazione della [**Circolare n. 14/E**](#) con la quale l'Agenzia delle entrate ha finalmente "tolto i veli" alla intricata questione della nuova **inversione contabile nel comparto delle prestazioni sugli edifici**, applicabile dal 01.01.2015.

Le direttive generali sono quelle che abbiamo sempre sposato con [precedenti interventi su EC News](#), specialmente per ciò che attiene il comparto delle manutenzioni nell'impiantistica.

Meno esplorata, invece, appare la casistica – ricca di innumerevoli sfaccettature – degli interventi di completamento degli edifici, in merito alla quale anche le esemplificazioni contenute nel documento di prassi meritano una ulteriore meditazione.

Due sono gli assiomi ribaditi dalla circolare:

1. *il termine di "completamento" di edifici ... è utilizzato dal Legislatore in modo atecnico;*
2. *l'articolo 3 del Testo Unico dell'edilizia (DPR 6 giugno 2001, n.380), non menziona ...la nozione di completamento, ma fa riferimento a interventi quali la manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, etc.*

In merito all'assioma 1), **si fatica a giustificare la presenza di un "Legislatore atecnico"** (anche perché sarebbe curioso sapere chi ha materialmente steso il testo della norma), che pare una contraddizione in termini. Infatti, risulta più semplice affermare che **la nozione di completamento sia quella indirettamente evocata dalla classificazione Ateco**, come si affretta a fare la medesima circolare.

In particolare, la premessa alla descrizione del Gruppo 43 così si esprime: *I lavori di completamento comprendono le attività che contribuiscono alla finitura di una costruzione quali posa in opera di vetrate, intonacatura, tinteggiatura e imbiancatura, lavori di rivestimento di muri e pavimenti o di rivestimento con altri materiali quali parquet, moquette, carta da parati eccetera, levigatura di pavimenti, lavori di carpenteria per finitura, lavori di isolamento acustico eccetera. Sono inoltre incluse tutte le attività di riparazione dei lavori citati.*

Proprio su questo punto si annida qualche difficoltà, stante che il riferimento ai lavori edili "di piccolo cabotaggio" può essere evocata dai codici 43.39.01 (attività non specializzate di lavori edili) e 43.39.09 (altri lavori di completamento e finitura degli edifici non classificati altrove). Gli stessi si devono considerare ricompresi nel reverse, a differenza dei lavori di costruzioni vera e propria di edifici (ascrivibili al diverso Gruppo 41 Ateco), che ne sono invece esclusi

(Questa divisione include lavori generali per la costruzione di edifici di qualsiasi tipo. Sono inclusi i nuovi lavori, le riparazioni, le aggiunte e le alterazioni, l'installazione nei cantieri di edifici prefabbricati o di strutture anche di natura temporanea. È compresa inoltre la costruzione di alloggi, edifici adibiti ad uffici, negozi, edifici pubblici e di servizio, fabbricati rurali eccetera).

Al riguardo, citando la casistica dell'**unico contratto di appalto “composito”**, comprendente dunque operazioni da assoggettare ad Iva ed operazioni soggette al reverse, la Circolare presenta il caso della:

- costruzione di edificio, ovvero interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia;
- all'interno della quale sia anche prevista la installazione di uno o più impianti.

Poiché la casistica è, per assunto, promiscua, significa che il primo punto menziona ipotesi che non vanno in reverse, mentre il secondo punto prestazioni che soggiacciono alla inversione contabile.

Ne dovrebbe derivare, dunque, che in merito alla casistica dei lavori edili, le Entrate hanno tentato di effettuare una sorta di **ipotetica distinzione per i lavori di completamento, tentando una assimilazione con le fattispecie previste dalla disciplina urbanistica**.

