

**Edizione di mercoledì 18 luglio 2018**

## **IVA**

**Professionisti esclusi dallo split payment**

di **Alessandro Bonuzzi**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Reddito minimo delle “comodo” al netto delle agevolazioni**

di **Sandro Cerato**

## **CONTROLLO**

**Assirevi guida il revisore nel parere in caso di aumento del capitale**

di **Francesco Rizzi**

## **IVA**

**È indetraibile l'iva relativa alle operazioni inesistenti**

di **Marco Peirolo**

## **IVA**

**Manutenzioni e valore dei beni significativi – II° parte**

di **EVOLUTION**

## IVA

---

### ***Professionisti esclusi dallo split payment***

di **Alessandro Bonuzzi**

Con la pubblicazione del [D.L. 87/2018](#) (cd. **Decreto dignità**) nella Gazzetta Ufficiale del 13 luglio scorso, i **professionisti** tornano, dopo poco più di un anno, a **incassare l'Iva** relativa alle prestazioni fornite alle pubbliche Amministrazioni e alle società che rientrano nell'ambito operativo dello **split payment**.

Il legislatore ha quindi messo fine alla **doppia penalizzazione** sotto il profilo della **liquidità** che colpiva i lavoratori autonomi aventi come clienti enti pubblici o soggetti assimilati, data dall'assoggettamento del compenso alla **ritenuta d'acconto** unitamente alla **mancata riscossione dell'Iva**.

Tuttavia, le possibili difficoltà in termini di "cassa" **non sono azzerate** giacché potrebbero derivare da **pagamenti ritardati** rispetto all'emissione della fattura. Si pensi al caso in cui la P.A., prima di pagare, esiga l'invio della fattura ma, una volta ricevuto il documento, paghi dopo il 16 del mese successivo a quello di effettuazione della prestazione oppure, per i contribuenti trimestrali, dopo il 16 del mese in cui va versata l'Iva del trimestre. In queste circostanze il professionista funge da banca a beneficio dello Stato, dovendo egli **anticipare** l'imposta.

La novella normativa trova applicazione "*dalle operazioni per le quali è stata emessa fattura successivamente alla data di entrata in vigore del decreto*" ([articolo 12, comma 2, D.L. 87/2018](#)). Atteso che il decreto è entrato in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta, e quindi il 14 luglio, resta da capire il significato da attribuire all'avverbio "**successivamente**":

- se è da leggere in senso letterale, le nuove regole operano dai **servizi fatturati dal 15 luglio 2018**;
- se invece ha il mero fine di ancorare la decorrenza delle modifiche all'entrata in vigore del decreto, come pare ragionevole, le nuove regole operano dai **servizi fatturati dal 14 luglio 2018**.

Ad ogni modo è ragionevole **escludere** l'applicazione di **sanzioni** per le fatture emesse in un senso o nell'altro nelle date "sotto osservazione".

L'**emissione** del documento è il momento rilevante per capire quali regole vanno seguite. Pertanto, ad esempio, una prestazione resa da un professionista residente a una P.A. e fatturata in data 13 luglio 2018 rientra nello **split payment** anche se il relativo **pagamento**, ad

oggi, **non** è stato ancora **eseguito**. Diversamente, se il documento è stato emesso all'atto del pagamento avvenuto il 16 luglio 2018, l'operazione andava fatturata nel modo **ordinari**, senza l'indicazione della speciale dicitura “*scissione dei pagamenti*” prevista per il regime.

In pratica, l'[articolo 12 D.L. 87/2018](#) ha ripristinato le **regole originarie**, in vigore fino al 30 giugno 2017 (ante **D.L. 50/2017**), aggiungendo, all'[articolo 17-ter D.P.R. 633/1972](#), dopo il comma 1-*quinquies*, il **comma 1-sexies**, secondo cui le disposizioni dello *split payment* “**non si applicano alle prestazioni di servizi rese ai soggetti di cui al comma 1, 1-bis e 1-quinquies, i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenute a titolo d'acconto di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600**”.

