

## Edizione di giovedì 9 agosto 2018

### IVA

[\*\*Iva sulle manutenzioni: come calcolare il valore dei beni significativi\*\*](#)

di Alessandro Carlesimo

### OPERAZIONI STRAORDINARIE

[\*\*Super ammortamento nella scissione\*\*](#)

di Alessandro Bonuzzi

### REDDITO IMPRESA E IRAP

[\*\*Deduzione spese auto nel noleggio con conducente\*\*](#)

di Sandro Cerato

### IMPOSTE INDIRETTE

[\*\*L'imposta erariale sugli aeromobili privati\*\*](#)

di Gennaro Napolitano

### ACCERTAMENTO

[\*\*Accertamento da parametri\*\*](#)

di EVOLUTION

## IVA

---

# **Iva sulle manutenzioni: come calcolare il valore dei beni significativi**

di Alessandro Carlesimo

Il trattamento ai fini iva delle prestazioni di **manutenzione su fabbricati abitativi** presenta delle peculiarità, sia avuto riguardo all'**aliquota applicabile**, sia avuto riguardo alla **base imponibile** cui commisurare il prelievo fiscale.

La disciplina è racchiusa nell'[articolo 7, comma 1, lett. b\), L. 488/1999](#), il quale prevede un **particolare meccanismo di determinazione dell'imposta diretta a limitare l'applicabilità dell'aliquota agevolata del 10% allorquando l'intervento di riparazione, sostituzione o rinnovamento comprenda anche la fornitura dei beni "significativi" individuati al D.M. 29.12.1999** (ascensori e montacarichi, infissi esterni ed interni, caldaie, videocitofoni, apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria, sanitari e rubinetterie da bagno, impianti di sicurezza).

Giova precisare che il regime in parola, pur facendo riferimento alla generalità degli interventi di recupero del patrimonio edilizio (stante il richiamo della norma alle opere di cui all'[articolo 31, comma 1, lett. a\),b\),c\),d\), L. 457/1978](#)) **trova applicazione alle sole manutenzioni ordinarie e straordinarie, non anche ai cosiddetti "interventi pesanti" di restauro, risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia**, rispetto ai quali l'ordinamento riserva condizioni più favorevoli per l'operatività dell'aliquota ridotta.

Le manutenzioni edilizie sono infatti imponibili con aliquota del **10%** solo se:

- **l'immobile** interessato dai lavori è **a prevalente destinazione abitativa privata** (in caso di interventi su parti comuni di edifici, la prevalenza sussiste se la superficie sopra terra del fabbricato è rappresentata, per almeno il 50 per cento, da unità abitative);
- il committente è qualificabile come **consumatore**, in quanto non sono agevolabili i lavori delle fasi intermedie di realizzazione dell'intervento diverse dall'operazione effettuata nei confronti dell'**utilizzatore finale** dell'opera (cfr. [risoluzione AdE 243/E/2007](#));
- le **forniture dei beni** rilevanti provengono dal medesimo soggetto che svolge i **lavori di manutenzione**.

La portata agevolativa della disposizione, come accennato, incontra alcune restrizioni con riferimento ai beni significativi eventualmente installati. **Tali beni sono soggetti ad aliquota ridotta del 10% fino a concorrenza del valore della prestazione di servizio connessa alla posa**

**in opera dei medesimi e, per la parte eccedente, ad aliquota ordinaria del 22%.**

La regola enunciata implica che, qualora il valore del **bene** sia inferiore o uguale al 50% del costo complessivo dell'intervento di recupero, il corrispettivo fatturato è integralmente assoggettabile ad aliquota del **10%**. Alternativamente, laddove il bene presenti un **valore superiore al 50%** del corrispettivo complessivamente dovuto, l'**aliquota iva agevolata** trova applicazione sulla quota parte di prestazione concernente il servizio reso, aumentato della **differenza tra il corrispettivo complessivo ed il valore del bene significativo**.