Si potrebbe allora ipotizzare (sempre pensando alle prestazioni in appalto relative ad edifici) alla sistematizzazione delle fattispecie evocate dall'articolo 3 del D.P.R. n. 380/2001 come risulta dalla tabella che segue:

	Descrizione	Gruppo Ateco	Reverse
a)	interventi di manutenzione ordinaria	43	SÌ
b)	interventi di manutenzione straordinaria	43	SÌ
c)	interventi di restauro e risanamento conservativo	41	NO
d)	interventi di ristrutturazione edilizia	41	NO
e)	interventi di nuova costruzione	41	NO
f)	interventi di ristrutturazione urbanistica	41	NO

Tale conclusione, ovviamente, va assunta con estrema cautela, sempre **verificando** che le **prestazioni effettivamente rese, pur se ammissibili urbanisticamente secondo una delle tipologie di cui sopra, non possano essere differentemente inquadrati ai fini Ateco.**

Tornando all'esempio dell'appalto promiscuo, allora, l'Agenzia afferma che (ad esempio) la **ristrutturazione** edilizia comprensiva dell'impegno all'installazione di uno o più impianti, possa scontare **l'Iva sul complessivo corrispettivo, senza scindere la quota parte relativa all'impiantistica.**

Tale conclusione, ovviamente, vale per il documento emesso dal soggetto che si è impegnato a realizzare l'opera, mentre (sempre a titolo di esempio) l'idraulico, che ha realizzato l'impianto di riscaldamento in subappalto, fatturerà le proprie prestazioni in inversione contabile, in quanto non avrà alcuna oggettiva difficoltà ad applicare il reverse.

BILANCIO

L'OIC23 “raccomanda” la percentuale di completamento

di Fabio Landuzzi

Il Principio contabile **OIC 23** definisce i “**lavori in corso su ordinazione**” come i contratti “*di durata normalmente ultrannuale per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale*”. Viene poi specificato che si tratta di lavori eseguiti “*su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste*” e “*normalmente affidati con contratti di appalto o altri atti aventi contenuti simili*”. Quindi, secondo l’OIC 23 la nozione di “lavori in corso su ordinazione” presenta i seguenti **connotati distintivi**:

- il **contratto** fra l’impresa appaltatrice ed il committente;
- il **progetto unico** per la realizzazione di beni o servizi, o comunque la **stretta interconnessione tecnica** fra i beni e i servizi che rappresentano l’oggetto del contratto;
- le **specifiche tecniche** dell’opera **stabilite dall’appaltante**.

La **durata (ultrannuale)** non è invece un elemento distintivo obbligatorio, così che ai fini della rappresentazione in bilancio e della valutazione, i criteri dettati dell’OIC 23 sono applicabili anche ai contratti che hanno una durata complessiva inferiore ai 12 mesi, se presentano comunque le caratteristiche sopra esposte.

L’art. 2426, n. 11), cod. civ., si limita a prevedere che i lavori in corso su ordinazione – senza distinzione fra infra od ultrannuali – “*possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza*”; quindi, il metodo applicabile (ex n. 9 dell’art. 2426, cod. civ.) sarebbe quello del **costo di realizzazione**. Il Principio contabile **OIC 23 (par. 42 e 43)** prende invece una posizione molto chiara:

- nel caso dei lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale: si applica il criterio della **percentuale di completamento** (n. 11 dell’art. 2426, c.c.) quando sono verificate le **condizioni previste ai paragrafi da 45 a 48** dell’OIC23; solo quando tali condizioni non sono verificate, si applicherà il criterio della “**commessa completata**”;
- nel caso dei lavori in corso su ordinazione di **durata infrannuale**: i due criteri sono **pienamente alternativi** l’uno all’altro non essendovi una preferenza esplicitata.

La scelta del **criterio** di valutazione deve **essere coerente ed anche costante** quantomeno per gruppi omogenei di commesse; ad esempio, in base alla durata dei lavori, alla natura dei beni, dei contratti, ecc..

Le ragioni che hanno indotto l'OIC 23 a raccomandare l'applicazione del criterio della percentuale di completamento sono che:

- si tratta del criterio che **meglio soddisfa** meglio il requisito della **competenza** economica;
- non viola il **principio di prudenza** perché il diritto al corrispettivo deve risultare da un contratto vincolante, ed il risultato della commessa deve essere stimabile in modo attendibile;
- necessita della “**ragionevole certezza**” del corrispettivo e deve tenere conto di eventuali **perdite in corso di maturazione**.

L'OIC 23 pone quindi le **condizioni** a cui la scelta di questo criterio è subordinata (par. 45 e 46):

- l'esistenza del **contratto vincolante** per le parti con **previsione del corrispettivo** per l'appaltatore;
- il **diritto al corrispettivo** dell'appaltatore **deve maturare con ragionevole certezza** mano a mano che i lavori sono eseguiti;
- **non vi deve essere incertezza riguardo a clausole contrattuali o fattori esterni**, che rendano dubbia la capacità dei contraenti di adempiere alle proprie obbligazioni;
- il **risultato** della commessa deve essere **misurabile** in modo attendibile.