Non è chiaro se il **nuovo comma** si applichi altresì alle prestazioni di **agenzia** e alle prestazioni di **intermediazione**, atteso che:

- a favore della **permanenza** di tali servizi nello *split payment*, gioca il riferimento ivi contenuto alle sole ritenute a titolo d'acconto di cui all'[articolo 25 D.P.R. 600/1973](#) e **non anche a quelle di cui al successivo articolo 25-bis**, riguardante, appunto, le ritenute sulle **provvigioni** inerenti rapporti di agenzia, commissione, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari;
- a favore invece dell'operatività della **esclusione** dallo *split* anche per queste prestazioni, vi sarebbe una **interpretazione logico sistematica** in base alla quale rileverebbe la sussistenza dell'obbligo di applicazione della ritenuta alle provvigioni.

Sposando questo secondo orientamento si **ripristinerebbero** le regole in vigore prima della Manovra correttiva (**D.L. 50/2017**). Attesa altresì la **ratio** della modifica, **tale lettura dovrebbe essere quella da preferire**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

## REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

Scopri le sedi in programmazione >

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Reddito minimo delle “comodo” al netto delle agevolazioni***

di **Sandro Cerato**

Le **società di comodo**, nella duplice accezione di **società non operative** ed **in perdita sistematica**, possono beneficiare di alcune **agevolazioni fiscali** ed essere contestualmente soggette alla disciplina del reddito minimo (derivante dall'applicazione di alcune percentuali agli elementi dell'attivo).

Più precisamente, è necessario tener conto nella **determinazione del reddito minimo imponibile** anche di alcune agevolazioni fiscali che possono determinare una riduzione del reddito imponibile minimo. La *ratio* di quanto descritto è riconducibile alla circostanza che il **reddito imponibile effettivo da dichiarare** da parte delle società non operative è il maggiore tra i seguenti:

- **reddito effettivo**;
- **reddito minimo** calcolato applicando i coefficienti previsti al valore dei beni del periodo d'imposta.

Pertanto, poiché le agevolazioni fiscali si applicano in diminuzione del **reddito imponibile effettivo**, è corretto che le stesse si portino altresì in diminuzione del reddito minimo delle società non operative, in modo tale da rendere **omogenei** i due parametri di confronto.

Le **agevolazioni fiscali** rilevanti a tal fine sono le seguenti:

- **ACE (Aiuto alla crescita economica)**, che consiste nella possibilità di **detassare l'1,6% dell'ammontare** corrispondente agli **incrementi patrimoniali netti** realizzati successivamente al 31 dicembre 2010 per i soggetti Ires, e nella stessa misura per i soggetti Irpef in contabilità ordinaria (anche per tali imprese a partire dal 2016 si deve tener conto degli incrementi patrimoniali realizzati successivamente al 2010);
- **i proventi esenti**, i proventi soggetti a **ritenute alla fonte a titolo di imposta** o di **imposte sostitutive** che non concorrono a formare il reddito,
- l'importo **escluso dal reddito** per effetto di quanto previsto [dall'articolo 42, comma 2-quater, D.L. 78/2010](#) (c.d. **reti di imprese**);
- le **plusvalenze relative alla cessione di beni strumentali**, di cui [all'articolo 86 Tuir](#), oggetto di **rateizzazione** in cinque periodi d'imposta in quanto derivanti da beni posseduti da almeno tre anni. Secondo quanto precisato nella [risoluzione AdE 68/E/2013](#), anche il reddito imponibile minimo deve tener conto dell'eventuale rateizzazione delle plusvalenze di cui all'[articolo 86 Tuir](#), con conseguente riduzione del reddito imponibile minimo dei 4/5 della plusvalenza nell'esercizio in cui la stessa è

- realizzata, e successivo incremento di un 1/5 nei quattro periodi d'imposta successivi;
- **super e iper ammortamenti relativi all'acquisizione di beni strumentali nuovi.**

Proprio in relazione a tale ultima agevolazione, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare ([circolare AdE 12/E/2016](#) per il super ammortamento e [circolare AdE 4/E/2017](#) per l'iper ammortamento), in primo luogo, che la **deduzione in questione** (da eseguirsi in via extracontabile nel quadro RF del modello Redditi) **non influenza il test di operatività**, e, in secondo luogo, che la maggiore quota di ammortamento (derivante dall'agevolazione) riduce il **reddito minimo presunto rilevante ai fini della disciplina delle società di comodo**.

L'importo di tali **agevolazioni**, in assenza di precise indicazioni ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate, deve essere indicato nella casella "**agevolazioni**" (**rigo RS124** del modello Redditi SC 2018, e **rigo RS19** del modello Redditi SP 2018).

Si segnala, infine, che per le **società di persone che adottano il regime di cassa** a partire dal 2017, e che risentono del mancato impatto delle rimanenze finali nella determinazione del reddito d'impresa, la [circolare AdE 11/E/2017](#) ha chiarito che:

- il **reddito imponibile minimo del primo anno di applicazione del regime di cassa** deve essere ridotto di un importo corrispondente al valore delle rimanenze finali;
- per le **società in perdita sistematica**, se il primo periodo d'imposta di applicazione del regime di cassa rientra nel quinquennio di osservazione (in cui la società ha dichiarato perdite fiscali), il reddito imponibile di tale periodo deve essere determinato senza tener conto del valore di tali rimanenze.

Master di specializzazione

**DALLA LEGGE FALLIMENTARE ALLA LIQUIDAZIONE GIUDIZIALE**

Scopri le sedi in programmazione >

## CONTROLLO

---

### ***Assirevi guida il revisore nel parere in caso di aumento del capitale***

di **Francesco Rizzi**

Recentemente **Assirevi** (Associazione Italiana Revisori Contabili) ha pubblicato il **documento di ricerca n. 221** contenente le **“linee guida”** per l'espressione del **parere** chiesto alla **società** di revisione o al **revisore legale** in ordine alla **congruità** del prezzo di emissione delle **nuove** azioni determinato dall'**organo amministrativo** nel caso di proposta di **aumento del capitale sociale con esclusione o limitazione del diritto di opzione** degli azionisti ai sensi dell'[articolo 2441 cod. civ.](#) e dell'[articolo 158 D.Lgs. 58/1998](#) (Testo Unico delle disposizioni in materia di Intermediazione Finanziaria – “**TUIF**”).

In particolare, le **fattispecie** nelle quali interviene, con proprio **parere**, il **revisore legale** sono **tre**:

1. ai sensi dell'[articolo 2441, comma 4, primo periodo, cod. civ.](#), nonché dei **commi quinto e sesto del medesimo articolo** *“Il diritto di opzione **non** spetta per le azioni di **nuova** emissione che, secondo la deliberazione di **aumento** del capitale, **devono** essere liberate mediante **conferimenti in natura**. ... omissis ... Quando l'**interesse** della società lo **esige**, il diritto di opzione **può** essere **escluso** o **limitato** con la **deliberazione** di aumento di capitale”*.

Le predette proposte di **aumento** di capitale sociale con esclusione o limitazione del diritto di **opzione** *“**devono** essere illustrate dagli **amministratori** con apposita **relazione**, ... omissis ... comunicata dagli amministratori al **collegio sindacale** o al **consiglio di sorveglianza** e al soggetto incaricato della **revisione legale dei conti** almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea.*

*Entro quindici giorni il **collegio sindacale** deve esprimere il proprio **parere** sulla **congruità** del prezzo di emissione delle azioni. ...”*.

In tale caso, il revisore legale **riceve** la relazione degli amministratori, ma il **parere** sulla congruità del prezzo di emissione delle azioni **deve** essere emesso dal **collegio sindacale**, anche se l'organo amministrativo **potrebbe** pure chiedere ad un revisore legale una sua **“opinion”** in proposito;

1. ai sensi dell'[articolo 2441, comma 4, secondo periodo, cod. civ.](#) e dell'[articolo 158, comma 3, TUIF](#) *“Nelle società con azioni **quotate** in mercati regolamentati lo statuto può*

*altresì **escludere** il diritto di **opzione** nei limiti del **dieci per cento** del capitale sociale **preesistente**, a condizione che il **prezzo** di emissione **corrisponda** al **valore di mercato** delle azioni e ciò sia **confermato** in apposita **relazione** da un **revisore** legale o da una **società** di revisione legale".* In tali casi, inoltre, sia la relazione degli amministratori che il parere del revisore sono resi **pubblici** (mediante specifiche modalità previste dall'[articolo 125 ter, comma 1, TUIF](#)) almeno 21 giorni **prima** dell'assemblea e **fino** a quando questa abbia deliberato e devono essere **allegati** alla deliberazione da **depositare** nel **Registro delle Imprese**.

In questa fattispecie, viene chiesta al **revisore** legale una specifica **relazione** sulla **corrispondenza** del **prezzo** di emissione al **valore di mercato** delle azioni;

1. ai sensi dell'[articolo 158, commi 1 e 2, TUIF](#), nelle società con azioni **quotate** in mercati regolamentati *"In caso di **aumento** di capitale con **esclusione** o **limitazione** del diritto di **opzione**, il **parere** sulla **congruità** del **prezzo** di emissione delle **azioni** è rilasciato da un **revisore** legale o da una **società** di revisione legale. Le proposte di **aumento** del capitale sociale sono **comunicate** al revisore legale o alla società di revisione legale, unitamente alla **relazione** illustrativa degli **amministratori** prevista dall'[articolo 2441, sesto comma, del codice civile](#), almeno **quarantacinque** giorni prima di quello fissato per l'assemblea che **deve** esaminarle".* Inoltre, come previsto nella **precedente** casistica, sia la relazione degli amministratori che il parere del revisore sono resi **pubblici** (mediante le modalità previste dall'[articolo 125 ter, comma 1, TUIF](#)) almeno 21 giorni **prima** dell'assemblea e **fino** a quando questa abbia **deliberato** e **devono** essere **allegati** alla deliberazione da **depositare** nel **Registro delle Imprese**.

Anche in tale fattispecie viene chiesto al revisore un **parere** sulla **congruità** del **prezzo** di emissione delle azioni determinato dagli **amministratori**.

Orbene, secondo **Assirevi**, i **pareri** emessi dal revisore nell'ambito delle predette casistiche **non** rientrano nelle ordinarie attività di **audit** del revisore legale né in quelle di **review**, ma sono riconducibili agli **incarichi** di **assurance** diversi da quelli contabili e, in particolare, agli **assurance engagements** previsti dal **principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) n. 3000**.

Da ciò discenderebbe il **corollario** secondo cui *"l'**attestazione** del revisore è fornita su una determinazione che **rimane** di **responsabilità** del suo **autore**, vale a dire il **Consiglio di Amministrazione** ..." (cfr. par. 3.1 del documento di ricerca).*

Inoltre, in **ciascuna** delle superiori casistiche, il **parere** del revisore legale sarà costituito da un esame **critico** e da una **verifica** dei **criteri** utilizzati dagli **amministratori** (o dall'**advisor** eventualmente incaricato da questi) per la fissazione del **prezzo** di emissione, al fine di esprimere un **giudizio** sulla **congruità logica** delle **determinazioni** effettuate dall'**organo amministrativo**.



In sintesi, il **revisore** legale dovrà quindi **valutare** i profili di **ragionevolezza** e di “**non arbitrarietà**” delle scelte degli **amministratori** alla luce dei **principi** di riferimento **normalmente** utilizzati nella migliore **prassi** e **tecnica** professionale per **tali** operazioni.

Nel caso in cui il parere **non** sia richiesto al revisore **incaricato** della **revisione** legale della società, dovrà essere **anche** effettuata un'opportuna **autovalutazione** dell'**indipendenza**, secondo i **criteri** stabiliti dal predetto **principio internazionale sugli incarichi di assurance** (ISAE n. 3000).

Ai fini della **documentazione** del lavoro, il documento di ricerca si **correda**, infine, di **due facsimili** di **relazione** del revisore (**allegati 1 e 2**), di un **modello** di **lettera di incarico** (**allegato 3**) e di un opportuno **facsimile** di **lettera di attestazione** (**allegato 4**).