**Quanto alle modalità di determinazione del valore dei beni significativi inclusi nei lavori, l'articolo 1, comma 19, L. 205/2017, sviluppa un'interpretazione autentica** in sintonia con la posizione assunta in precedenza dall'Amministrazione finanziaria ([circolare AdE 71/E/2000](#); [risoluzione AdE 25/E/2015](#)), stabilendo che **il valore rilevante del bene deve essere determinato secondo i principi generali che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto, previsti all'articolo 13 D.P.R. 633/1972**, ovvero in base al **corrispettivo contrattuale concordato tra le parti che deve, comunque, "... tenere conto solo di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi e che, comunque, non può essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi".**

Pertanto, sia pur nel rispetto dell'autonomia privata e, conseguentemente, della libertà di negoziazione del prezzo tra prestatore e committente, **il valore del bene non può discostarsi da quello di produzione o, alternativamente, da quello di acquisto sul mercato**. Dunque, nel caso in cui **il bene significativo sia fabbricato dallo stesso prestatore del servizio, a rilevare è il costo di produzione** comprensivo di tutti gli oneri direttamente ed indirettamente imputabili al prodotto. Nell'ipotesi opposta in cui **il prestatore non sia anche il produttore del bene**, occorre considerare invece **il prezzo di acquisto presso terzi**.

Per quanto concerne il trattamento del *mark-up*, nella [circolare 15/E/2018](#), l'Agenzia chiarisce che **il ricarico ipoteticamente aggiunto dal prestatore sulla rivendita del bene significativo non confluisce nel computo del valore del manufatto**.

**La richiamata Legge di Bilancio 2018 ha inoltre previsto che non rilevano ai fini del calcolo del valore del bene le parti staccate dotate di autonomia funzionale rispetto al manufatto principale.** Di converso, le **componenti separate** che contribuiscono alla **funzionalità del bene principale**, devono essere considerate **parte integrante** del bene significativo e concorrere alla formazione del rispettivo valore ai fini della verifica della quota di imponibile trattabile con aliquota agevolata.

È bene precisare che le parti in commento non sono in alcun modo equiparabili con la fornitura di **materie prime ed altri beni necessari per l'esecuzione dell'opera**, i quali confluiscano nel valore della manodopera, come chiarito nella [risoluzione AdE 25/E/2015](#).

**Il Legislatore ha in ultima istanza dettato regole specifiche per l'esposizione in fattura delle**

**operazioni effettuate, richiedendo la separata evidenza del valore attribuibile al bene, calcolato secondo i criteri sopra ripercorsi, nonché della prestazione di servizio.**

Come recentemente ribadito da Assonime nella circolare n. 18/2018, si ritiene che **siffatto onere documentale gravi sul contribuente a prescindere dal peso del bene in rapporto al valore complessivo della prestazione.**

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

Seminario di specializzazione

## LA FISCALITÀ DEGLI IMMOBILI

Scopri le sedi in programmazione >

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***Super ammortamento nella scissione***

di Alessandro Bonuzzi

L'agevolazione del **super ammortamento**, dalla sua introduzione ad oggi, ha avuto una **diffusione** notevole. L'Agenzia delle entrate è più volte intervenuta per fornire chiarimenti al riguardo; tuttavia, mai si è pronunciata sulla sorte della maggiorazione in caso di effettuazione di **operazioni straordinarie**. Il presente contributo tratta nello specifico il caso della **scissione**.

In primo luogo, occorre comprendere se l'esecuzione nel territorio nazionale di un'**operazione di scissione** costituisca o meno presupposto di **decadenza** dal beneficio al pari della **cessione** del bene agevolato. Si ricorda, infatti, come la [circolare AdE 23/E/2016](#) abbia precisato che nell'ipotesi in cui il bene venga ceduto prima della completa fruizione dell'agevolazione:

- nell'esercizio di cessione, la maggiorazione va determinata secondo il **criterio pro rata temporis**;
- le quote di maggiorazione non dedotte **non potranno più essere utilizzate**, né dal soggetto cedente, né dal soggetto cessionario (che acquista un bene "non nuovo");
- le quote di maggiorazione dedotte **non** sono oggetto di "**restituzione**" da parte del soggetto cedente.

Ad avviso di chi scrive si deve ritenere che non rientri nella nozione di cessione il trasferimento del bene agevolato avvenuto per effetto dell'esecuzione di **operazioni straordinarie fiscalmente neutrali**, quale è la **scissione**. Semplicemente, ai fini della fruizione della super quota di ammortamento, rileva che il bene agevolato venga mantenuto in una delle società coinvolte nell'operazione.