Sotto il **profilo contabile**, l'applicazione del criterio della percentuale di completamento **prescinde dalle modalità di fatturazione** dei lavori che spesso sono infatti dettate da esigenze di finanziamento delle attività che non corrispondono all'opera concretamente eseguita e quindi da rappresentare in bilancio ai fini della determinazione del risultato d'esercizio.

CONTROLLO

Il libro del collegio sindacale: ma chi deve tenerlo?

di Fabio Pauselli

Il Collegio Sindacale, come noto, nell'ambito delle proprie attività di vigilanza predispone uno specifico verbale per ogni riunione, riguardante le specifiche attività svolte. Il libro, tenuto a cura del medesimo Collegio, riporta tutte le adunanze e le deliberazioni di quest'ultimo.

I verbali possono essere redatti **contestualmente allo svolgimento dello specifico incarico** oppure predisposti in una **fase successiva alla riunione** a condizione, tuttavia, che:

- vengano **tempestivamente** riportati sul libro delle adunanze del Collegio Sindacale;
- **sottoscritti** dai partecipanti;
- sottoscritti da coloro che, **in caso di assenza**, ne abbiano comunque **preso visione**.

Il libro delle adunanze del Collegio Sindacale assume ulteriore importanza nel caso in cui questi sia stato incaricato dall'assemblea di svolgere anche le funzioni del controllo contabile. Infatti, nonostante l'attività di revisione svolta dal Collegio sindacale debba essere **documentata esclusivamente nelle carte di lavoro**, rappresentando queste un **set di documentazione autonomo** rispetto sia al libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio sindacale che alla documentazione di supporto ex artt. 2403 e ss. c.c., dovranno comunque essere verbalizzate e riportate nel libro del Collegio Sindacale tutte le riunioni concernenti anche gli aspetti meramente contabili. Questo è tanto più vero se si considera che a seguito delle modifiche introdotte nell'ambito della revisione legale dal D. Lgs. n. 39/2010, il **libro della revisione** è stato **definitivamente abrogato**.

Le riunioni del Collegio Sindacale oggetto di verbalizzazione devono riportare alcune informazioni inderogabili. Innanzitutto è fondamentale la **data**, il **luogo della riunione** e le **modalità di svolgimento** (ad es. in teleconferenza, ecc.). Soprattutto la data, al di là degli aspetti meramente formali, è un elemento fondamentale per la verifica del rispetto dei termini ex art. 2404 c.c. e nell'ambito delle verifiche contabili.

Altre informazioni basilari da riportare sono:

- l'indicazione dei **sindaci intervenuti e di quelli assenti**, con specifica indicazione di quelli che hanno giustificato o meno la propria assenza;
- menzione delle **persone e loro qualifica intervenute** alla riunione (ad es. responsabile amministrativo);
- **descrizione dell'attività** svolta e degli accertamenti eseguiti, con indicazione delle eventuali **delibere** in merito;

- **documenti pervenuti** ed utilizzati all'organo di controllo.

E' fondamentale, inoltre, che il verbale del Collegio sindacale **venga trasmesso tempestivamente**, anche in bozza, **all'organo amministrativo** nel caso in cui, sulla base delle indagini esperite, contenga **rilievi, fatti, circostanze significative**.

Ma il libro così formato, **chi deve conservarlo?** Premesso che il codice civile **non detta regole in merito al luogo di conservazione**, è prassi, trattandosi comunque di libro sociale, **custodirlo presso la sede legale della società**. Nulla vieta, tuttavia, che lo stesso possa essere conservato anche presso lo **studio professionale del Presidente del Collegio Sindacale o di altro componente** a ciò delegato.

In questi casi, tuttavia, è opportuno **informare tempestivamente l'organo amministrativo** della società in merito all'effettivo luogo di conservazione del libro ricorrendo ad **un'apposita dichiarazione** da parte del sindaco delegato alla conservazione, in modo da **attestarne la tenuta del libro e la durata** presso il proprio studio. Una tale attestazione, disponibile anche nel **documento Irdcec n. 20/2013**, risulta fondamentale per fugare ogni dubbio circa **le responsabilità di conservazione** in caso di **un eventuale smarrimento**.

