

**CIRCOLARE N. 14 DEL 7 MAGGIO 2015**

**IMPOSIZIONE INDIRETTA**

## **Decreto legislativo sulle semplificazioni fiscali: modifiche a varie disposizioni in materia di IVA**

## ABSTRACT

Il c.d. “Decreto sulle semplificazioni fiscali” ha apportato alcune modifiche alla normativa IVA tese, principalmente, a razionalizzarne l'applicazione.

La presente circolare illustra alcune delle novità normative che sono di maggiore interesse per le Associate.

In particolare, vengono esaminate le nuove disposizioni IVA in tema di detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di sponsorizzazione, di adeguamento del valore entro il quale gli omaggi non assumono rilevanza ai fini del tributo, di recupero dell'imposta versata e afferente a fatture insolute, e, infine, in tema di agevolazioni per l'acquisto della c.d. “prima casa”.

## PROVVEDIMENTI COMMENTATI

---

**Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (artt. 29, 30, 31, 33)**

**Circolare 30 dicembre 2014, n. 31/E dell'Agenzia delle entrate (parr. 20, 21, 22 e 24)**

---

## **INDICE**

Introduzione	p. 4
1. Detrazione forfettaria dell'IVA per le prestazioni di sponsorizzazione rese dalle imprese in regime speciale	p. 6
2. Adeguamento della disciplina IVA degli omaggi alle norme in tema di imposte sui redditi	p. 9
3. Variazioni in diminuzione dell'IVA relativa a specifiche tipologie di crediti non riscossi	p.11
4. Aliquota IVA agevolata sui trasferimenti di immobili costituenti "prima casa"	p.14

## Introduzione

Il Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175<sup>1</sup> (cosiddetto decreto sulle “semplificazioni fiscali”: da ora, “decreto”) ha introdotto numerose modifiche alla disciplina dell’IVA.

Si ricorda innanzitutto che l’art. 13 del decreto ha sostituito l’art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, innovando significativamente la disciplina relativa all’esecuzione dei rimborsi IVA, con la finalità di semplificare e accelerare l’erogazione degli stessi, in conformità alle raccomandazioni espresse in materia dalla Commissione europea.

La nuova normativa, che è entrata in vigore il 13 dicembre 2014, ha, anzitutto, eliminato l’obbligo generalizzato di prestazione della garanzia, con la conseguente riduzione dei costi sopportati dai soggetti IVA per ottenere i rimborsi annuali e trimestrali. Semplificando gli adempimenti dei contribuenti, il nuovo art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 prevede, ora, per i rimborsi annuali e trimestrali IVA, l’utilizzo generalizzato dell’istituto del visto di conformità, analogamente a quanto già avviene in materia di compensazione.

Ulteriori, importanti, novità su questo tema riguardano:

- l’innalzamento da 5.164,57 a 15.000 euro dell’ammontare dei rimborsi che possono essere erogati senza prestazione della garanzia e senza altri adempimenti;
- la possibilità di ottenere i rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro senza prestazione della garanzia, presentando una dichiarazione annuale o un’istanza trimestrale munita di visto di conformità, o sottoscrizione dell’organo di controllo, e una dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali stabiliti dalla norma;
- la previsione della obbligatorietà della garanzia per i rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro solo in presenza di specifiche situazioni, stabilite dalla norma, che denotino la “rischiosità” del contribuente.

Con la circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014 l’Agenzia delle entrate ha fornito dettagliati chiarimenti in merito alla concreta applicazione delle nuove disposizioni, che, avendo importanti riflessi, fra l’altro, sui rimborsi delle eccedenze di credito emergenti

<sup>1</sup> Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale – Serie generale n. 277 del 28 novembre 2014.

dalla dichiarazione annuale IVA, saranno esaminate nella circolare illustrativa del modello di dichiarazione, di prossima emanazione,

Altre disposizioni del decreto, riguardanti la disciplina IVA delle operazioni intracomunitarie e delle operazioni con l'estero, sono già state illustrate nelle nostre n. 6 e n. 13 del 2015.

In particolare, con la circolare Assonime n. 6 abbiamo commentato le norme del decreto che hanno modificato la disciplina IVA concernente le operazioni intracomunitarie, segnatamente le disposizioni dell'art. 22 relative alle modalità di iscrizione e cancellazione dei soggetti passivi dalla banca dati VIES, nella quale sono inseriti i numeri identificativi degli operatori autorizzati ad effettuare scambi intracomunitari.

Con la successiva circolare n. 13 abbiamo, poi, commentato le altre disposizioni dell'art. 20 del medesimo decreto che hanno apportato modifiche alla disciplina IVA delle cessioni all'esportazione, con particolare riguardo alla presentazione della c.d. "dichiarazione d'intento" che i soggetti passivi, esportatori abituali, devono presentare per poter acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta, nei limiti del "plafond" disponibile; a seguito delle modifiche, l'obbligo di effettuare tali comunicazioni è passato dai fornitori degli esportatori abituali agli esportatori medesimi, cioè ai soggetti che si avvalgono del beneficio della non imponibilità al tributo dei propri acquisti. Inoltre, è stata resa completamente informatizzata la procedura di presentazione e gestione della "dichiarazione d'intento".

Con la presente circolare illustriamo le ulteriori novità del decreto n. 175 in materia di IVA.

Ci riferiamo, in particolare, alle nuove disposizioni in tema di detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di sponsorizzazione (art. 29) e di adeguamento del valore delle cessioni gratuite di beni di modesto importo, come tali non soggette ad IVA (art. 30), nonché quelle attinenti al recupero dell'imposta versata in relazione a fatture rimaste insolte (art. 31) e, infine, quelle riguardanti le agevolazioni per l'acquisto della c.d. "prima casa" (art. 33).

## 1. Detrazione forfettaria dell'IVA per le prestazioni di sponsorizzazione rese dalle imprese in regime speciale (art. 29)

L'art. 29 del decreto interviene sull'art. 74, sesto comma, del d.P.R. n. 633, che stabilisce un particolare regime forfettario dell'IVA applicabile dalle imprese che svolgono le attività di intrattenimento, giochi e le altre attività espressamente individuate dall'allegato A al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640<sup>2</sup>.

Tale regime – salvo opzione per il regime ordinario dell'imposta – trova applicazione solo sui corrispettivi conseguiti dalle suddette imprese nello svolgimento delle attività che concorrono a formare la base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti (ISI)<sup>3</sup>, e delle attività a quest'ultime connesse.

In sostanza, il regime speciale prevede la forfettizzazione della detrazione dell'imposta nella misura del 50 per cento dell'IVA applicata alle operazioni attive imponibili comunque connesse allo svolgimento delle attività di intrattenimento indicate nel suddetto allegato A al d.P.R. n. 640, comprese le prestazioni di sponsorizzazione<sup>4</sup>.

Dal campo di applicazione del regime speciale del sesto comma dell'art. 74 del d.P.R. n. 633 rimangono, invece, escluse le operazioni non soggette all'imposta sugli intrattenimenti (come, ad es., le prestazioni pubblicitarie), per le quali vigono i criteri ordinari di determinazione del tributo ed i relativi adempimenti procedurali<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Il d.P.R. n. 640 del 1972 contiene la disciplina tributaria del settore dello spettacolo. Si ricorda che l'originaria normativa è stata profondamente modificata dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, e, successivamente, dal Regolamento di esecuzione di cui al d.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544.

<sup>3</sup> Cfr. la nota 2. Come ricordato nel par. 1.1 della circolare n. 165/E del 7 settembre 2000 dell'Agenzia delle entrate – illustrativa, tra l'altro, della disciplina delle attività di intrattenimento di cui al d.P.R. n. 640 del 1972, come modificato e integrato dai citati D.Lgs. n. 60 del 1999 e d.P.R. n. 544 del 1999 – l'allegato A al d.P.R. n. 640 individua le attività soggette all'imposta sugli intrattenimenti, distinguendole in quattro categorie:

- esecuzioni musicali di qualsiasi genere, ad esclusione dei concerti musicali vocali e strumentali, ed intrattenimenti danzanti anche in discoteche e sale da ballo, quando l'esecuzione musicale dal vivo sia di durata inferiore al cinquanta per cento dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio;
- utilizzazione di bigliardi, di elettrogrammofoni, di bigliardini e di qualsiasi tipo di apparecchio e congegno a gettone, a moneta o a scheda, da divertimento o trattenimento, anche se automatico o semiautomatico, installati sia nei luoghi pubblici o aperti al pubblico, sia nei circoli o associazioni di qualunque specie;
- utilizzazione ludica di strumenti multimediali; gioco del bowling; noleggio go-kart;
- ingresso nelle sale da gioco o nei luoghi specificatamente riservati all'esercizio delle scommesse;
- esercizio del gioco nelle case da gioco e negli altri luoghi a ciò destinati.

<sup>4</sup> Cfr., in tal senso, il par. 20.2 della circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014 dell'Agenzia delle entrate, illustrativa delle nuove disposizioni introdotte dal decreto in commento.

<sup>5</sup> Cfr., in tal senso, quanto espressamente precisato nella citata circolare n. 167/E del 7 settembre 2000, illustrativa della riforma della disciplina relativa alle attività di intrattenimento; v. anche, nello stesso senso, il citato par. 20.2 della circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014 dell'Agenzia delle entrate.

Il medesimo sesto comma dell'art. 74 del d.P.R. n. 633 stabilisce inoltre, per i suddetti soggetti, che la detrazione forfettizzata, come sopra determinata nella misura del 50 per cento, deve essere ridotta per talune specifiche tipologie di operazioni connesse all'esercizio delle attività di intrattenimento.

Più in particolare, la misura della percentuale di detrazione viene determinata:

- per le prestazioni di sponsorizzazione, nella misura di un decimo dell'imposta ad esse applicata;
- per le cessioni e concessioni di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica, nella misura di un terzo dell'imposta applicata.

Sotto il profilo degli adempimenti procedurali, per i soggetti che svolgono le attività di intrattenimento incluse nell'allegato A al d.P.R. n. 640, il sesto comma dell'art. 74 del d.P.R. n. 633 prevede espressamente:

- l'esonero dagli obblighi di fatturazione, tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica comunque connesse all'attività di intrattenimento (anche se comprese nel regime speciale), e per le prestazioni pubblicitarie (escluse dal detto regime)<sup>6</sup>;
- l'esonero dagli obblighi di registrazione dei corrispettivi, di liquidazione e di presentazione della dichiarazione annuale. Rimane, invece, fermo l'obbligo di registrazione degli acquisti nel registro di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 633, in apposita sezione del quale devono essere annotate le fatture emesse per le operazioni comunque soggette all'obbligo di emissione della fattura (sponsorizzazione, diritti di ripresa televisiva e radiofonica, prestazioni pubblicitarie)<sup>7</sup>;
- l'applicazione, in tema di contenzioso, della disciplina stabilita per l'imposta sugli intrattenimenti.

E' da ricordare che, in base all'art. 9, comma 1, del d.P.R. n. 544 del 1999<sup>8</sup>, il regime speciale stabilito dal sesto comma dell'art. 74 del d.P.R. n. 633 si applica anche a quei

<sup>6</sup> Cfr., in tal senso, il par. 3.3 della citata circolare n. 165/E del 7 giugno 2000 dell'Agenzia delle entrate; v. la nota 3.

<sup>7</sup> Cfr. la nota 6.

<sup>8</sup> Cfr. la nota 2.

soggetti che, previa opzione, rientrano nel regime fiscale agevolato previsto dalla legge n.398 del 1991, che riguarda, in particolare:

- le associazioni sportive dilettantistiche che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo massimo di 250.000 euro<sup>9</sup>;
- le associazioni senza fini di lucro e le associazioni pro-loco;
- le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare costituite senza fini di lucro.

Secondo quanto espressamente previsto dall'art. 2, comma 3, della stessa legge n. 398 del 1991, peraltro, i soggetti in questione – a differenza di quanto stabilito per le imprese che svolgono le attività di intrattenimento – possono applicare la disciplina IVA stabilita dal citato sesto comma dell'art. 74 del d.P.R. n. 633 per qualsiasi provento da essi conseguito nell'esercizio delle proprie attività commerciali; per essi, quindi, al calcolo forfettario dell'IVA detraibile nella misura del 50 per cento dell'imposta dovuta, stabilito dal medesimo sesto comma dell'art. 74 del d.P.R. n. 633, concorre anche l'IVA applicata alle eventuali operazioni di contenuto pubblicitario.

In tale contesto normativo, la modifica ora introdotta dal decreto, intervenendo sul sesto comma dell'art. 74 del d.P.R. n. 633, eleva, per tutti i soggetti rientranti nel regime speciale da esso previsto, la misura della percentuale di detrazione forfettaria dell'IVA afferente le prestazioni di sponsorizzazione – come detto, precedentemente fissata nella misura del 10 per cento – parificandola a quella del 50 per cento stabilita, come del pari ricordato, per tutte le altre operazioni soggette al medesimo regime (ad eccezione delle cessioni e concessioni di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica, per le quali la detrazione forfettizzata rimane comunque fissata nella misura di un terzo dell'imposta per esse dovuta).

In definitiva, la previsione di un'unica percentuale di detrazione forfettaria dell'IVA dovuta sulle operazioni attive effettuate dai soggetti rientranti nello speciale regime dell'art. 74 – e, in particolare, di quelli che possono accedervi in base alla citata legge n. 398 del 1991 per tutte le attività esercitate – ha lo scopo di ridurre il numeroso contenzioso che si è andato sviluppando in questi anni in merito alla concreta

<sup>9</sup> Cfr. l'art. 1, comma 1, della citata legge n. 398 del 1991.



determinazione dell'ammontare dell'imposta detraibile, "...dovuto in particolare alle difficoltà di distinguere tra prestazioni di pubblicità<sup>10</sup> e di sponsorizzazione<sup>11</sup>".

Per quanto riguarda l'efficacia temporale della nuova disposizione, l'Agenzia delle entrate ha precisato che essa trova applicazione per le prestazioni di sponsorizzazione "effettuate" a partire dalla data di entrata in vigore del decreto (13 dicembre 2014), anche se relative a contratti stipulati anteriormente a tale data<sup>12</sup>.

## **2. Adeguamento della disciplina IVA degli omaggi alle norme in tema di imposte sui redditi (art. 30)**

L'art. 30 del decreto modifica la soglia monetaria prevista, agli effetti dell'IVA, per la detassazione, "a monte" e "a valle", degli acquisti e delle cessioni a titolo gratuito dei beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa.

<sup>10</sup> Agli effetti dell'individuazione delle prestazioni di pubblicità, è da rilevare che, secondo la Corte di Giustizia europea (sentenza n. C-68/92 del 17 novembre 1993), fra le prestazioni pubblicitarie deve intendersi ricompresa "...ogni azione di promozione (quale ad esempio le vendite di merci a prezzo ridotto, la distribuzione ai consumatori di beni mobili venduti al cessionario da un'agenzia di pubblicità, ovvero la prestazione di servizi a prezzi ridotti o a titolo gratuito o all'organizzazione di cocktails, di banchetti) che comporti la trasmissione di un messaggio destinato ad informare il pubblico dell'esistenza e delle qualità del prodotto e del servizio che sono oggetto di questa azione, con lo scopo di aumentarne le vendite...Le stesse osservazioni possono essere fatte per ogni altra operazione che faccia parte indissolubilmente di una campagna pubblicitaria e che concorra, per l'effetto, alla trasmissione di un messaggio pubblicitario". Cfr., nello stesso senso, la risoluzione n. 6/E dell'11 febbraio 1998, commentata dall'Assonime con circolare n. 48 del 1998, nonché le risoluzioni nn. 323/E dell'11 novembre 2002 e n. 18/E del 15 febbraio 2005 dell'Agenzia delle entrate.

<sup>11</sup> Il contratto di sponsorizzazione, non tipizzato da una specifica previsione legislativa, trova una propria definizione nell'ambito della giurisprudenza di legittimità. In particolare, con la sentenza n. 9880 dell'11 ottobre 1997, la Corte di Cassazione ha affermato che detto contratto "...comprende una serie di ipotesi nelle quali si ha che un soggetto, il quale viene detto <sponsorizzato>, si obbliga a consentire ad altri l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marcato, dietro corrispettivo....La obbligazione assunta dallo sponsorizzato ha piena natura patrimoniale ai sensi dell'art. 1174 cod. civ...e non ha per oggetto lo svolgimento di un'attività in comune, bensì lo scambio di prestazioni".

Prendendo spunto da tale definizione, con la risoluzione n. 88/E dell'11 luglio 2005, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che "La sponsorizzazione costituisce, quindi, un contratto atipico a prestazioni corrispettive nel quale una parte (detta sponsor) si obbliga ad erogare mezzi economici, al fine di ottenere notorietà pubblica, nei confronti di un altro soggetto (sponsorizzato o sponsee), il quale si impegna ad effettuare determinate prestazioni affinché tale ritorno di immagine venga effettivamente conseguito".

<sup>12</sup> Tale puntualizzazione è stata fornita dall'Agenzia delle entrate, in un primo momento, nel corso del Videoforum 2015, tenutosi il 22 gennaio c.a., e, successivamente, ufficializzata nel par. 5.1 della circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015. In proposito, l'Agenzia ricorda che, agli effetti dell'IVA, il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi, in base all'art. 6, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, è individuato nel momento del pagamento del relativo corrispettivo, o – se anteriore – nella data di emissione della fattura, ai sensi del successivo quarto comma dello stesso articolo.

In base alla disciplina vigente “ante” modifica, l’art. 2, comma 2, n. 4), del d.P.R. n. 633 del 1972 considerava assimilate alle cessioni di beni a titolo oneroso, imponibili ad IVA, le cessioni gratuite di beni, ad eccezione di quelle aventi ad oggetto i beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell’attività propria dell’impresa se di costo unitario non superiore a 25,82 euro, e di quelle aventi ad oggetto i beni per i quali, all’atto dell’acquisto o dell’importazione, non sia stata operata la detrazione dell’imposta a norma dell’art. 19 dello stesso d.P.R. n. 633.

Tale previsione normativa doveva, poi, essere correlata con il successivo art. 19-bis 1, lett. h), dello stesso d.P.R., il quale stabiliva la non detraibilità dell’IVA relativa alle spese di rappresentanza come definite ai fini delle imposte sui redditi<sup>13</sup>, ad eccezione di quelle sostenute per l’acquisto di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro.

In definitiva, agli effetti dell’applicazione dell’IVA, dal lato attivo, erano rilevanti al tributo le cessioni gratuite di beni la cui produzione o commercio non rientra nell’attività propria dell’impresa, ad eccezione di quelle il cui costo unitario non era superiore a 25,82 euro; dal lato passivo, era in ogni caso non detraibile il tributo afferente gli acquisti dei medesimi beni, in quanto costituenti spese di rappresentanza, ad eccezione di quelli il cui costo unitario non era superiore al suddetto limite di 25,82 euro.

La modifica in esame, intervenendo sul testo dei citati artt. 2, comma 2, n. 4) e 19-bis 1, lett. h), del d.P.R. n. 633 del 1972, ha elevato da 25,82 euro a 50 euro sia il limite monetario di riferimento entro il quale le cessioni gratuite dei beni in questione sono escluse da IVA, sia la soglia monetaria entro la quale l’IVA relativa all’acquisto degli stessi beni risulta detraibile, parificando pertanto, sotto tale secondo profilo, il limite stabilito per l’IVA a quello già previsto in tema di imposte sui redditi per la deducibilità dei costi di acquisto dei beni distribuiti gratuitamente<sup>14</sup>.

La stessa norma, infine, ha innalzato da 25,82 euro a 50 euro anche il limite monetario stabilito dall’art. 3, comma 3, primo periodo, del d.P.R. n. 633, entro il quale viene esclusa l’applicazione dell’IVA per le prestazioni di servizi rese a titolo gratuito, ovvero

<sup>13</sup> Si ricorda che, con la circolare n. 188/E del 16 luglio 1998 del Ministero delle finanze (in circolare Assonime n. 42 del 1999, par. 8), è stato già in passato precisato che, agli effetti dell’IVA, costituiscono in ogni caso spese di rappresentanza gli acquisti di beni la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell’attività propria dell’impresa, destinati ad essere ceduti gratuitamente. Cfr., in tema di redditi d’impresa, l’art. 108, comma 2, del TUIR, nonché, per la specifica individuazione delle spese di rappresentanza, il D.M. 19 novembre 2008 del Ministro dell’Economia e Finanze, contenente le disposizioni di attuazione del citato art. 108 del TUIR.

<sup>14</sup> Cfr. la nota 13. Il citato art. 108, comma 2, del TUIR, infatti, dispone che “Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro”.

formanti oggetto di autoconsumo, ovvero per le quali non sia stata detratta “..l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione” ai sensi degli artt. 19 e 19-bis<sup>1</sup> dello stesso d.P.R. n.633<sup>15</sup>.

Per quanto concerne l'efficacia temporale delle modifiche introdotte, queste trovano applicazione per le operazioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto (13 dicembre 2014), ai sensi e per gli effetti dell'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972<sup>16</sup>.

### **3. Variazioni in diminuzione dell'IVA relativa a specifiche tipologie di crediti non riscossi (art. 31)**

L'art. 31 del decreto interviene sul secondo comma dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, ampliando il novero delle fattispecie in cui, attraverso il meccanismo delle variazioni in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta, i soggetti che effettuano cessioni di beni, o prestazioni di servizi, possono operare il recupero dell'IVA versata all'Erario sulle fatture, rimaste insolute, emesse nei confronti dei propri cessionari o committenti che siano stati successivamente assoggettati a procedure esecutive, concorsuali (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa) o individuali<sup>17</sup>; tali variazioni, peraltro, possono essere compiute anche oltre il limite

<sup>15</sup> Relativamente a tale ultima tipologia di prestazioni di servizi escluse da IVA, è da ricordare che nella circolare Assonime n. 89 del 1996 – illustrativa della disciplina IVA delle varie fattispecie di cessioni di beni e di prestazioni di servizi gratuite – è stato precisato che “..tale ultima puntualizzazione – nel palese intento di evitare duplicazioni di imposta – esclude che possano considerarsi rilevanti ai fini del tributo prestazioni a titolo gratuito rese da soggetti non abilitati a detrarre l'imposta afferente i beni ed i servizi acquistati per eseguire le prestazioni in parola..” (e cioè, ad es., l'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi afferenti le operazioni esenti). Cfr., anche, il par. 21 della circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014 dell'Agenzia delle entrate.

<sup>16</sup> Cfr. il par. 21 della circolare n. 31/E dell'Agenzia delle entrate. Per l'individuazione del momento di effettuazione di tali particolari operazioni, v. l'art. 6, primo comma, del d.P.R. n. 633, per quanto riguarda le cessioni di beni (data di consegna o spedizione dei medesimi), e l'art. 6, terzo comma, secondo periodo, per le prestazioni di servizi (momento in cui le prestazioni vengono rese).

<sup>17</sup> Tale previsione costituisce attuazione della norma comunitaria di cui all'art. 11, parte C, n. 1, della sesta direttiva IVA del 1977 (cfr., ora, il corrispondente art. 90, nn. 1 e 2, della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, di rifusione del testo della sesta direttiva), in base al quale, “in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri”. Cfr., al riguardo, per una completa disamina della materia delle variazioni in diminuzione dell'IVA a seguito di procedure esecutive, concorsuali o individuali, la circolare Assonime n. 48 del 2000, di commento alla circolare n. 77/E del 17 aprile 2000 dell'Agenzia delle entrate.

temporale di un anno dall'effettuazione delle operazioni originarie, e ciò in deroga a quanto ordinariamente previsto dal successivo terzo comma dello stesso art. 26<sup>18</sup>.

Per effetto della modifica in esame, infatti, le variazioni in diminuzione dell'imposta possono ora essere effettuate senza limiti di tempo anche in relazione a talune specifiche fattispecie in cui il mancato pagamento (totale o parziale) dei corrispettivi delle operazioni deriva dalla partecipazione dei creditori a specifiche procedure che – pur se disciplinate dalla legge fallimentare<sup>19</sup> – tuttavia non rientrano oggettivamente nel novero delle procedure concorsuali, in quanto non hanno lo scopo di liquidare le imprese in stato di insolvenza ma sono piuttosto finalizzate al risanamento delle imprese stesse, come avviene, appunto, nei casi – espressamente individuati dalla nuova norma – in cui vengano posti in essere, tra creditori e debitori, specifici accordi di ristrutturazione dei debiti (previsti dall'art. 182-bis della legge fallimentare), o piani attestati di risanamento dei debiti dell'impresa (disciplinati dall'art. 67, comma 3, lett. d), della stessa legge fallimentare)<sup>20</sup>.

Versandosi in tali ipotesi, il secondo comma dell'art. 26 del d.P.R. n. 633, così come integrato dall'art. 31 del decreto, consente ora che il cedente e/o prestatore di un bene e/o di un servizio che abbia originariamente emesso la relativa fattura senza avere successivamente ottenuto, in tutto o in parte, il pagamento del corrispettivo (e della relativa imposta) da parte del proprio debitore, possa ora emettere le note di variazione in diminuzione dell'IVA non riscossa anche oltre il limite annuale previsto dal terzo

<sup>18</sup> Si ricorda che, in base al terzo comma del citato art. 26 del d.P.R. n. 633, il limite temporale annuale trova applicazione in tutti i casi in cui la riduzione, o l'annullamento, dell'operazione originaria si verifica a seguito di un "sopravvenuto accordo tra le parti".

<sup>19</sup> Tale disciplina è contenuta nel R.D. 16 marzo 1942, n. 267.

<sup>20</sup> Cfr., in tal senso, il par. 22 della citata circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014 dell'Agenzia delle entrate; v. anche, sulla specifica materia concorsuale, la pubblicazione dell'Assonime "Guida alla riforma delle procedure concorsuali", edita il 1° settembre 2008; cfr. anche, in tema di imposte sui redditi, da ultimo, la circolare Assonime n. 18 del 2014.

In sintesi, si ricorda che l'art. 182-bis della legge fallimentare ha introdotto in favore del soggetto debitore, nell'ambito della procedura di concordato preventivo, la possibilità di concludere con i creditori un accordo stragiudiziale di ristrutturazione dei debiti che possa consentire di fronteggiare la crisi dell'impresa in virtù di un piano concordato con i creditori che rappresentino almeno il sessanta per cento dei crediti. Tale accordo deve poi essere omologato con decreto del Tribunale e successivamente pubblicato nel Registro delle imprese, acquistando efficacia dal giorno della sua pubblicazione.

L'art. 67, terzo comma, lett. d), della legge fallimentare dispone, invece, che non sono soggetti all'azione revocatoria fallimentare gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse sui beni del debitore, purché risultino posti in essere in esecuzione di un piano idoneo a consentire il risanamento dell'esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria. A tali fini, un professionista indipendente nominato dal debitore, che sia iscritto nel registro dei revisori legali ed in possesso dei requisiti di legge, deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano, che può essere pubblicato nel Registro delle imprese su richiesta dello stesso soggetto debitore.

comma dello stesso art. 26 del d.P.R. n. 633, portando in detrazione il relativo ammontare<sup>21</sup>.

La Relazione di accompagnamento al decreto rileva che la modifica in questione ha lo scopo di allineare la normativa IVA in tema di recupero dei crediti commerciali rimasti insoddisfatti con la disciplina delle perdite su crediti già prevista in materia di imposte sui redditi dall'art. 101, comma 5, del TUIR, in base al quale viene consentito ai fornitori di beni e servizi di dedurre le proprie perdite su crediti "in ogni caso", qualora i propri cessionari e/o committenti siano assoggettati a procedure concorsuali, o abbiano concluso accordi di ristrutturazione dei propri debiti<sup>22</sup>.

Poiché l'efficacia temporale della modifica in esame decorre dalla data di entrata in vigore del decreto (13 dicembre 2014), è da ritenere che la stessa si renda applicabile, rispettivamente, ai piani attestati che risultano pubblicati nel Registro delle imprese e agli accordi di ristrutturazione che vengono omologati dal Tribunale a partire da tale data<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> Come si evince dalla più volte citata circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014 dell'Agenzia delle entrate (par. 22), in base ai richiamati articoli 182-bis e 67, terzo comma, lett. d), della legge fallimentare, le note di variazione in diminuzione possono essere emesse, rispettivamente, dalla data del decreto del Tribunale con cui viene omologato l'accordo di ristrutturazione dei debiti dell'impresa, e dalla data di pubblicazione del piano di risanamento nel Registro delle imprese.

Agli effetti del termine per l'esercizio del diritto di detrazione del tributo, è da ricordare che – come evidenziato dall'Agenzia delle entrate nello stesso par. 22 della circolare n. 31/E – l'art. 19, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce, in via generale, che tale diritto "...può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"; cfr. anche, in applicazione di tale principio in tema di note di variazione in diminuzione emesse a seguito del fallimento del debitore, la risoluzione n. 89/E del 18 marzo 2002 dell'Agenzia delle entrate.

<sup>22</sup> Cfr. la nota 20; cfr. anche, nello stesso senso, il par. 22 della citata circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014 dell'Agenzia delle entrate.

Sul punto, peraltro, è da rilevare che il citato art. 101, comma 5, del TUIR – come modificato dall'art. 33, comma 5, del c.d. "decreto sviluppo" (decreto legge n. 83 del 30 giugno 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 134 del 7 agosto 2012) – ha esteso la deducibilità automatica delle perdite su crediti agli accordi di ristrutturazione del debito, ma non anche ai piani attestati di risanamento dei debiti dell'impresa (sul tema cfr., da ultimo, la circolare Assonime n. 18 del 2014).

Al riguardo, peraltro, è da evidenziare che – nello schema di decreto legislativo in materia di internazionalizzazione delle imprese, approvato in via preliminare dal Governo in data 21 aprile 2015, e in corso di approvazione – viene prevista l'estensione della deducibilità automatica delle perdite su crediti anche alle ipotesi dei piani attestati di risanamento (cfr. l'art. 13 dello schema del decreto).

<sup>23</sup> Cfr. anche, al riguardo, le note 20 e 21.

#### 4. Aliquota IVA agevolata sui trasferimenti di immobili costituenti “prima casa” (art. 33)

L’art. 33 del decreto, infine, parifica la definizione di immobile costituente “prima casa” per l’acquirente, agli effetti dell’IVA, con quella vigente in tema di imposta di registro a seguito dell’emanazione del D. Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011<sup>24</sup>, recante la riforma della tassazione degli atti immobiliari.

Nella disciplina previgente a tale riforma, infatti, sia l’art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 in tema di imposta di registro, sia il n. 21) della tabella A, parte seconda, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 in materia di IVA, escludevano dall’applicazione delle agevolazioni “prima casa”, previste da entrambi i tributi, le cessioni aventi ad oggetto le case di abitazione “di lusso” così come individuate in base ai criteri dettati dal decreto del Ministro dei Lavori pubblici del 2 agosto 1969, il quale stabiliva che dovessero essere considerate tali, a prescindere dalla loro classificazione catastale, le abitazioni aventi le caratteristiche costruttive indicate negli articoli da 1 a 8 del medesimo decreto<sup>25</sup>.

<sup>24</sup> Cfr., sull’argomento, la circolare Assonime n. 1 del 2014.

<sup>25</sup> I citati artt. da 1 a 8 del decreto individuano come abitazioni “di lusso”:

- Le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici a ville, parco privato ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come “di lusso”;
- Le abitazioni realizzate su aree per le quali gli strumenti urbanistici prevedono una destinazione con tipologia edilizia di case unifamiliari e con la specifica prescrizione di lotti non inferiori a 3000 mq., escluse le zone agricole;
- Le abitazioni facenti parte di fabbricati che abbiano cubatura superiore a 2000 mc. E siano realizzati su lotti nei quali la cubatura edificata risulti inferiore a 25 mc. v.p.p. per ogni 100 mq. di superficie asservita ai fabbricati;
- Le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq. di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq.;
- Le costruzioni aventi come pertinenza un’area scoperta della superficie di oltre sei volte l’area coperta;
- Le case composte di uno o più vani costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le sale e posto macchine) ed aventi come pertinenza un’area scoperta della superficie di oltre sei volte l’area coperta;
- Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine);
- Le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate all’edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione;
- Le abitazioni aventi più di quattro delle caratteristiche indicate nella tabella allegata al decreto (concernenti le dimensioni dell’appartamento e delle terrazze coperte, la presenza di più ascensori per ogni scala, la presenza di scale di servizio non prescritte dalla normativa, ecc.).

L'art. 10 del citato D.Lgs. n. 23 del 2011, con effetto dal 1° gennaio 2014, ha successivamente riordinato e semplificato la disciplina dell'imposta di registro applicabile agli atti di trasferimento a titolo oneroso di immobili e di diritti immobiliari, accorpendo le aliquote ed eliminando numerose agevolazioni<sup>26</sup>.

In base al riformulato art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, la misura dell'imposta proporzionale di registro sulla "prima casa" è stata ridotta dal 3 al 2 per cento, mentre le abitazioni escluse dal trattamento tributario di favore non sono più quelle aventi le caratteristiche "di lusso" così come individuate dal sopra citato decreto del 1969, bensì quelle rientranti nelle categorie catastali A/1 (abitazioni signorili), A/8 (ville) e A/9 (castelli e palazzi di pregio).

A seguito di tale modifica normativa in materia di imposta di registro, per individuare le abitazioni "di lusso" occorre quindi fare riferimento non più – come in precedenza – alle caratteristiche costruttive degli immobili, bensì alla loro classificazione catastale.

Il citato D.Lgs. n. 23 del 2011, tuttavia, non ha operato il coordinamento delle nuove norme in materia di imposta di registro con l'omologa disciplina delle agevolazioni "prima casa" prevista agli effetti dell'IVA, nell'ambito della quale, infatti, erano rimaste escluse dall'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 4 per cento le cessioni delle abitazioni considerate "di lusso" in base ai criteri dettati dal decreto del 1969<sup>27</sup>.

La modifica contenuta nel decreto legislativo in esame rimedia ora a tale ingiustificata discrasia normativa, modificando il punto 21) della tabella A, parte seconda, allegata al d.P.R. n. 633 al fine, appunto, di uniformare le condizioni stabilite dalla legge IVA a quelle già vigenti in tema di imposta di registro per fruire delle agevolazioni per l'acquisto della "prima casa".

Pertanto, anche ai fini dell'IVA, vengono ora individuate come abitazioni "di lusso" – le cui cessioni, anche se costituenti "prima casa" per l'acquirente, sono da considerare in ogni caso escluse dall'applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento – quelle rientranti nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, e non più, quindi, le abitazioni aventi le caratteristiche costruttive elencate dal decreto del 1969 del Ministro dei Lavori pubblici.

Conseguentemente, agli effetti dell'IVA – ricorrendo anche le condizioni già previste dalla Nota II-bis all'art. 1 della parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del

<sup>26</sup> Cfr. la nota 24.

<sup>27</sup> Cfr. la nota 25.



1986, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro agevolata sulla "prima casa"<sup>28</sup> – il riformulato n. 21) della tabella IVA prevede ora che sono da considerare soggette all'aliquota IVA del 4 per cento le cessioni delle abitazioni (ancorchè non ultimate), costituenti "prima casa" per l'acquirente, diverse da quelle classificate nelle suddette categorie A/1, A/8 e A/9, e cioè, quelle che rientrano nelle categorie A/2 (abitazioni di tipo civile), A/3 (abitazioni di tipo economico), A/4 (abitazioni di tipo popolare), A/5 (abitazioni di tipo ultrapopolare), A/6 (abitazioni di tipo rurale), A/7 (abitazioni in villini) e A/11 (abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi)<sup>29</sup>.

In sostanza, ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata per le cessioni di abitazioni non di lusso considerate "prima casa" per l'acquirente, così come già stabilito per l'imposta di registro, la nuova norma consente di fare riferimento esclusivamente alla classificazione catastale delle abitazioni, e non più alle caratteristiche costruttive delle medesime.

In proposito, l'Agenzia delle entrate ha precisato che – nelle ipotesi in cui, anteriormente all'entrata in vigore del decreto in commento (13 dicembre 2014) siano stati stipulati contratti preliminari di acquisto di abitazioni "prima casa" classificate "di lusso" sulla base dei previgenti criteri dettati dal citato D.M. 2 agosto 1969, con conseguente applicazione dell'IVA sui relativi acconti con un'aliquota superiore rispetto a quella agevolata del 4 per cento – deve ritenersi comunque consentita la rettifica delle relative fatture mediante emissione di apposite note di variazione in diminuzione del tributo, ai sensi del secondo comma dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, anche oltre il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione originaria (appunto, la

<sup>28</sup> Cfr., sul punto, la citata circolare Assonime n. 1 del 2014. Si ricorda che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro del 2 per cento sugli atti di trasferimento, e sugli atti di costituzione di diritti reali di godimento, aventi ad oggetto la "prima casa", la citata Nota II-bis dell'art. 1 della parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 richiede, tra l'altro:

- che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano immigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano;
- che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;
- che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo, ovvero di cui alle altre leggi espressamente elencate nello stesso articolo.

<sup>29</sup> Cfr., in tal senso, il par. 24.1 della citata circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014 dell'Agenzia delle entrate.



stipula del preliminare), in deroga alla regola ordinaria prevista dal successivo terzo comma dello stesso art. 26<sup>30</sup>.

L'individuazione delle abitazioni di lusso attraverso le suddette categorie catastali, e non più con riferimento alle caratteristiche costruttive elencate nel decreto del 1969, non è stata, però, estesa dal legislatore ad altre disposizioni della legge IVA che fanno espresso rinvio a detto decreto.

Nessun intervento normativo, infatti, è stato operato né con riferimento al successivo n. 39) della stessa parte seconda della Tabella – che dispone l'applicazione dell'IVA al 4 per cento per le “prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui all'art. 13 della legge n. 408 del 1949 (c.d. “fabbricati Tupini”)<sup>31</sup>, effettuate nei confronti di soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva vendita,...o di soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel precedente n. 21)” (e cioè, di soggetti per i quali l'immobile in questione costituisce “prima casa”) – né con riferimento al n. 127-undecies) della successiva parte terza della medesima Tabella – che prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento per i trasferimenti di case di abitazione (ancorché non ultimate) definite non “di lusso” secondo i criteri dettati dal citato D.M. del 2 agosto 1969, effettuati in favore di soggetti acquirenti per i quali “..non ricorrono le condizioni richiamate nel n. 21) della parte seconda della presente tabella” (e cioè, di acquirenti per i quali dette abitazioni non costituiscono “prima casa”), nonché per le cessioni dei fabbricati (o porzioni di fabbricati) c.d. “Tupini” di cui al citato art. 13 della legge n. 408 del 1949<sup>32</sup>, ancorché non ultimati, poste in essere dalle imprese costruttrici dei medesimi.

Tale disallineamento delle suddette disposizioni normative avrebbe quindi comportato, di fatto, l'ingiustificata coesistenza di due differenti criteri per l'individuazione delle abitazioni le cui cessioni, o relativi servizi di costruzione, possono fruire delle agevolazioni IVA in tema di aliquote, e cioè:

- da un lato, il criterio nuovo, che attribuisce rilievo alla categoria catastale dell'immobile, agli effetti dell'applicazione dell'aliquota del 4 per cento sulle cessioni delle abitazioni costituenti “prima casa” per gli acquirenti;
- dall'altro, il criterio antecedente, riferito alle caratteristiche costruttive non “di lusso” degli immobili così come individuate dal D.M. del 1969, che sarebbe rimasto valevole

<sup>30</sup> Cfr., sul punto, il par. 24.1 della circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014 dell'Agenzia delle entrate.

<sup>31</sup> Trattasi dei fabbricati la cui superficie sopra terra è costituita per più del 50 per cento da immobili abitativi e per non più del 25 per cento destinata a negozi.

<sup>32</sup> Cfr. la nota 31.

sia agli effetti dell'aliquota del 4 per cento per i servizi di appalto per la costruzione delle abitazioni "prima casa" e dei fabbricati "Tupini" resi nei confronti di acquirenti privati e/o di società costruttrici, sia agli effetti dell'aliquota del 10 per cento per i trasferimenti delle abitazioni non costituenti "prima casa" per gli acquirenti e per le cessioni dei fabbricati "Tupini" diversi dalle predette case di abitazione, o di porzioni di essi, effettuate dalle imprese costruttrici.

In tale contesto, è intervenuta opportunamente l'Agenzia delle entrate la quale, nella più volte citata circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014<sup>33</sup>, ha affermato che, per effetto di una "interpretazione sistematica" delle suddette disposizioni, stante l'espresso richiamo in esse contenuto al modificato n. 21) della parte seconda della tabella IVA, "..non assume più alcun rilievo la definizione di <abitazione di lusso> di cui al decreto del Ministro dei Lavori Pubblici 2 agosto 1969..", bensì "..soltanto la classificazione catastale dell'immobile".

Conseguentemente, ad avviso dell'Agenzia, le aliquote IVA del 4 per cento e del 10 per cento si rendono applicabili alle operazioni (cessioni e prestazioni di servizi di appalto), elencate nel n. 39) della parte seconda della tabella IVA e nel n. 127-undecies) della parte terza della stessa tabella, che hanno ad oggetto gli immobili abitativi – siano essi case di abitazione, anche in corso di costruzione, ovvero fabbricati "Tupini", o porzioni di essi, anche se non ancora ultimati – ".. classificati o classificabili catastalmente in categorie diverse dalle categorie A/1, A/8 e A/9".

E' appena il caso di aggiungere che, conseguentemente, le cessioni e gli atti di costituzione di diritti reali relativi a tali ultime tipologie di immobili, in quanto "di lusso" agli effetti catastali, così come i trasferimenti di immobili non abitativi (ad es., quelli rientranti nella categoria catastale A/10-uffici e studi privati), rimangono soggetti ad IVA con l'aliquota ordinaria del 22 per cento.

Il Direttore Generale

**Micossi**

<sup>33</sup> Cfr., sul punto, i par. 24.2 e 24.3 della circolare.