Ciò deve valere anche in caso di **fusione, trasformazione e conferimento d'azienda**. Diversamente, in ipotesi di **cessione d'azienda**, non possono che trovare applicazione le indicazioni fornite dall'Agenzia, sebbene riferite alla cessione del singolo bene agevolato. Quindi: il soggetto cedente perde il beneficio e il soggetto acquirente non lo acquista.

Tornando alla **scissione**, una volta chiarito che l'operazione non compromette la fruizione del super ammortamento, l'analisi si sposta sul **destino** del *bonus*.

È noto che, nell'ambito di un'operazione di scissione, occorre identificare esattamente gli elementi patrimoniali da assegnare a ciascuna delle società beneficiarie attraverso la redazione di un apposito **inventario**. A tal fine, si deve avere particolare riguardo alle "**posizioni soggettive**", con riferimento alle quali la norma fiscale che regola l'operazione,

ovverosia l'[articolo 173, comma 4, Tuir](#), stabilisce che “*dalla data in cui la scissione ha effetto, a norma del comma 11, le posizioni soggettive della società scissa ... e i relativi obblighi strumentali sono attribuiti alle beneficiarie e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa, in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite rimaste, salvo che trattisi di posizioni soggettive connesse specificatamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari*”.

Ai fini fiscali, si considerano “posizione soggettive” quelle situazioni giuridiche che evidenziano un **potere** o un **dovere** attinente la **materia tributaria**. Sul punto si è espressa l’Agenzia delle entrate, la quale, nella [risoluzione 91/E/2002](#) ha chiarito che tale accezione fa riferimento a “*ogni situazione giuridica attiva e passiva generata dalla normativa sulle imposte dirette in capo alla scissa e cioè non solo i crediti e i debiti d’imposta di questa società, ma anche tutte quelle situazioni di potere e di dovere che avrebbero spiegato effetto nell’attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi d’imposta successivi alla scissione*”.

Posto che, in base a tale definizione, appare corretto ricondurre alla nozione di **posizione soggettiva** anche il **super ammortamento**, secondo la norma del Tuir le posizioni soggettive della società scissa sono attribuite:

- in linea generale, alle beneficiarie e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa in **proporzione alle rispettive quote di patrimonio netto contabile** trasferite o residue;
- tuttavia, quelle **connesse specificamente**, o per insiemi, a **singoli elementi** del patrimonio scisso, **seguono tali elementi**.

In altre parole, quando si ritiene sussistente un fenomeno di connessione – specifica o per insiemi – a un elemento patrimoniale, nell’ambito di una scissione, l’**assegnazione** della posizione soggettiva all’una o all’altra società – scissa o beneficiaria – segue quella dell’elemento medesimo.

Non v’è dubbio che nel caso del super ammortamento il beneficio fiscale maturato sia da ritenersi **specificamente connesso** al bene agevolato, tantoché, come detto, la relativa cessione ne compromette la fruizione.

Ne deriva che nell’operazione di scissione, in sede di attribuzione degli elementi patrimoniali della scissa, l’agevolazione non può che **seguire la sorte del bene da cui deriva** ed a cui è, appunto, **specificatamente connesso**.

Per approfondire questioni attinenti all’articolo vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

## LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Deduzione spese auto nel noleggio con conducente**

di Sandro Cerato

L'attività di **noleggio con conducente** incontra un particolare interesse tra gli operatori economici, poiché permette alle aziende di offrire un servizio ai propri clienti, dirigenti, o altri soggetti, consistente nel mettere loro a disposizione un'**autovettura** con il relativo **conducente**.

Per quanto riguarda gli **aspetti fiscali**, è di particolare interesse il **regime di deduzione del costo di acquisto dell'autovettura** e delle **spese di impiego** in capo al soggetto che effettua il noleggio con conducente. E' quindi necessario verificare se le spese sostenute per l'acquisto (diretto o tramite leasing) e i **costi di impiego** siano interamente deducibili ovvero soffrano di alcune limitazioni.

La risposta non può che essere affermativa, atteso che l'[articolo 164, comma 1, lett. a\), n. 1\)](#), [Tuir](#) precisa che sono **interamente deducibili dal reddito d'impresa** le spese e gli altri componenti negativi relativamente “*(...) alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (...), destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa*”. L'interpretazione letterale della norma riportata è altresì suffragata da posizioni ministeriali che definiscono **l'utilizzo** come **esclusivamente strumentale** laddove l'attività stessa non può essere esercitata senza il veicolo, citando come esempio proprio le **autovetture per le imprese di noleggio** ([circolare 37/E/1997](#), e [circolare 48/E/1998](#)).

Per quanto riguarda le **spese di impiego**, è necessario distinguere le seguenti tipologie:

- **spese di impiego tipiche** (carburanti, lubrificanti, pedaggi autostradali, ecc.): interamente deducibili ai sensi del già richiamato [articolo 164, comma 1, lett. a\), n. 1\)](#), [Tuir](#);
- **spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di carattere ordinario**: l'**articolo 1 D.M. 13.07.1981**, in deroga all'ordinario criterio previsto dall'[articolo 102, comma 6, D.P.R. 917/1986](#) (deduzione limitata al 5% del costo dei beni ammortizzabili), prevede per alcune attività, tra cui il **noleggio con conducente**, la possibilità di dedurre tali costi fino al limite del 25% del costo complessivo dei beni stessi. L'eventuale eccedenza, invece, è deducibile in quote costanti nei tre periodi d'imposta successivi;
- **spese relative ai pneumatici**: interamente deducibili nell'esercizio in cui sono stati sostenuti ([articolo 1 D.M. 13.07.1981](#)).

Lo spirito della citata norma, costituente un'**eccezione** alle ordinarie regole previste in materia

di reddito d'impresa dal Tuir, è di tutta evidenza ed è quello di consentire una **maggior e più rapida deduzione** di quelle spese strettamente attinenti ad un **bene strumentale necessario per lo svolgimento dell'attività e soggetto ad una forte e rapida usura**.

A conferma di ciò, si consideri che il medesimo [articolo 1, comma 3, D.M. 13.07.1981](#) precisa che per la deduzione delle **spese di manutenzione relative agli altri beni ammortizzabili** diversi dagli automezzi, si applicano le ordinarie regole sancite dall'[articolo 102, comma 6, Tuir](#) (limite del 5%).

Una particolare riflessione merita l'[articolo 1 D.M. 13.07.1981](#), laddove viene precisato che "*i costi relativi ai pneumatici sono deducibili per intero nell'esercizio in cui sono stati sostenuti*".

Tale ultimo vocabolo potrebbe indurre il lettore a ritenere che prevalga, in luogo dell'ordinario criterio di competenza, il **principio cd. "di cassa"**, con ciò determinando uno sfasamento temporale tra il momento in cui viene utilizzato il servizio (sostituzione dei pneumatici) e quello in cui ne avviene il pagamento e la relativa deduzione. Lo stesso Ministero delle Finanze, probabilmente accortosi dell'ambiguità letterale, è intervenuto sull'argomento nella già citata **circolare 11/1982**, sottolineando, innanzitutto, che la **logica della immediata deduzione del costo dei pneumatici** è da rinvenirsi nella frequente sostituzione degli stessi, nonché precisando che l'espressione utilizzata "non sta a significare che alla fattispecie sia applicabile il cosiddetto **principio di cassa**, ma con essa si intende unicamente dare rilevanza fiscale a tale bene nell'esercizio nel quale ha inizio il suo utilizzo". Di conseguenza, continua la circolare, "*i pneumatici acquistati al solo fine di costituire una scorta e di cui non venga iniziato l'utilizzo hanno natura di permutazione patrimoniale e come tale interessante unicamente il conto patrimoniale*".

Seminario di specializzazione

## I PIANI INDIVIDUALI DI RISPARMIO (“PIR”)

Scopri le sedi in programmazione >

## IMPOSTE INDIRETTE

---

### **L'imposta erariale sugli aeromobili privati**

di Gennaro Napolitano

L'[articolo 16 D.L. 201/2011](#) detta “*Disposizioni per la tassazione di auto di lusso, imbarcazioni e aerei*”. In particolare, i **commi da 11 a 15-bis** prevedono e disciplinano l'**imposta erariale** sugli **aeromobili privati** di cui all'**articolo 744** del **Codice della navigazione**, immatricolati nel Registro aeronautico nazionale tenuto dall'Enac (Ente nazionale per l'aviazione civile).

Il citato **articolo 744** stabilisce che sono **aeromobili privati** quelli **diversi** dagli aeromobili di Stato (*aeromobili militari e quelli, di proprietà dello Stato, destinati esclusivamente alla polizia, alla dogana, alla posta o ad altro servizio di Stato*).

Sono tenuti al versamento dell'imposta i soggetti che, in base ai **pubblici registri**, sono **proprietari, usufruitori, acquirenti con patto di riservato dominio**, ovvero **utilizzatori a titolo di locazione finanziaria** dell'aeromobile.

Per espressa previsione normativa ([articolo 16, comma 14, D.L. 201/2011](#)) **non rientrano** nel perimetro di applicazione dell'imposta le seguenti tipologie di aeromobili:

- **di Stato** e quelli a essi **equiparati**
- di proprietà o in esercenza dei licenziatari dei **servizi di linea** e **non di linea**, nonché del **lavoro aereo**
- di proprietà o in esercenza delle **organizzazioni registrate** o delle **scuole di addestramento** e dei **centri di addestramento** per le abilitazioni
- di proprietà o in esercenza all'**Aero club d'Italia**, agli **Aero club locali** e all'**Associazione nazionale paracadutisti d'Italia**
- **immatricolati** a nome dei costruttori e **in attesa di vendita**
- **destinati** esclusivamente all'**elisoccorso** o all'**aviosoccorso**
- **storici**, per tali intendendosi quelli che sono stati immatricolati per la prima volta in registri nazionali o esteri, civili o militari, da oltre quaranta anni
- di **costruzione amatoriale**
- gli apparecchi per il **volo da diporto** o **sportivo**.

In base a quanto previsto dall'[articolo 16, comma 14-bis, D.L. 201/2011](#), l'imposta si applica anche agli aeromobili **non immatricolati** nel Registro aeronautico nazionale tenuto dall'Enac, la cui permanenza in Italia si protragga per una **durata anche non continuativa superiore a sei mesi** nell'arco di dodici mesi. In tal caso, l'imposta è dovuta a partire **dal mese in cui viene superato il predetto limite**. Oltrepassato tale limite, se la sosta nel territorio italiano si protrae per un **periodo inferiore all'anno**, l'imposta è pari a un dodicesimo degli importi previsti per

ciascun mese fino a quello di partenza. Il tributo deve essere corrisposto **prima** che il velivolo rientri nel territorio estero. Sono **esenti** gli aeromobili di Stati esteri, inclusi quelli militari, oltre a quelli indicati nel ricordato [articolo 16, comma 14, D.L. 201/2011](#).

La misura dell'imposta dovuta deve essere determinata in base alle **aliquote progressive** per chilogrammo di peso dell'aeromobile ([articolo 16, comma 11, D.L. 201/2011](#)). In particolare, l'imposta è fissata nelle seguenti misure annuali:

– **aeroplani** con peso massimo al decollo:

- fino a 1.000 kg: euro 0,75 al kg
- fino a 2.000 kg: euro 1,25 al kg
- fino a 4.000 kg: euro 4,00 al kg
- fino a 6.000 kg: euro 5,00 al kg
- fino a 8.000 kg: euro 6,65 al kg
- fino a 10.000 kg: euro 7,10 al kg
- oltre 10.000 kg: euro 7,60 al kg.

Ai fini del calcolo dell'importo dovuto, quindi, è necessario **moltiplicare** le **aliquote** progressive per i **kg** di peso corrispondente.

Per gli **elicotteri**, invece, l'imposta dovuta è pari a quella stabilita per gli aeroplani di corrispondente peso **maggiorata del 50%**; mentre per **alianti, motoalianti e aerostati** essa è stabilita in **misura fissa (450 euro)**.

Con il **provvedimento del 03.02.2012** del direttore dell'Agenzia delle entrate è stato stabilito che l'imposta deve essere versata mediante il modello di pagamento **"F24 versamenti con elementi identificativi"**. Il **codice tributo** da esporre sul modello è il **"3368"**, istituito dalla [risoluzione AdE 11/E/2012](#). L'importo dovuto deve essere versato in un'**unica soluzione**.

L'imposta deve essere corrisposta all'atto della richiesta di **rilascio** o di **rinnovo del certificato di revisione della aeronavigabilità** in relazione all'intero **periodo di validità**. Nel caso in cui il certificato abbia **validità inferiore a un anno**, l'imposta è dovuta nella misura di **un dodicesimo** degli importi stabiliti dal comma 11 per ciascun mese di validità ([articolo 16, comma 12, D.L. 201/2011](#)).

Il **versamento** dell'imposta costituisce **requisito necessario** per il rilascio o il rinnovo del certificato ([circolare AdE 6/E/2012](#)).

Per l'applicazione dell'imposta devono, pertanto, ricorrere **congiuntamente** i requisiti della **immatricolazione** dell'aeromobile nel registro aeronautico nazionale e della **richiesta di rilascio o rinnovo** del certificato di revisione dell'aeronavigabilità ([circolare AdE 6/E/2012](#)).

Coloro che sono impossibilitati a effettuare il pagamento con il modello **"F24 versamenti con**

**elementi identificativi**" devono eseguire il versamento mediante **bonifico** in "Euro" in favore del Bilancio dello Stato al Capo 8 – Capitolo 1223, indicando: a) codice BIC : BITAITRRENT; b) causale del bonifico: generalità del soggetto tenuto al versamento, identificativo dell'aeromobile (marche di nazionalità e di immatricolazione), codice tributo e periodo di riferimento; c) IBAN – IT35 Z010 0003 2453 4800 8122 300 (provvedimento del 3 febbraio 2012 del direttore dell'Agenzia delle entrate).

In caso di **omesso** o **insufficiente** versamento dell'importo dovuto troverà applicazione la **sanzione del 30%** prevista dall'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 471/1997](#). Tuttavia, nel caso di **tardivo versamento**, è possibile beneficiare, ricorrendone le condizioni, dell'istituto del **ravvedimento operoso**, di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#). In tal caso, i codici tributo da utilizzare per il versamento di sanzione e interessi sono, rispettivamente, "**8935**" e "**1930**" (anch'essi istituiti con la [risoluzione AdE 11/E/2012](#)).

Master di specializzazione

## COSTRUIRE E GESTIRE IL RAPPORTO CON LE BANCHE NEL TEMPO DEL RATING

Scopri le sedi in programmazione >

## ACCERTAMENTO

### **Accertamento da parametri** di EVOLUTION

L'accertamento fondato su **parametri**, introdotto dalla L. 549/1995, è una tipologia di accertamento analitico-induttivo rientrante tra quelli di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), D.P.R. 600/1973 a mente del quale l'Ufficio può procedere alla rettifica del reddito anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

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

Il presente contributo individua l'evoluzione normativa in tema di accertamento da parametri.

L'accertamento fondato su **parametri** è stato introdotto dalla L. 549/1995, la quale all'articolo 3, comma 181, prevede che *“fino alla approvazione degli studi di settore, gli accertamenti di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere effettuati, senza pregiudizio della ulteriore azione accertatrice con riferimento alle medesime o alle altre categorie reddituali, nonché con riferimento ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, utilizzando i parametri di cui al comma 184 del presente articolo ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari”*.

Si tratta di una **tipologia** di accertamento **analitico-induttivo** che ha trovato prevalente applicazione negli anni dal 1995 al 1997 (in virtù della proroga al 31 dicembre 1998 per l'approvazione e la pubblicazione degli studi di settore) e che oggi è **utilizzata piuttosto raramente** nei confronti dei soggetti per i quali non risulta elaborato uno specifico studio di settore.

L'[articolo 3, comma 181, della L. 549/1995](#) stabilisce che l'accertamento basato sull'utilizzo dei parametri rientra tra quelli di cui all'[articolo 39, primo comma, lettera d\), D.P.R. 600/1973](#), a mente del quale l'Ufficio può procedere alla rettifica del reddito anche sulla base di **presunzioni semplici**, purché queste siano **gravi, precise e concordanti**.

Ai fini dell'**imposta sul valore aggiunto**, l'accertamento della maggior imposta dovuta consegue all'espletamento dell'attività di controllo relativa alle imposte sui redditi e avviene attraverso l'applicazione dell'**aliquota media** ai maggiori ricavi o compensi accertati.