CRISI D'IMPRESA

La gestione della crisi e la transazione dei crediti contributivi

di Marco Capra

Nella gestione della crisi, gli operatori devono porre grande attenzione ai crediti contributivi.

Come è noto, ai sensi dell'art. **182-ter L.F. "Transazione fiscale"**, l'imprenditore, nell'ambito del concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, "[...] può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi [...] nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo [...]" . La norma precisa, poi, che: "**Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore** o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole".

Con il D.M. 4 agosto 2009, il Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali ha definito le "Modalità di applicazione, criteri e condizioni di accettazione da parte degli enti previdenziali degli accordi sui crediti contributivi"; sono, quindi, seguite le **Circolari Inps n. 38/2010 e Inail n. 8/2010**.

In funzione della natura del credito, nel ridetto D.M. è prevista una **percentuale minima di pagamento parziale**, al di sotto della quale gli Enti non accettano la transazione; precisamente, è richiesto:

- il 100% per i crediti per contributi IVS (privilegiati ex art. 2778 n. 1, c.c.);
- il 40% per i crediti per altri contributi previdenziali e assistenziali, nonché il 50% dell'importo degli accessori sui crediti indicati al punto precedente (privilegiati ex art. 2778 n. 8, c.c.);
- il 30% per i crediti chirografari, tra i quali rientra il restante 50% degli accessori.

L'imprenditore deve presentare all'Ente previdenziale una proposta corredata dalla **documentazione** di regola già prevista per il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione dei debiti:

- una relazione aggiornata sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria;
- lo stato analitico ed estimativo delle attività;

- l'elenco nominativo dei creditori e delle cause di prelazione, con precisazione dei titolari dei diritti reali o personali sui beni di proprietà o in possesso del debitore;
- il dettaglio dell'attivo e del passivo inerenti gli eventuali soci illimitatamente responsabili;
- la relazione del professionista che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano dell'impresa;

nonché:

- il dettaglio del grado di soddisfacimento dell'Ente, con precisazione dei tempi e le modalità di pagamento per gli ulteriori debiti;
- la quietanza di pagamento degli aggi dovuti al Concessionario in caso di crediti iscritti a ruolo.

Quale **condizione** per l'ammissione al beneficio, è richiesto il **versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti**, nonché la **correttezza nel pagamento dei contributi e premi dovuti per i periodi successivi alla presentazione della proposta di accordo**.

In aggiunta – e qui sta il principale limite dell'istituto – **l'Ente dovrà valutare l'essenzialità dell'accordo ai fini della continuità dell'attività dell'impresa** e di ogni possibile salvaguardia dei livelli occupazionali.

L'accordo, se raggiunto, comporterà il riconoscimento del credito per contributi ed accessori, con rinuncia per l'impresa tutte le eccezioni che possano influire sull'esistenza ed azionabilità del credito previdenziale.

È ammesso anche il pagamento dilazionato dei crediti oggetto di transazione, in non più di 60 rate mensili, con applicazione degli interessi al tasso legale.

Le condizioni di accesso al beneficio, come sopra brevemente tratteggiate, sono estremamente severe: ciò spiega perché la **transazione previdenziale si è, in concreto, rivelata inadeguata al sostegno del risanamento**.

Ed invero, il Dott. Antonio Pone, Direttore Regionale Inps della Lombardia, nel suo intervento al convegno “*Crisi dell'impresa, procedure concorsuali e ruolo dell'ente previdenziale*”, tenutosi il 28 novembre 2014 presso il Tribunale di Milano, ha confermato che il numero delle domande di transazione è assai basso e che, ancor peggio, quasi nessuna va a buon fine (il dato della **Lombardia** è, a dir poco, sconfortante: da marzo 2010 a novembre 2014 sono state presentate **circa ottanta richieste di transazione, di cui solo 2 sono state accolte**).