*Special Event*

**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE  
ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**

Scopri le sedi in programmazione >



## IVA

---

### ***È indetraibile l'iva relativa alle operazioni inesistenti***

di **Marco Peirola**

Con la sentenza resa nelle **cause riunite C-459/17 e C-460/17**, la **Corte di giustizia UE** ha affermato che, *“per negare al soggetto passivo destinatario di una fattura il diritto di detrarre l'iva menzionata su tale fattura, è sufficiente che l'amministrazione stabilisca che le operazioni alle quali tale fattura corrisponde **non sono state effettivamente realizzate**”*.

La questione sollevata dal giudice del rinvio era diretta a stabilire se, in presenza di un'**operazione oggettivamente inesistente**, l'Ufficio, per escludere il diritto di detrazione, possa limitarsi a **dimostrare** che l'operazione **non sia stata effettuata** o debba anche provare la **malafede** del cessionario.

L'**articolo 17, par. 1, VI Direttiva CEE**, corrispondente all'attuale [articolo 167 Direttiva n. 2006/112/CE](#), dispone che **il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile**, vale a dire – in base all'**articolo 10, par. 2, VI Direttiva**, ora [articolo 63 Direttiva n. 2006/112/CE](#) – **nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi**.

Ne discende che, nel sistema applicativo dell'Iva, il diritto di detrazione è **collegato alla realizzazione effettiva della cessione o della prestazione** e, in questa prospettiva, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte europea, l'esercizio della detrazione non si estende all'imposta che risulti dovuta, ai sensi dell'[articolo 203 Direttiva n. 2006/112/CE](#), solo perché addebitata in fattura.

In coerenza con tale impostazione, la **buona** o la **malafede** del soggetto passivo che intende esercitare la detrazione **non incide sulla questione se la cessione sia effettuata**, ai sensi dell'**articolo 10, par. 2, VI Direttiva**, ora [articolo 63 Direttiva n. 2006/112/CE](#). Infatti, conformemente alla finalità della disciplina unionale, che mira a stabilire un sistema comune dell'Iva basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili, la nozione di “**cessione di un bene**”, di cui all'**articolo 5, par. 1, VI Direttiva**, corrispondente all'[articolo 14, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE](#), **ha carattere obiettivo e deve essere interpretata indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni** di cui trattasi, senza che l'Autorità fiscale sia obbligata a procedere ad indagini per **accertare la volontà** del soggetto passivo, o a tenere conto dell'**intenzione** dell'operatore intervenuto, a monte o a valle, nella catena di cessioni.

Nella prospettiva italiana, l'[articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), nel testo modificato dal **D.Lgs. 158/2015**, così recita: *“Se il cedente o prestatore emette fattura per **operazioni inesistenti**, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative **in misura***

*superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".*

La Corte di Cassazione ha affermato che lo scopo specifico della citata norma è quello di ricondurre a coerenza il sistema impositivo, fondato sui principi della **rivalsa** e della **detrazione** e che, mentre in presenza di **operazioni esistenti**, il presupposto impositivo è costituito dall'effettuazione di operazioni imponibili anche in mancanza di una loro rappresentazione documentale, in presenza, invece, di **operazioni inesistenti**, il presupposto impositivo non può che essere costituito dal **contenuto della fattura**; quest'ultima, per il solo fatto di essere emessa, costituisce il **titolo rappresentativo del credito d'imposta** per il cessionario o committente ed impone, quindi, il **pagamento** della corrispondente imposta da parte del cedente o prestatore.

Infatti, in assenza della disposizione di cui all'[articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), in caso di emissione di una fattura per un'operazione inesistente, il **cedente o prestatore** al quale fosse chiesto il pagamento della corrispondente imposta **potrebbe agevolmente contestare il fondamento della pretesa**, e cioè la sussistenza del debito d'imposta stante la **mancata esecuzione dell'operazione** ([Cass., 10 giugno 2005, n. 12353](#)).

È in relazione alla **natura speciale e "di chiusura"** di tale disposizione che, secondo i giudici di legittimità, la medesima, così come **incide direttamente sul soggetto emittente la fattura**, che diventa debitore d'imposta non già, secondo i principi generali, in base all'operazione realmente effettuata, ma sulla base dell'applicazione del solo principio di cartolarità, **così incide indirettamente**, in combinato disposto con gli [articoli 19, comma 1, e 26, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), anche sul destinatario della fattura stessa, il quale **non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del suo presupposto**, cioè dell'acquisto di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

In linea con la richiamata pronuncia della Corte di giustizia, la Corte di Cassazione ha costantemente affermato che il divieto di detrazione, per le operazioni inesistenti, **prescinde dall'accertamento dell'elemento soggettivo**, rappresentato dalla **buona o malafede** del cessionario ([Cass., 17 marzo 2017, n. 6920](#)).

Per quanto riguarda la **procedura di variazione** per il recupero dell'Iva sulle operazioni inesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la **nota di variazione** è ammessa solo in caso di **"errori materiali commessi in sede di fatturazione"**, dovendosi ritenere **esclusa "nel caso di fatturazione per operazioni inesistenti"** (circolare 10 gennaio 1974, n. 3/500025) e nello stesso senso si è espressa la giurisprudenza della **Corte di Cassazione con la sentenza n. 12353/2015**.

In argomento, la Corte di Giustizia ha stabilito che l'esercizio del diritto di detrazione contemplato dalla normativa unionale deve limitarsi alle sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta ad Iva e non si estende all'imposta addebitata solo perché indicata in fattura (**sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87**,

**Genius Holding).**

Nella pronuncia in esame, è stato anche affermato che, *“per garantire l'applicazione di questo principio spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata **purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede**”*.

Dato che le operazioni inesistenti sono imputabili al **comportamento doloso del contribuente**, sembrerebbe corretto ritenere che la **procedura di variazione sia vietata**.

Occorre, tuttavia, osservare che la Corte UE, nella sentenza di cui alla **causa C-454/98 del 19 settembre 2000** (*Schmeink & Cofreth e Strobel*), è giunta ad una diversa conclusione nel caso in cui il cessionario/committente **non abbia detratto l'imposta** addebitata nella fattura originaria o, in caso contrario, **abbia già provveduto alla relativa rettifica**.

Nella situazione considerata, in cui risulta **eliminato completamente il rischio di perdita di entrate fiscali**, i giudici unionali hanno, infatti, ritenuto applicabile la **procedura di variazione**, affermando, in particolare, che *“il principio della neutralità dell'Iva richiede che **l'Iva indebitamente fatturata possa essere regolarizzata**, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata dagli Stati membri alla **buona fede** di chi ha emesso tale fattura”*.

In definitiva, le **operazioni inesistenti**, anche ove caratterizzate dal dolo specifico di evasione, dovrebbero consentire al cedente o prestatore di **recuperare l'imposta addebitata in fattura se il cessionario o committente non l'ha portata in detrazione** o, in caso contrario, **abbia provveduto alla rettifica**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



## IVA

### ***Manutenzioni e valore dei beni significativi – II° parte***

di **EVOLUTION**



Nel sistema fiscale è presente una norma la cui ratio è quella di agevolare le prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di recupero a prescindere dalle modalità contrattuali utilizzate per realizzare tali interventi, vale a dire contratto di appalto ovvero fornitura di beni con posa in opera.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione “Iva”, una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza la disciplina di riferimento anche alla luce dei recenti chiarimenti della circolare AdE 15/E/2018.

Sull'applicabilità dell'**aliquota** Iva del **10%** agli interventi di **manutenzione** ordinaria e straordinaria eseguiti su fabbricati a **prevalente** destinazione **abitativa**, è intervenuta la **legge di Stabilità 2018** (L. 205/2017), il cui [comma 19](#) ha stabilito che la determinazione dei beni significativi ivi compresi deve essere effettuata:

- avendo riguardo all'**accordo contrattuale** tra le parti;
- sulla base dell'**autonomia funzionale** delle **parti staccate** rispetto al manufatto principale come individuato nel **M. 29.12.1999**;
- tenendo conto solo di tutti gli **oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi** (materie prime + manodopera impiegata per la produzione).

In ogni caso il **valore dei beni significativi non può essere inferiore:**

- al **relativo prezzo di acquisto**, laddove il prestatore non sia anche il produttore; ovvero
- al **prezzo di acquisto dei beni/materie prime** nonché della **manodopera diretta** necessari alla produzione dei beni stessi.

Viene, quindi, **escluso l'obbligo di applicare un ricarico sulla “rivendita” dei beni significativi da parte del fornitore.**

La norma, avendo natura interpretativa, **esplica efficacia retroattiva**, con la conseguenza che eventuali contestazioni del Fisco aventi ad oggetto un **comportamento rivelatosi poi corretto in forza della norma in parola**, dovranno essere **abbandonate** dall'Agenzia.

Inoltre, la previsione di legge **fa salvi i comportamenti difformi tenuti dai contribuenti fino al 1° gennaio 2018** (data di entrata in vigore della L. 205/2017). Pertanto, anche eventuali comportamenti difformi rispetto alle disposizioni previste dalla norma di interpretazione autentica (ad esempio, erronea determinazione del valore dei beni significativi, emissione di fatture incomplete rispetto ai dati richiesti dalla norma di interpretazione autentica), tenuti dai contribuenti **fino al 31 dicembre 2017, non possono essere contestati** o le relative **contestazioni andranno abbandonate**.

È comunque **precluso** il **rimborso** dell'Iva che sia stata applicata in misura maggiore sulle operazioni effettuate entro il 31 dicembre 2017.

### **Parti staccate di beni significativi**

In relazione alle **parti staccate** la [circolare AdE 15/E/2018](#) ha precisato che *“le parti staccate dei beni significativi (rectius, il valore delle stesse), **solo se connotate dalla loro autonomia funzionale rispetto al manufatto principale** (rectius, bene significativo) **non sono comprese nel valore del bene significativo**, ai fini della verifica della quota di valore non soggetta ad aliquota nella misura del 10 per cento. Diversamente, **se la parte staccata concorre alla normale funzionalità dei beni significativi** ed è, dunque, priva di una propria autonomia funzionale, **la stessa deve essere considerata parte integrante dei medesimi beni**. In quest'ultimo caso, il valore della parte staccata deve confluire, ai fini della determinazione del limite cui applicare l'aliquota IVA del 10 per cento, nel valore dei beni significativi.*

*Peraltro, qualora l'intervento di manutenzione agevolato abbia ad oggetto **l'installazione/sostituzione della sola componente staccata di un bene significativo** (già installato precedentemente), ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata, non è necessario alcun apprezzamento in merito all'autonomia funzionale di detta componente rispetto al bene significativo; in tal caso, infatti, l'intervento non ha ad oggetto l'installazione del bene significativo, bensì la sostituzione/installazione di una sua parte staccata.*

*Conseguentemente, ai fini dell'applicazione dell'aliquota nella misura del 10 per cento, **il valore della parte staccata è attratto nel valore complessivo della prestazione di servizi**”.*

In caso di mera **sostituzione del bruciatore della caldaia** (i.e. bene significativo) già installata, sebbene il bruciatore (componente/parte staccata della caldaia), astrattamente considerato, non presenti un'autonomia funzionale rispetto alla caldaia, il **valore dello stesso confluisce indistintamente nel valore della prestazione di servizi**, ciò in quanto nell'ambito dell'intervento **non viene fornito il bene significativo** (i.e. caldaia), bensì esclusivamente una componente dello stesso.

## **Valore beni significativi**

La [circolare AdE 15/E/2018](#) ha affrontato anche il tema del valore dei beni significativi affermando che esso deve essere determinato in base ai **principi di carattere generale** che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto e quindi in base all'[articolo 13 del D.P.R. 633/1972](#). Pertanto:

- se il bene significativo fornito nell'ambito dell'intervento agevolato è **prodotto dal prestatore** stesso, il suo valore è costituito dal relativo **costo di produzione**, comprensivo degli oneri che concorrono alla realizzazione del medesimo bene (il costo di produzione **non può**, in particolare, **essere inferiore al costo delle materie prime utilizzate ed al costo della manodopera impiegata**). Ai fini della determinazione del costo di produzione, assumono rilevanza oltre ai **costi direttamente imputabili** al prodotto, anche i **costi indiretti** (c.d. costi generali di produzione) sostenuti nel corso della produzione dei beni (come l'ammortamento di beni materiali e immateriali che contribuiscono alla produzione, le manutenzioni e le riparazioni, ecc.), ad **esclusione** dei **costi generali e amministrativi** e dei **costi di distribuzione** dei prodotti. Nel caso in cui il fornitore dei beni significativi sia **un'impresa individuale**, può essere conteggiato il valore della **sua manodopera** tenendo conto della **remunerazione** ad egli spettante;
- se il bene significativo fornito nell'ambito dell'intervento agevolato è **acquistato da terzi**, il suo valore **non può essere inferiore al suo valore di acquisto**.

La [circolare 15/E](#) ha altresì precisato che l'**obiettivo** della norma autentica contenuta nella legge di Stabilità 2018 è quello di **escludere** dal valore del bene significativo il **marginale aggiunto** dal prestatore al costo di produzione o al costo di acquisizione del bene significativo per determinare il prezzo finale di cessione dello stesso al cliente/committente (il c.d. *mark-up*). Ciò che rileva, dunque, è solo il **costo "originario" del bene significativo**, sia esso di produzione ovvero di acquisizione presso terzi.

## **Fatturazione con beni significativi**

Nella **fattura** il prestatore deve indicare:

- il **corrispettivo complessivo** dell'operazione, comprensivo del valore dei beni significativi forniti nell'ambito dell'intervento;
- in maniera separata, il **valore dei beni significativi**.

La distinta evidenziazione in fattura si rende necessaria in quanto la prestazione di servizi ed i beni significativi forniti sono, in linea di principio, **suscettibili di essere assoggettati ad Iva con aliquote differenti**.

Si ipotizzi che venga eseguito su un fabbricato a destinazione abitativa un **intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria** che comprenda, altresì, la fornitura con posa in opera di un **bene significativo** prodotto dallo stesso prestatore, il cui valore sia **superiore alla metà**



**del corrispettivo** pattuito per l'intervento agevolato.

Il corrispettivo complessivo pattuito per la realizzazione dell'intervento è pari a 1.800,00 euro, di cui:

- 1.000,00 euro è il valore del bene significativo
- 600,00 euro il valore della manodopera e
- 200,00 euro il *markup* aggiunto dal prestatore.

Il prestatore è, dunque, tenuto ad **indicare separatamente** in fattura, oltre alla descrizione dell'intervento agevolato, il valore **della manodopera comprensivo del *mark-up*** (nel caso ipotizzato pari a **800,00 euro**) e il valore del **bene significativo (1.000,00 euro)**.

L'Iva si applica:

- con aliquota del 10% sull'importo di 1.600,00 euro;
- con aliquota del 22% sull'importo di 200,00 euro.

I dati richiesti dalla norma di interpretazione autentica devono essere puntualmente indicati nella fattura anche qualora dal calcolo risulti che l'**intero valore** del bene significativo possa essere assoggettato ad Iva con applicazione dell'**aliquota nella misura del 10%** (vale a dire anche qualora il valore del bene non sia superiore alla metà del valore dell'intervento agevolato). Ciò al fine di poter verificare la **corretta determinazione** della **base imponibile** cui applicare l'aliquota agevolata.

Anche quanto l'intervento è **complesso**, poiché avente ad oggetto una **pluralità di opere/servizi** tra le quali sono comprese la fornitura e l'installazione di beni significativi, il fornitore/prestatore deve **evidenziare separatamente in fattura** il **corrispettivo** relativo all'**intervento** di recupero ed il **valore imputabile ai beni significativi** forniti nell'ambito dell'intervento (distintamente, vale a dire il valore di ciascun bene significativo o indistintamente, indicando il valore complessivo dei beni significativi forniti).

In tal caso l'intervento di recupero deve essere considerato **unitariamente** anche al fine di individuare il limite di valore entro il quale i beni significativi possono essere assoggettati ad Iva con applicazione dell'aliquota del 10%.





**EVOLUTION Euroconference**

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,  
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,  
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

[richiedi la prova gratuita per 15 giorni >](#)

Design by volare, Design by / Freepik