

Circolare n. 15/E del 12 luglio 2018

La disciplina IVA dei “beni di valore significativo”

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

Con la circolare n. 15/E/2018 l’Agenzia delle entrate affronta il tema dei c.d. beni di valore significativo alla luce della norma di interpretazione autentica contenuta nell’art. 7, comma 1, lett. b), della Legge n. 488/1999, introdotta dall’art. 1, comma 19, della Legge n. 205/2017. Si tratta di chiarimenti importanti perché la gestione dei beni di valore significativo, ai fini della disciplina IVA ed in particolare dell’applicazione dell’aliquota ridotta, è sempre stata molto difficoltosa, complice una formulazione normativa non del tutto lineare. I chiarimenti dell’Agenzia sono stati oggetto di esame anche da parte dell’Assonime che con la circolare n. 18 del 24 luglio 2018 offre ulteriori elementi su cui riflettere.

1. Premessa

Tra gli argomenti più complessi per l’applicazione delle aliquote ridotte nel settore dell’edilizia vi è, senza dubbio, l’applicazione dell’aliquota IVA ridotta in presenza dei c.d. beni di valore significativo, forniti nell’ambito di prestazioni di servizio relative agli interventi di recupero (1).

L’applicazione di una aliquota ridotta, in questo ambito, prendeva le mosse dalla Direttiva 1999/85/CE del 22 ottobre 1999, con la quale, in un’ottica di lotta alla disoccupazione e di incremento dei posti di lavoro, nonché di emersione di attività “in nero”, veniva consentito agli Stati

membri dell’UE di introdurre un’**aliquota IVA ridotta sui servizi ad alta intensità di lavoro** (2), in particolare nel settore dell’edilizia (riparazioni e ristrutturazioni di abitazioni private) (3). Tuttavia, la stessa Direttiva escludeva espressamente dall’applicazione dell’aliquota ridotta “i materiali che costituiscono una parte significativa del valore della fornitura” (cfr. n. 2 dell’Allegato K, aggiunto alla VI Direttiva IVA 77/388/CEE).

In sede di recepimento della Direttiva 1999/85/CE nell’ordinamento nazionale, con l’art. 7, comma 1, lett. b), della Legge 23 dicembre 1999, n. 488 (Legge finanziaria per il 2000),

(*) Pubblicista.

(**) *Principal Studio Bernoni Grant Thornton.*

(1) L’Amministrazione finanziaria con la circolare n. 71 del 7 aprile 2000 del Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici - precisò, a suo tempo, che “l’agevolazione prevista dall’art. 7, comma 1, lett. b), [N.d.R. della Legge n. 488/1999] per le prestazioni relative agli interventi di recupero si estende, in linea generale, anche alle materie prime e semilavorate ed agli altri beni necessari per i lavori, forniti nell’ambito dell’intervento agevolato”. Ciò, in quanto tali beni confluiscono nel valore della prestazione, senza che sia “necessaria una loro distinta indicazione ai fini del trattamento fiscale”; tuttavia, la circolare in parola, sottolineava che a questa regola facevano eccezione i beni c.d. di “valore significativo”.

(2) Come ricorda la Commissione nella proposta di Diret-

tiva COM (1999) 62, i motivi dell’iniziativa potevano essere individuati nel fatto che un’aliquota IVA ridotta avrebbe fatto scendere i prezzi al consumo, stimolando nel contempo la domanda di servizi ad alta intensità di lavoro (“che richiedono molta manodopera”), sfruttando così “il forte potenziale occupazionale delle imprese del settore, che operano di norma a livello esclusivamente locale”. Inoltre, considerato che “il meccanismo dell’IVA non funziona particolarmente bene nei settori in cui l’imposta è scarsamente deducibile e in cui la maggioranza dei consumatori è costituita da privati cittadini” (che potrebbero accordarsi con il prestatore del servizio al fine di evitare l’onere dell’imposta), l’applicazione di una aliquota IVA ridotta sarebbe stata “in grado di diminuire l’interesse delle imprese ad entrare (o a restare) nell’economia sommersa”.

(3) Cfr. circolari Assonime n. 18/2018 e n. 18/2000.

fu necessario individuare anche i **beni “di valore significativo”**; con il Decreto ministeriale del 29 dicembre 1999 sono stati considerati tali: ascensori e montacarichi; infissi esterni ed interni; caldaie; videocitofoni; apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria; sanitari e rubinetterie da bagno; impianti di sicurezza (4). Quando tali beni sono impiegati nella realizzazione di alcuni interventi di recupero, per determinare la **base imponibile** su cui applicare l'imposta del 10% è necessario fare una serie di calcoli.

Segnatamente, secondo le previsioni del citato art. 7, comma 1, lett. b), della Legge n. 488/1999, per questi beni “l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del **valore complessivo della prestazione** relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni”.

In sostanza, come anche chiarito dall'Agenzia delle entrate con la C.M. n. 71/E del 7 aprile 2000, “il **limite di valore** deve essere individuato sottraendo dall'importo complessivo della prestazione, rappresentato dall'intero corrispettivo dovuto dal committente, soltanto il valore dei beni significativi. Il valore delle materie prime e semilavorate, nonché degli altri beni necessari per l'esecuzione dei lavori, forniti nell'ambito della prestazione agevolata, non deve essere individuato autonomamente in quanto confluisce in quello della manodopera”.

Per rendere idonea l'operatività del calcolo è necessario in primo luogo individuare il valore complessivo della prestazione, dal quale va sottratto il valore del bene o dei beni significativi forniti nell'ambito della prestazione stessa; la differenza che ne risulta costituisce il limite di valore entro cui anche alla fornitura del bene significativo è applicabile l'aliquota del 10%. L'eventuale eccedenza di valore residuo del bene deve, invece, essere assoggettato all'aliquota ordinaria del 22%.

Di fatto, in termini di semplificazione, può ritenersi che il “bene significativo” fornito nell'ambito della prestazione possa essere integralmente assoggettato all'aliquota del 10%, solo se il suo valore non supera la metà di quello dell'intera prestazione; per i beni il cui valore ecceda la metà dell'ammontare del corrispettivo della prestazione, l'agevolazione si applica fino a concorrenza di tale limite.

Da quanto finora visto, risulta di tutta evidenza come il **valore attribuito ai beni significativi** costituisca la base per determinare l'imposta,

cosa che del resto è ben testimoniata dai chiarimenti emanati in questi anni dall'Amministrazione finanziaria.

Brevemente, si ricorda come, ad esempio, con la risoluzione del 6 marzo 2015, n. 25/E, è stato puntualizzato che: “il suddetto valore, pur nel rispetto dell'autonomia contrattuale della parti, deve tener conto di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei suddetti beni significativi e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi” e ancora, con la C.M. del 17 maggio 2000, n. 98/E, è stato sottolineato come per determinare il valore dei beni significativi “debba assumersi quello, ovviamente non inferiore al costo d'acquisto, determinato dal prestatore nell'ambito della sua autonomia contrattuale”.

Un altro aspetto strettamente connesso al problema della determinazione del valore riguarda le **componenti dei beni** di valore significativo.

Ad esempio, parlando di infissi, l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016 ha chiarito come “sia necessario verificare se tali parti siano connotate o meno da **autonomia funzionale** rispetto al manufatto principale. Solo in presenza di detta autonomia il componente, o la parte staccata, non deve essere ricompresa nel valore dell'infisso, ai fini della verifica della quota di valore eventualmente non agevolabile”.

Nel contesto appena rappresentato deve essere calata l'interpretazione autentica introdotta dall'art. 1, comma 19, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di bilancio 2018) e la più recente circolare n. 15/E del 12 luglio 2018 che ne riprende i contenuti.

2. Beni di valore significativo e loro ambito di applicazione

Tra i primi argomenti trattati nella circolare in esame vi è la delimitazione del perimetro entro cui, per determinare l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10%, è necessario parlare di beni di valore significativo.

A tale riguardo, l'Amministrazione finanziaria precisa che: “la categoria dei beni significativi - individuati, come sarà illustrato in seguito, dal D.M. del 29 dicembre 1999 - assume rilevanza, peraltro, solo nelle ipotesi in cui siano realizzati interventi di **manutenzione ordinaria** e di **manutenzione straordinaria** su immobili a prevalente destinazione abitativa privata, a condizio-

(4) L'elencazione contenuta nel D.M. è da considerarsi tassativa.

ne che i suddetti beni vengano forniti dallo stesso soggetto che esegue la prestazione (i beni forniti da un soggetto diverso o acquistati direttamente dal committente dei lavori sono soggetti ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria)".

Nel prendere atto di questa posizione si deve rilevare immediatamente come quanto affermato dall'Agenzia delle entrate si presenti piuttosto impreciso, considerato che il dettato dell'art. 7, comma 1, lett. b), della Legge n. 488/1999, parla di "interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, primo comma, lettere a), b), c), e d) della Legge 5 agosto 1978 n. 457" e, pertanto, oltre agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria [lett. a) e b)], devono considerati anche gli interventi di **restauro e risanamento conservativo** e di **ristrutturazione edilizia** [lett. c) e d)].

A parziale giustificazione della sua affermazione, l'Agenzia delle entrate sottolinea come restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia sono due interventi che dal punto di vista IVA godono di agevolazioni più ampie, senza alcuna limitazione in caso di impiego di beni di valore significativo o discriminazione per le caratteristiche dell'edificio oggetto dell'intervento (5); conseguentemente, in quanto più favorevoli, per così dire, "coprono" tutte le fattispecie contemplate nel più volte citato art. 7, comma 1, lett. b).

Tuttavia, con la circolare n. 71/E del 7 aprile 2000, la stessa Agenzia aveva affermato che "in considerazione della *ratio* dell'agevolazione deve ritenersi che l'aliquota IVA ridotta compete anche nell'ipotesi in cui l'intervento di recupero si realizzi mediante **cessione con posa in ope-**

ra di un bene, poiché l'apporto della manodopera assume un particolare rilievo ai fini della qualificazione dell'operazione. L'oggetto della norma agevolativa è infatti costituito dalla realizzazione dell'intervento di recupero, a prescindere dalle modalità utilizzate per raggiungere tale risultato" e, pertanto, l'Amministrazione finanziaria ha esteso l'agevolazione dell'aliquota del 10% a fattispecie non previste nella Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

In pratica, con questa precisazione l'Amministrazione finanziaria ha reso possibile l'estensione dell'aliquota ridotta anche ad operazioni di cessione di beni e materiali, purché, beninteso, ci sia anche la loro posa in opera e che questa sia realizzata da parte o per conto dell'impresa cedente.

Ciò significa, ad esempio, che, sfruttando questa interpretazione, può essere applicata l'aliquota del 10%, in un intervento di restauro e risanamento conservativo di un appartamento, anche alla cessione con posa in opera di un battiscopa (6), alla quale dovrebbe essere applicata l'aliquota ordinaria, se realizzata al di fuori dell'intervento di restauro e risanamento.

Poiché tale posizione non è mai stata smentita, gli scriventi ritengono che sia tutt'ora operante e, pertanto, quanto affermato nella recente circolare n. 15/E/2018 deve essere parzialmente rivisitato.

Sulla base di queste riflessioni sono state predisposte le due seguenti tabelle che tengono conto (ed evidenziano) le **diverse casistiche** che si possono presentare per la realizzazione di interventi di recupero su edifici a prevalente destinazione abitativa privata, nonché su altre tipologie di immobili.

Fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata e pertinenze	Manutenzione ordinaria	Manutenzione straordinaria	Restauro e risanamento conservativo	Ristrutturazione edilizia
Contratti d'appalto	10%	10%	10%	10%
Contratti di subappalto	22%	22% (1)	10%	10%
Cessione di beni "finiti" (con posa in opera)	10% (1)	10% (2)	10%	10%
Cessione di beni "finiti" (senza posa in opera)	22%	22%	10%	10%
Cessione altri beni e materiali (con posa in opera)	10% (2)	10% (3)	10% (3)	10% (3)

(5) Le voci 127-terdecies e 127-quaterdecies della tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, prevedono per gli interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia realizzati su qualunque tipo di edificio, l'aliquota ridotta del 10% rispettivamente per le cessioni di beni e per le

prestazioni di servizi in base a contratti d'appalto.

(6) Il battiscopa non è, infatti, considerato un bene finito diverso dalle materie prime e semilavorate (cfr. R.M. n. 324252 del 24 luglio 1986).

Fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata e pertinenze	Manutenzione ordinaria	Manutenzione straordinaria	Restauro e risanamento conservativo	Ristrutturazione edilizia
Cessione altri beni e materiali (senza posa in opera)	22%	22%	22%	22%

(1) Se l'edificio rientra tra gli edifici di edilizia residenziale pubblica i contratti di subappalto sono soggetti ad aliquota del 10%.
 (2) D.M. 29 dicembre 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. Ovviamente, per queste cessioni è necessario tener conto del limite entro cui può essere applicata l'aliquota ridotta.
 (3) La C.M. n. 71/E/2000 riconosce l'aliquota del 10%, purché ci sia la posa in opera da parte o per conto del fornitore.

Altri fabbricati	Manutenzione ordinaria	Manutenzione straordinaria	Restauro e risanamento conservativo	Ristrutturazione edilizia	Ristrutturazione urbanistica
Contratti d'appalto	22%	22%	10%	10%	10%
Contratti di subappalto	22%	22%	10%	10%	10%
Cessione di beni "finiti" (con posa in opera)	22%	22%	10%	10%	10%
Cessione di beni "finiti" (senza posa in opera)	22%	22%	10%	10%	10%
Cessione altri beni e materiali (con posa in opera)	22%	22%	22%	22%	22%
Cessione altri beni e materiali (senza posa in opera)	22%	22%	22%	22%	22%

Come rappresentato nelle due tabelle il valore dei beni significativi deve essere utilizzato unicamente quando i lavori interessano **fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata**. A questo riguardo, è appena il caso di ricordare che, secondo l'Agenzia delle entrate (7), rientrano nella categoria dei fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata le unità immobiliari iscritte nel gruppo catastale A, comprese le pertinenze, e con esclusione delle unità immobiliari rientranti nella categoria A/10 (uffici e studi privati), senza che assuma alcuna rilevanza l'eventuale diverso impiego delle unità immobiliari. Ne consegue che un'abitazione utilizzata come ufficio può fruire dell'aliquota ridotta in caso di una sua manutenzione, mentre nella situazione contraria, ufficio utilizzato come abitazione, ciò non è ammesso.

Qualora l'intervento sia realizzato su singole unità immobiliari, è ininfluenza la tipologia dell'edificio in cui l'unità insiste. Diversamente, per interventi sulle parti comuni di un edificio, i proprietari di unità immobiliari non abitative

possono godere dell'aliquota ridotta per le proprie quote millesimali. È comunque necessario che l'edificio sia considerato a prevalente destinazione abitativa privata. Sono considerati tali quegli immobili la cui superficie sopra terra sia destinata per oltre il 50% ad uso abitativo privato. Le pertinenze di unità abitative costituiscono parte integrante della stessa.

3. Individuazione dei beni significativi

Un altro argomento importante toccato nella circolare n. 15/E/2018 riguarda la **tassatività dell'elencazione** prevista nel D.M. del 29 dicembre 1999, nel senso che non è possibile estendere le limitazioni a beni che non rientrino nelle categorie richiamate nel Decreto. Tuttavia, l'amministrazione chiarisce, o meglio ribadisce, considerato che sul punto si era già espressa (8), che devono essere classificati come beni di valore significativo anche quelli che, pur non rientrando nell'elenco, hanno la medesima funzionalità.

(7) C.M. 29 dicembre 1999, n. 247/E.

(8) Cfr. C.M. n. 71/E/2000.

Per chiarire il concetto, l'Agenzia delle entrate utilizza, a titolo esemplificativo, le **stufe a pellet** che, se utilizzate per riscaldare l'acqua e alimentare il sistema di riscaldamento e produrre acqua sanitaria, devono essere assimilate alla caldaia e quindi possono essere considerate un bene significativo. Diversamente - chiosa l'Agenzia - "la stufa a *pellet* utilizzata soltanto per il riscaldamento dell'ambiente non può essere assimilata alla caldaia".

Altro aspetto toccato nella circolare, dall'Amministrazione finanziaria e connesso all'individuazione dei beni significativi attiene al problema delle parti staccate. Si tratta di un tema a cui l'Agenzia dedica particolare attenzione, sottolineando (e non poteva essere altrimenti) quanto già precisato nell'interpretazione autentica prevista dall'art. 1, comma 19, della Legge di bilancio 2018.

Segnatamente, viene precisato che il valore delle parti staccate di beni significativi non concorre a formare il valore del bene significativo, soltanto se le **parti staccate** possiedono un'autonomia funzionale rispetto al bene significativo. Non rileva, al riguardo, la circostanza che l'intervento consista nella sola installazione/sostituzione della parte staccata, anzi in questa ipotesi "non è necessario alcun apprezzamento in merito all'**autonomia funzionale** di detta componente rispetto al bene significativo; in tal caso, infatti, l'intervento non ha ad oggetto l'installazione del bene significativo, bensì la sostituzione/installazione di una sua parte staccata".

Peraltro, come rilevato dall'Assonime nella circolare n. 18 del 24 luglio 2018, l'interpretazione autentica, di fatto, conferma una posizione che l'Agenzia delle entrate aveva già assunto con la circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016: "in relazione ai casi di interventi agevolati di manutenzione ordinaria e/o straordinaria aventi ad oggetto la fornitura di infissi (rientranti nella categoria dei 'beni significativi', ai sensi del citato Decreto ministeriale del 1999) e di 'parti staccate' degli stessi, era stata già evidenziata la necessità di verificare la sussistenza, o meno, dell'"autonomia funzionale di dette parti staccate rispetto al manufatto principale' al fine di determinare il valore della prestazione di servizi da assoggettare all'aliquota IVA agevolata, risultando quest'ultima comprensiva anche del valore delle parti staccate nei soli casi in cui queste fossero di fatto 'funzionalmente autonome' rispetto al 'manufatto principalmente' (nella specie, appunto, il bene significativo-infisso)".

Sempre nella circolare n. 15/E/2018, a complemento di quanto precisato sulle "parti staccate", l'Agenzia si sofferma sulle modalità di appli-

cazione dell'imposta per alcuni tipi di prodotti che per le loro caratteristiche spesso vengono venduti unitamente agli infissi.

Precisamente, l'Amministrazione esamina la installazione/sostituzione delle tapparelle, degli scuri, delle veneziane, delle zanzariere e delle inferriate o grate di sicurezza, concludendo che questi beni hanno funzione autonoma rispetto agli infissi in quanto non concorrono all'isolamento termico dell'unità immobiliare.

Infatti, essi hanno delle specifiche funzioni che consentono di proteggere rispettivamente dagli eventi atmosferici esterni (luce, pioggia ecc.), dagli insetti o per prevenire degli atti illeciti e, pertanto, il loro valore non concorre ai fini della determinazione del limite cui applicare l'aliquota del 10%.

Sul punto l'Agenzia tace, ma è evidente che se non concorrono le parti staccate, a maggiore ragione non concorrono a formare il bene significativo tutti quei materiali a corredo della sua installazione e per la realizzazione dell'impianto. Si pensi, a titolo di esempio, ai tubi o ai termosifoni per le caldaie o ai fili elettrici a corredo dell'installazione del videocitofono o dei condizionatori d'aria.

4. Valore dei beni significativi e modalità di fatturazione

Un altro argomento molto importante riguarda la determinazione del valore dei beni significativi. In particolare, l'Agenzia delle entrate richiama le disposizioni contenute nell'art. 13 del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 e l'interpretazione autentica dell'art. 1, comma 19, della Legge di bilancio 2018, concludendo che il valore del bene significativo non può essere inferiore ai costi relativi alle materie prime e alla mano d'opera impiegata per la produzione, ovvero se il bene non è stato prodotto, ma acquistato presso terzi, al costo di acquisto.

Si tratta di un **valore minimo** che, tuttavia, non è sempre facilmente individuabile perché al **costo di produzione** concorrono, non solo quelli direttamente imputabili al prodotto, ma anche quelli indiretti sostenuti nel corso della produzione dei beni.

L'Agenzia, a titolo esemplificativo, richiama l'ammortamento dei beni materiali e immateriali che contribuiscono alla produzione, le manutenzioni e le riparazioni ed esclude i costi generali e amministrativi oltre a quelli connessi alla distribuzione dei prodotti.

Passando ora alle **modalità di fatturazione**, l'Amministrazione propone una esemplificazione di come deve essere effettuato il calcolo per determinare la base imponibile a cui applicare l'aliquota del 10% e quella a cui applicare l'ali-

quota ordinaria (9). In proposito, occorre evidenziare come l'Agenzia sottolinei l'importanza di indicare "puntualmente" in fattura tutti gli elementi richiesti per la determinazione della base imponibile, anche quando questa viene assoggettata interamente ad aliquota ridotta del 10%.

Tale situazione si può presentare quando il valore del o dei beni significativi impiegati nell'ambito di un lavoro di manutenzione o di recupero non sia superiore al 50% dell'intero valore dell'intervento.

Altro aspetto degno di nota riguarda la possibilità di indicare in fattura il **valore complessivo** dei beni significativi, anziché distinguere il singolo valore per ciascuno di essi.

Questa necessità di dettagliare con precisione i valori delle varie componenti pone gli operatori in serie difficoltà, in relazione alle **fatture d'acconto** a seguito, ad esempio, di pagamenti anticipati che non costituiscono caparra o deposito cauzionale.

L'argomento non è stato toccato nella circolare n. 15/E/2018 in esame, tuttavia, l'Agenzia aveva già affrontato il tema con la più volte citata C.M. n. 71/E/2000, dove è stato precisato che se la realizzazione richiede anche la fornitura di beni significativi, il limite di valore a cui applicare l'aliquota ridotta dovrà essere calcolato in relazione all'intero corrispettivo dovuto dal committente e non ad un singolo acconto o al solo saldo, ripartendo, poi, tale importo proporzionalmente tra i vari acconti fatturati.

Anche in questo caso, nel prendere atto della posizione assunta dall'Agenzia nelle due richiamate circolari, si deve sottolineare come, dal punto di vista pratico e operativo, tale modo di procedere sia estremamente difficile da porre in essere.

Non si può dimenticare che nel comparto dell'edilizia e in sede di preventivo non si è mai o quasi mai in grado di ripartire percentualmente, con esattezza, i valori tra i vari acconti.

Su questo argomento, come anche fatto dalla maggior parte della dottrina, può essere, coerentemente, richiamata la R.M. 27 giugno 1980, n. 411350, relativa a lavori effettuati parte in Italia e parte all'estero. Con detto documento di

prassi era stato ritenuto che, se al momento della fatturazione o pagamento non fosse stato possibile stabilire con esattezza la parte degli acconti riferibile ai lavori effettuati nel territorio dello Stato, l'intera esecuzione dell'opera poteva essere determinata in via provvisoria mediante un criterio di proporzionalità, salvo regolarizzazione ai sensi dell'art. 26, 1° e 2° comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Non vi è dubbio che tale modo di procedere sia estremamente laborioso e foriero di possibili rettifiche in fase di fatturazione finale.

5. Efficacia retroattiva della norma

Come ultimo argomento nella circolare n. 15/E/2018 viene esaminata l'efficacia temporale dell'art. 1, comma 19, della Legge n. 205/2017.

A questo riguardo, l'Amministrazione finanziaria sottolinea la natura interpretativa della disposizione che ne determina l'efficacia retroattiva. Tuttavia, attraverso l'introduzione di una specifica **clausola di salvaguardia**, i comportamenti non corretti tenuti dai contribuenti fino al 31 dicembre 2017 non potranno essere contestati "o le relative contestazioni andranno abbandonate, fatto salvo, come detto sopra, il limite dei rapporti esauriti. Resta, peraltro, precluso il rimborso dell'imposta che sia stata applicata in misura maggiore sulle **operazioni effettuate** entro la predetta data".

Il 31 dicembre costituisce, dunque, un importante spartiacque. Con la sua solita sottigliezza l'Assonime nella più volte citata circolare n. 18/2018 ricorda come il concetto di operazioni effettuate deve essere inteso secondo quanto stabilito dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972. Questo significa che, parlando di prestazioni di servizi, si debba fare riferimento alla data del pagamento ovvero alla data di emissione della fattura se questa è anticipata rispetto al pagamento. Peraltro, considerato che sono oggetto dell'agevolazione anche le forniture con posa in opera, in quest'ultima ipotesi si dovrà fare riferimento alla data di consegna dei beni, ovvero alla data del versamento di eventuali acconti o, comunque, del pagamento anticipato del corrispettivo.

(9) Non si ritiene opportuno entrare nel merito delle ipotesi in cui va applicata l'aliquota ridotta e quelle in cui va applicata

l'aliquota ordinaria, avendo già trattato la questione nella premessa.