Sul punto, l'articolo 7 D.P.C.M. 29 gennaio 1996 stabilisce che, al fine della determinazione dell'aliquota Iva media, il **volumen d'affari** dichiarato deve essere **incrementato** delle **operazioni non soggette** ad imposta e di quelle per le quali **non sussiste l'obbligo di dichiarazione**; l'imposta deve essere **ridotta** di quella considerata **detrattabile forfettariamente** in relazione ai singoli regimi speciali adottati.

L'aliquota media può essere determinata utilizzando la seguente formula:

$$\frac{(\text{imposta su operazioni imponibili} - \text{imposta su cessione beni ammortizzabili})}{(\text{Volume affari} + \text{op. non soggette Iva} + \text{op. non soggette a dichiarazione})}$$

---

$$(\text{Volume affari} + \text{op. non soggette Iva} + \text{op. non soggette a dichiarazione})$$

L'accertamento da parametri può essere effettuato **senza pregiudizio della ulteriore azione accertatrice** con riferimento alle altre categorie reddituali. Ne consegue che, una volta emesso l'atto, **l'Ufficio non può più integrarlo o modificarlo in aumento mediante la notifica di nuovi avvisi fondati su elementi già conosciuti o conoscibili al momento in cui detto atto è stato notificato**. Al contrario, possono essere emessi ulteriori atti fondati su elementi già conosciuti o conoscibili qualora gli stessi riguardino **categorie reddituali diverse da quelle che hanno formato oggetto di rettifica nel precedente accertamento**.

L'utilizzo dei parametri consente la determinazione dei ricavi o dei compensi da imputare al contribuente. Tuttavia, secondo quanto previsto dall'articolo 6 del più volte citato decreto, è opportuno evidenziare che:

- i **ricavi o compensi determinati presuntivamente** sulla base dei parametri sono quelli riferibili alla **ordinaria** attività produttiva svolta dal contribuente, con esclusione di quelli derivanti dalle cessioni di azioni o quote di partecipazioni in società ed enti, nonché di obbligazioni e altri titoli in serie o di massa e delle indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni che generano ricavi;
- per le imprese che eseguono **opere**, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di **esecuzione ultrannuale**, i ricavi dichiarati, da confrontare con quelli presunti in base ai parametri, vanno **aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali** valutate ai sensi dell'articolo 93 del Tuir. Ciò in quanto le predette rimanenze finali, valutate in base ai corrispettivi pattuiti o, per la parte di opere, forniture e servizi coperti da stati di avanzamento lavori, valutate in base ai corrispettivi liquidati, tengono conto del reddito imputabile alle stesse e possono essere **assimilate ai ricavi**. La disposizione in esame non si applica nei riguardi delle imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi valutando le

rimanenze al costo ed imputando i ricavi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture.

**I ricavi determinati sulla base dei parametri devono, ai fini della determinazione del reddito d'impresa e del reddito derivante dall'esercizio dell'arte o della professione, essere aumentati degli altri componenti positivi, compresi i ricavi di cui all'[articolo 85, comma 1, lettere c\) e d\)](#), [del Tuir](#), ed essere poi ridotti dei componenti negativi deducibili.**

È importante sottolineare come l'[articolo 3, comma 187, L. 549/1995](#) preveda che **la determinazione di maggiori ricavi, compensi e corrispettivi, conseguente esclusivamente all'applicazione delle disposizioni di cui al comma 181 dello stesso articolo, non costituisce notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale.**

Il periodo d'imposta 2016 doveva essere l'ultimo anno di applicazione dei parametri considerata l'introduzione degli ISA. Tuttavia, la Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017) ha prorogato l'entrata in vigore degli indici al 1° gennaio 2018. Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria potrà contare sull'accertamento da parametri ancora per un altro anno.



The advertisement features the Euroconference logo with the word "EVOLUTION" above it. The background is a light gray with a network of blue and yellow dots connected by lines, resembling a digital or professional network. On the right side, a close-up of a person's hands typing on a keyboard is visible, with a blurred background showing more of the network graphic. The text "Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi, calde come il tuo primo caffè." is centered in the upper half. Below it, smaller text reads: "Aggiornamenti, approfondimenti e operatività, in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti." At the bottom, a dark gray bar contains the text "richiedi la prova gratuita per 15 giorni >".