

## IVA

---

### ***Alla ricerca della disciplina Iva nel 110%***

di **Roberto Curcu**



La disciplina del **superbonus** è stata oggetto di numerosi **chiarimenti**, forse troppi. Una pagina del sito internet dell'Agenzia delle Entrate raccoglie circa [140 risposte ad interpello](#). A queste, verosimilmente, si aggiungeranno altre risoluzioni, circolari, istanze alle consulenze giuridiche, ecc....

Ciò nonostante, **alcuni importanti chiarimenti in tema di Iva non sono stati ancora forniti**.

Le questioni più dubbie, ad avviso di chi scrive, sono tre:

- l'**individuazione dell'aliquota Iva degli interventi edili**,
- la possibilità che determinate **spese tecniche possano acquisire la medesima aliquota Iva dei lavori**,
- e la disciplina del **corrispettivo richiesto per l'attualizzazione del credito**.

Partiamo dal primo punto, cioè l'**aliquota Iva degli interventi edili**.

**Il superbonus non ha modificato il regime Iva** delle classiche operazioni edili, e quindi nulla dovrebbe essere cambiato rispetto al passato. In particolare, gli interventi di recupero potrebbero essere costituiti da **cessioni di beni con posa in opera**, o **prestazioni di servizi derivanti da contratti di appalto**, per le quali esiste la possibilità di applicare l'aliquota del 10%.

Tuttavia, a seconda del tipo di intervento di recupero posto in essere, l'applicazione di tale aliquota del 10% può trovare delle limitazioni, in particolare per quelli di **manutenzione ordinaria e straordinaria** nei quali sono presenti **beni significativi**, per un valore che supera la metà del corrispettivo pattuito.

Nel caso in cui il lavoro, dal punto di vista urbanistico, venga qualificato **come restauro e**

**risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia**, il problema dei beni significativi non sussiste.

**Il fiscalista non dovrebbe entrare nel merito della qualificazione dell'intervento di recupero da un punto di vista urbanistico**, essendo cosa che spetta a professionisti quali geometri ed ingegneri.

A livello "macro", tuttavia, gli interventi di manutenzione straordinaria sono quelli nei quali vengono eseguite **"opere e modifiche"**, mentre quelli di restauro e risanamento conservativo sono quelli in cui si pone in essere **"un insieme sistematico di opere"**.

Sul punto, però, segnaliamo che nel corso del 2021 l'[articolo 119 D.L. 34/2020](#) si è arricchito del **comma 13-ter**, che tra le altre cose prevede che *"Gli interventi di cui al presente articolo, anche qualora riguardino le parti strutturali degli edifici o i prospetti, con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono **manutenzione straordinaria** (...)".*

In sostanza, **i nuovi titoli edilizi per lavori che possono beneficiare del superbonus dovrebbero essere sempre qualificati, da un punto di vista urbanistico, come interventi di manutenzione straordinaria.**

Qualora tale norma, scritta per **velocizzare l'utilizzo del superbonus** abbia anche effetti sulla disciplina fiscale (cosa che non è stata chiarita), la conseguenza è che **in presenza di beni significativi deve essere sempre indicato in fattura il loro valore, e se lo stesso supera il 50% del corrispettivo totale, l'applicazione dell'aliquota del 10% incontra dei limiti.**

Una volta capito che i lavori propriamente edili sono soggetti ad aliquota del 10%, eventualmente con i limiti in presenza di beni significativi, ci si chiede **quale debba essere la disciplina Iva delle spese tecniche ed amministrative fatturate dallo stesso soggetto che addebita anche il valore delle opere edili.**

Sul punto, con la **risoluzione 168/1999** fu chiarito che **le spese di progettazione** di un impianto devono essere assoggettate ad aliquota ordinaria quando sono rese **autonomamente**; quando invece *"non siano rese autonomamente, bensì **in dipendenza dell'unico contratto di appalto, avente ad oggetto la complessiva realizzazione dell'opera**"*, possono essere fatturate **con lo stesso regime applicabile agli interventi di realizzazione dell'opera edile.**

Nella risoluzione è stato quindi chiarito che **le spese di progettazione si qualificano come accessorie a quelle relative alla realizzazione dell'intervento**, e tale posizione è condivisibile.

Da sempre, le operazioni accessorie sono quelle che permettono **di integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale**, e sono poste in essere dallo stesso soggetto.

Il dubbio che si pone lo scrivente è **se tutte le spese "tecniche" ed "amministrative" possano**

**essere qualificate come accessorie**, ed in particolare quelle necessarie per ottenere l'agevolazione fiscale (Ape, visti di conformità, ecc...).

In sostanza, **l'operazione principale è quella** di "riqualificazione energetica di un edificio", o quella di **"riqualificazione energetica di un edificio a spese dello Stato"**?

In altri termini, se acquistassi un bene ad aliquota ridotta, ed il venditore dovesse offrire anche un servizio amministrativo per richiedere dei contributi all'ente pubblico, **tale servizio amministrativo potrebbe qualificarsi come accessorio**, ed essere fatturato ad aliquota ridotta?

Sul punto, peraltro, c'è da segnalare che **se non dovessero essere considerate accessorie**, e fatturate indistintamente rispetto ai corrispettivi per altre spese, la posizione dell'Agenzia potrebbe essere quella di **vedere una unica prestazione alla quale applicare l'Iva ad aliquota più elevata**.

**Il problema dell'accessorietà, impatta infine su quel famoso 10% di "attualizzazione finanziaria"**.

In sostanza, se l'impresa fattura al privato 100, Iva inclusa, il privato ottiene un contributo di 110. **Il problema sorge quando il privato cede il credito di 110 all'impresa**.

Ricevendo l'impresa un corrispettivo pari a 110, ed essendo il corrispettivo il parametro per determinare la **base imponibile di una operazione**, la **fattura non dovrebbe più essere di 100 (Iva inclusa), ma di 110 (sempre Iva inclusa)**. Ma con una fattura di 110 il privato otterrebbe (e cederebbe) un credito di 121. **In sostanza, si entrerebbe in un loop dal quale non se ne uscirebbe...**

Sul fatto che il **corrispettivo di una operazione debba essere pari al valore di ciò che riceve**, non dovrebbero esserci dubbi.

Se si cede a listino un bene a 100, pagamento pronta cassa, e ad un cliente particolare si concede una dilazione di pagamento di cinque anni, concordando però che il corrispettivo totale sarà di 110, **quale sarà la base imponibile dell'operazione?**

Il fatto è che **per evitare il loop di cui sopra, il valore di 10 "deve esserci ma non deve vedersi"**.

In questo senso pareva dirimente della questione la [risposta ad interpello 369/2021](#), con la quale fu chiarito che l'acquistare crediti fiscali del superbonus a prezzo ridotto, comporta la realizzazione di una **operazione finanziaria esente da Iva, che è esonerata dall'obbligo di fatturazione e di certificazione del corrispettivo**.

In sostanza, il **fornitore emette la fattura di 100 Iva inclusa**, e poi inserisce i 10 di provento esente solo nel **rigo VE33 della Dichiarazione Iva**. Ci si dovrà solo preoccupare di capire se **tale provento genera o meno pro-rata (la maggior parte delle volte no)**, e **come evidenziare la cosa**

in dichiarazione.

**Questa soluzione sembra tuttavia entrare in crisi, con la lettura della [risposta ad interpello n. 243 del 05.05.2022](#), con la quale l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il corrispettivo pattuito da un professionista per l'acquisto del credito è accessorio alla prestazione professionale resa, e quindi ne assume il regime fiscale, che è quello di imponibilità ad Iva con aliquota ordinaria.**

Soluzione prospettata che, in linea di principio, non fa una piega.

In questo senso, già con la **risoluzione 41033/1976**, il Ministero delle Finanze precisò che gli interessi per dilazione di pagamento sono da considerare accessori all'operazione principale.

Segnaliamo tuttavia che **l'esistenza dell'accessorietà tra l'operazione di finanziamento e l'operazione sottostante è stata messa in discussione da due sentenze della Corte di Giustizia Europea.**

In sostanza, volendo ripetere il quesito di prima, **siamo sicuri che l'acquisto di un credito a 5 anni sia una operazione che permette di integrare, completare o rendere possibile una operazione di ristrutturazione edilizia?**