C'è materia di riflessione anche sull'opportunità di dedicare risorse alla transazione previdenziale quando si confeziona il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione dei debiti.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Dividendi esteri a più vie

di Ennio Vial

Tra una settimana esatta – il 9 marzo – riprende il Master Breve Euroconference. Nel corso dell'ultima giornata, anche alla luce dei recenti sviluppi normativi sul tema, saranno approfonditi i redditi esteri: si esamineranno i redditi da lavoro dipendente, da lavoro autonomo e di artisti e sportivi, i compensi degli amministratori e le pensioni, nonché, immancabili, i dividendi di provenienza estera, dei quali si riporta di seguito una breve disanima.

Quando si esamina il regime impositivo dei redditi percepiti da persone fisiche italiane, è necessario distinguere le partecipazioni qualificate da quelle non qualificate. La tassazione, infatti, non può discostarsi sensibilmente da quella nazionale, quanto meno per i flussi provenienti da Paesi comunitari, pena l'incompatibilità della normativa interna con le libertà fondamentali sancite dal Trattato istitutivo dell'Unione Europea.

Per quanto concerne le **partecipazioni non qualificate** si evidenzia come l'art. 27 comma 4 del D.P.R. n. 600/1973 preveda che i dividendi siano soggetti ad una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 12,50%, che viene operata dall'intermediario che interviene nella riscossione, sull'importo al netto della ritenuta operata dal soggetto non residente. Ovviamente, la norma va letta in combinato disposto con gli articoli 3 e 4 del D.L. n. 66/2014 per cui la **ritenuta** deve intendersi **fissata al 26% a decorrere dal 1° luglio 2014**.

In sostanza, sugli utili derivanti da partecipazioni non qualificate in soggetti non residenti, l'intermediario applica la ritenuta del 26% a titolo di imposta sul netto frontiera.

Se non interviene un intermediario nella riscossione, l'art. 18 del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che i redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti sono soggetti ad una **imposta sostitutiva** che si applica con la stessa aliquota prevista per la ritenuta a titolo di imposta.

Il contribuente dovrà quindi versare un'imposta sostitutiva pari al 26% e compilare un apposito rigo della dichiarazione dei redditi (rigo RM12 del fascicolo 2 del Modello Unico).

E' appena il caso di ricordare che i dividendi percepiti entro il 30 giugno 2014 scontano la tassazione sostitutiva del 20%.

Si invita a prestare attenzione al fatto che, **nonostante le indicazioni contenute nelle istruzioni del modello Unico**, anche **nel quadro RM si deve dichiarare il netto frontiera** e non il dividendo al lordo della ritenuta operata nel Paese estero.

Si segnala, inoltre, che per questa tipologia reddituale **non è possibile optare per la tassazione ordinaria**. Del resto, una soluzione diversa avrebbe potuto comportare eccessive differenziazioni rispetto alla tassazione dei dividendi nazionali con i conseguenti problemi di compatibilità col diritto comunitario evidenziati in precedenza.

Nel caso di **partecipazioni qualificate**, l'art. 27 comma 4 lett. a) del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che gli intermediari che intervengono nella riscossione dei dividendi devono operare una **ritenuta alla fonte** del 12,50% che, tuttavia, è **a titolo d'acconto** e non a titolo di imposta ed è operata sulla quota imponibile degli utili corrisposti pari al 40% se si tratta di utili maturati fino al 2007, oppure al 49,72% per gli utili maturati successivamente. Anche in questo caso la ritenuta deve ora intendersi al 26%.

Il contribuente dovrà dichiarare gli utili percepiti nel Modello Unico persone fisiche nel rigo RL1, ma avrà titolo per scomputare il credito per le imposte pagate all'estero.

Gli utili relativi a partecipazioni qualificate concorrono alla formazione del reddito imponibile al lordo di tutte le imposte estere eventualmente applicate.

L'art. 27, comma 4-bis stabilisce che "*Le ritenute del comma 4 sono operate al netto delle ritenute applicate dallo Stato estero*". La ritenuta a titolo di acconto viene quindi operata sul netto frontiera.

In caso di applicazione della **ritenuta interna in uscita** dal Paese estero, l'Italia concederà il **credito** in relazione al **49,72% della ritenuta** prevista **convenzionalmente**. Sul punto si vedano le indicazioni contenute nelle istruzioni al modello Unico, la R.M. n. 104/E/2001 e, da ultimo, la recente C.M. 9/E/2015.

Per approfondire le problematiche delle dichiarazioni ti raccomandiamo questo convegno di aggiornamento:

