



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

COMMISSIONE CONSULTIVA IMPOSTE INDIRETTE

FOCUS: BREXIT E IVA SUPERBONUS 110% E IVA

**BREXIT:
CESSIONI DI BENI E PRESTAZIONI DI SERVIZI.
SCAMBI TRA PRIVATI.
IRLANDA DEL NORD E ACCORDO TRANSITORIO**

**BONUS E SUPERBONUS IN EDILIZIA:
TRATTAMENTO IVA APPLICABILE**

GENNAIO 2021

INTRODUZIONE

La Commissione, pensando di fare cosa utile ai Colleghi, ha cercato di condensare in pochi principi di facile e quotidiana applicazione, i due argomenti di maggior impatto in queste settimane, ovvero: l'uscita della Gran Bretagna dall'UE – Brexit – e l'agevolazione per le opere immobiliari conseguenti ai vari bonus, su tutti il "110%". Ovviamente il taglio che è stato dato a questi brevi appunti è riferito alla sola IVA, sia relativamente al campo di applicazione che alle aliquote, senza aver alcuna intenzione esaustiva sugli argomenti ma, si ribadisce, fornendo solo brevi riferimenti immediatamente operativi che, ovviamente, non possono affrontare singole e particolari sfaccettature.

BREXIT

Come a tutti noto, con lo sfumare dell'anno 2020 si è consumato il divorzio, anche fiscale, tra la Gran Bretagna e il resto dell'UE, per effetto del quale, il Regno Unito, come vedremo di seguito ad esclusione dell'Irlanda del Nord, è divenuto a tutti gli effetti Stato "extracomunitario". Tale modifica, per i fini che qui interessano, ha comportato l'uscita delle operazioni – tanto cessioni di beni quanto prestazioni di servizi – dall'alveo intracee introducendole in quello delle esportazioni ordinarie. Conseguenza diretta è la perdita della libera circolazione di merci e servizi da e verso la Gran Bretagna, con la reintroduzione dei regimi doganali e dei diversi trattamenti per origine e qualità dei beni.

Allo stato quello descritto nelle righe seguenti è un regime transitorio, che ha efficacia fino al 28 febbraio data entro la quale il trattato dovrebbe avere la definitiva ratifica delle parti. Si segnala che l'Agenzia delle Dogane ha già pubblicato una circolare esplicativa il 30.12.2020 (nr. 49).

Esaminandole per singola tipologia di operazioni:

- 1) Cessione di beni: gli scambi non costituiscono più cessioni intracomunitarie, ma divengono esportazioni non imponibili (art. 8 DPR 633/72), mentre al contrario, gli acquisti che nel regime intracee godevano del beneficio dell'imponibilità a destinazione con il regime del reverse charge, quindi di fatto senza versamento di Iva, divengono importazioni ordinarie con addebito dell'imposta in dogana. Tale modifica se da un lato fa venir meno tutti gli adempimenti connessi agli scambi intracomunitari, dall'altro rende più onerosa l'importazione delle merci in quanto l'Iva dovrà essere versata all'ingresso nel territorio doganale dello Stato, fatto salvo l'utilizzo di particolari tecniche o l'invio della lettera d'intento per la richiesta di non imponibilità.

L'esportazione di beni verso la Gran Bretagna è sostanzialmente franca da dazi qualora oggetto dell'operazione siano beni con "origine preferenziale", quindi soggette al regime del "made in Italy", per le quali basta in via transitoria ed agevolativa, per il solo 2021, presentare all'Ufficio doganale di entrata un'autodichiarazione che ne attesti la sussistenza dei presupposti.

Trattandosi di norma transitoria, nel corso del 2021 bisognerà procedere alla propria registrazione sulla banca dati europea REX prima del prossimo 2022.

- 2) Prestazione di servizi: tralasciando alcune particolari categorie di servizi, individuabili nell'art. 7 - quater e quinquies- del D.P.R. 633/72 il "divorzio" non comporta alcuna modifica nel trattamento ai fini Iva delle prestazioni di servizio: infatti rimane vigente la regola base prevista dalle direttive CEE: le prestazioni di servizio scambiate fra soggetti d'imposta si considerano localizzate nel paese in cui ha sede il committente indipendentemente da ogni altra variabile (luogo, modalità di svolgimento, residenza del prestatore, ecc.); per tanto le prestazioni di servizio scambiate fra un italiano ed un residente britannico continuano ad essere non soggette ad imposta in quanto rese ad un soggetto passivo non residente in Italia, mentre la prestazione ricevuta da soggetto Iva italiano è imponibile nella nostra Nazione, attraverso l'emissione di apposita autofattura riferita alla data di effettuazione

dell'operazione. Particolare attenzione dovrà essere prestata ai dati VAT del cliente non più rilevabili dal sistema Vies.

- 3) Scambi fra privati: questa tipologia di operazioni è di fatto quella che subisce il maggior impatto dalla modifica. Dal 1 gennaio per le vendite verso i consumatori finali – così dette “B2C” – entrano a pieno regime i principi extracomunitari di tassazione a destinazione: per tanto qualora un italiano acquisti un bene in un pubblico esercizio britannico potrà chiedere l'esenzione da VAT, in quanto bene destinato all'esportazione, e se di valore superiore ai 154,94 €, sconterà l'imposta al valico doganale italiano di rientro.
- 4) Irlanda del Nord (Ulster): le modifiche sopra riportate non si applicano per le operazioni effettuate da e per l'Irlanda del Nord che rimane a tutti gli effetti territorio intra/UE. Per lo svolgimento dei relativi adempimenti a far data dal 1 gennaio u.s. è stato introdotto il nuovo codice CEE “XI”, che identifica ai fini tributari l'Irlanda del Nord, che, pur facendo parte a tutti gli effetti del Regno Unito, rimarrà parte integrante del mercato comune europeo continuando ad applicarsi la normativa e le regole proprie degli scambi intracomunitari. Le procedure doganali con la qualifica e verifica della merce saranno applicate in ipotesi le merci transitino dall'Ulster in direzione Gran Bretagna e/o viceversa, in quanto pur non creando una barriera di confine fra due parti dello stesso Paese si è “inventata” una barriera doganale che permette all'Irlanda del Nord di mantenere liberi scambi con la Repubblica Irlandese ed il resto delle Nazioni dell'Unione Europea. Pertanto per l'Irlanda del Nord, anche dopo il 31/12/2020, sarà in vigore un particolare **regime speciale di circolazione delle merci**, previsto da un apposito protocollo allegato all'accordo di recesso tra Regno Unito ed Unione Europea. Il protocollo è soggetto all'espressione periodica del consenso dell'Assemblea legislativa dell'Irlanda del Nord, e il periodo iniziale di applicazione è il periodo che termina quattro anni dopo la fine del periodo di transizione. Poiché **il protocollo non contempla le prestazioni di servizi**, per queste ultime l'Irlanda del Nord è considerato Paese terzo, esattamente come il resto del Regno Unito. Restano applicabili le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

BONUS E SUPER BONUS IN EDILIZIA: TRATTAMENTO IVA APPLICABILE

Non è assolutamente intenzione della Commissione redattrice del presente intervento riepilogare o chiarire la portata ed i limiti, ai fini delle imposte dirette, delle agevolazioni attualmente usufruibili in campo immobiliare nelle più varieguate forme: 55%, 65, 90%, 110 %, ma, come per il precedente argomento, riassumere in maniera schematica il trattamento IVA applicabile agli interventi in merito ai quali è possibile godere dei vari bonus edilizi oggi presenti.

Le considerazioni che seguono possono riguardare tanto i “bonus a regime”, ecobonus e sismabonus (che chiameremo ordinari), quanto quello nuovo del 110% (che definiremo superbonus) al momento limitato nel tempo .

Cercheremo di darne una duplice lettura, ovvero: sia dal lato del consumatore finale che da quello dell'impresa che esegue i lavori.

La prima grande distinzione fra i bonus ordinari ed il superbonus risiede nella soggettività dei destinatari: mentre alcuni bonus di minor impatto possono essere goduti anche dai soggetti in regime d'impresa, il superbonus 110% è limitato ai soggetti privati, salvo un caso limitato che, però, non incide sul regime IVA.

Bonus ordinari e Superbonus si sostanziano in quattro tipologie d'intervento che riepiloghiamo di seguito: manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e, da ultimo, ristrutturazione immobiliare.

Il corretto inquadramento della tipologia di intervento fa discendere il corretto trattamento ai fini IVA, tanto più alla luce delle modifiche introdotte all'art 3 del DPR 308/01 dal “decreto semplificazioni” Legge 120/2020, che ha inserito nell'ambito della ristrutturazione anche gli interventi di “demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversa sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche” , ricomprendendo in tale ambito anche gli interventi

qualificabili nel precedente contesto normativo di “ nuova costruzione”. Ai fini dell’Imposta sul Valore Aggiunto non è una modifica di poco conto, tanto più che, per il caso che qui interessa, molti dei bonus sono applicabili alla “ristrutturazione”.

Le casistiche applicative dell’imposta, con i distinguo che vedremo sono le seguenti:

1) Appalti

Tipologia di fabbricato	Tipologia di operazione	Aliquot a IVA	Fatturazione verso privati	Fatturazione verso soggetti passivi IVA
Fabbricati a prevalente destinazione abitativa	Manutenzione ordinaria	10%	<i>Iva esposta</i>	<i>Reverse charge</i>
	Manutenzione straordinaria	10%	<i>Iva esposta</i>	<i>Reverse charge</i>
	Ristrutturazione edilizia	10%	<i>Iva esposta</i>	IVA esposta (si presume un unico appalto)
	Restauro e risanamento conservativo	10%	<i>Iva esposta</i>	IVA esposta (si presume un unico appalto)
Fabbricati strumentali	Manutenzione ordinaria	22%	<i>Iva esposta</i>	<i>Reverse charge</i>
	Manutenzione straordinaria	22%	<i>Iva esposta</i>	<i>Reverse charge</i>
	Ristrutturazione edilizia	10%	<i>Iva esposta</i>	IVA esposta (si presume un unico appalto)
	Restauro e risanamento conservativo	10%	<i>Iva esposta</i>	IVA esposta (si presume un unico appalto)
Edifici di edilizia residenziale pubblica	Manutenzione ordinaria	22%	<i>Iva esposta</i>	<i>Reverse charge</i>
	Manutenzione straordinaria	10%	<i>Iva esposta</i>	<i>Reverse charge</i>
	Ristrutturazione edilizia	10%	<i>Iva esposta</i>	IVA esposta (si presume un unico appalto)

2) Acquisto di singoli beni:

- per lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria svolti su fabbricati a prevalente destinazione abitativa si applica sempre l’aliquota del 10%, fatto salvo il caso in cui nell’intervento sono utilizzati “beni significativi” per cui è necessario effettuare la proporzione per verificare quale importo di detti beni significativi assoggettare all’aliquota del 10% e quale all’aliquota del 22%;
- per lavori svolti su altri fabbricati sempre 22%, senza limitazione.

Superbonus del 110%

Come detto, la platea degli interessati si limita di fatto alle persone fisiche ed ai “condomini” escludendo la possibilità che destinatari dell’agevolazione siano titolari di partita IVA, per beni oggetto o facenti parte dell’attività stessa, fatto salvo un caso marginale di proprietà condominiale.

Già questa prima frammentazione limita e semplifica la casistica ai fini dell'IVA in quanto tutta la parte di utilizzo del "reverse charge" è di fatto esclusa dalle ipotesi applicative. Non avendo come controparte finale soggetti passivi IVA nell'esercizio dell'attività caratteristica, l'imposta necessariamente dovrà essere esposta e riscossa unitamente al corrispettivo (tant'è che rientra negli importi agevolabili).

Pertanto per loro caratteristica, i lavori non possono che essere rivolti agli edifici abitativi, non di lusso, pertinenze comprese, e rientrare negli interventi di manutenzione ordinaria, straordinaria o ristrutturazione, lettere a), b), c) e d) art 31 L. 457/78.

1) In tutte e tre le ipotesi, al committente finale si applica l'aliquota IVA agevolata del 10%, ma con alcune distinzioni – non secondarie.

(i) Cominciando dagli interventi di grado più significativo, ovvero quelli di restauro, ristrutturazione e recupero edilizio – lettere c) e d)- nei confronti del fruitore finale, si applica l'Iva al 10% a tutte le tipologie di intervento eseguite e catalogabili come tali, comprese le forniture di beni finiti, sia che questi ultimi vengano acquistati dall'esecutore oppure direttamente dall'utente finale stesso.

(ii) Al contrario di quanto sopra, in ipotesi di interventi manutentivi di grado inferiore – lettere a) e b), quindi stiamo parlando di interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, l'unica eccezione all'applicazione del 10% è costituita dalla fornitura dei cosiddetti "beni significativi", che in ipotesi il loro valore superi quello dei relativi servizi, per l'eccedenza saranno assoggettati ad aliquota ordinaria. Qualora i beni siano acquisti da un soggetto terzo rispetto a quello che segue l'intervento, anche con loro eventuale posa si applicherà l'aliquota ordinaria del 22%.

In ambedue i casi alle spese non direttamente ascrivibili all'esecuzione materiale dei lavori, ad esempio per quanto attiene le spese inerenti ai servizi di progettazione e certificazione, si applicherà l'aliquota piena del 22%.

2) Diverso è il trattamento applicabile nei rapporti fra i soggetti che eseguono materialmente l'intervento: ad esempio fra appaltatore e subappaltatore nell'ambito dei subappalti. Nelle fasi intermedie del rapporto, fra soggetti passivi, si avranno le seguenti peculiarità:

(i) Applicazione del reverse charge, ex art. 17 comma 6 lettera a) od a – ter) in funzione della collocazione oggettiva della prestazione e soggettiva del prestatore: infatti l'una è complementare all'altra dove, nella lettera a) si privilegia la soggettività del prestatore, mentre nella lettera a-ter) si privilegia l'oggettività della prestazione sia essa svolta in appalto o subappalto, dando sempre prevalenza nella valutazione alla lettera a-ter).
Reverse è comunque!

Il ricevente per parte sua dovrà integrare la fattura con l'aliquota ordinaria – 22 % - applicandosi quella ridotta – 10 % - solo per gli interventi più impegnativi di recupero e ristrutturazione (Ris. 243/07)

(ii) L'aliquota ordinaria del 22% per le cessioni di beni, anche con posa in opera.

A cura della Commissione Consultiva Imposte Indirette

Coordinatore: Pierluigi Riva - Delegato del Consiglio: Eugenio Vitello

Componenti: Gianluca Arcaini - Emma Cancarini - Chiara Cesari - Giovanni Cenedella - Claudia Contessa - Elena Conti - Maria Elena Donzelli - Giovanni Fassini - Roberta Richiedei - Andrea Soldera